

El devengo del impuesto sobre sucesiones y donaciones en los supuestos de constitución de un trust de gestión

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de GA_P

La Audiencia Nacional analiza las consecuencias que, a efectos de determinar la fecha de devengo del impuesto sobre sucesiones y donaciones, tiene la constitución de un trust de gestión. Con esa finalidad, el Tribunal Económico-Administrativo Central efectúa un interesante repaso tanto de los elementos definitorios del trust como de las principales características de los dos grandes sistemas de ejecución directa de la herencia, a saber, el de base romana y el anglosajón.

La Audiencia Nacional, en la Sentencia núm. 135/2017, de 13 marzo, ha resuelto un recurso contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en el que se abordan las consecuencias que la constitución de un trust de gestión tiene en nuestro ordenamiento jurídico tributario, en concreto, a efectos de fijar la fecha de devengo del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

En el supuesto de hecho analizado, una residente en el Reino Unido, fallecida en el 2007, designó en su testamento a dos personas en calidad de *executors* y a otras dos como *trustees*, figuras que en nuestro ordenamiento jurídico, tal y como aclara la Audiencia Nacional, son asimilables a los albaceas y a los fideicomisarios, respectivamente. Por otra parte, la causante dispuso respecto de sus bienes que, tras su venta o conversión en efectivo, y después de abonar los gastos funerarios, testamentarios y tributarios, así como atender a lo previsto en el testamento respecto de los legados y rentas vitalicias, los *trustees* conservarían el remanente en el trust.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Pues bien, en el año 2008 los herederos presentaron la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) y a esos efectos declararon las cuantías que ellos consideraron que correspondían a su cuota proporcional de la herencia. Sin embargo, en esa fecha los *executors* aún no habían ejecutado los bienes. Lo hicieron posteriormente y obtuvieron entonces un importe inferior al valor que en un principio habían previsto los sujetos pasivos del impuesto. Como consecuencia de lo anterior, los herederos presentaron un escrito con el que pretendían rectificar el valor declarado inicialmente, alegando que éste no se correspondía con el importe realmente obtenido.

Dicha pretensión no fue atendida por la Administración, al entender que «no es válido para justificar la rectificación de lo declarado el hecho de que el precio de venta obtenido, dos años después del fallecimiento del causante fuera inferior al estimado, puesto que no prueba que la valoración a fecha de devengo fuera errónea, fecha a la que habrá de estarse en ese caso».

En este contexto, la demanda de los recurrentes se fundamentó en dos motivos. Por una parte, en el hecho de que no debe atenderse al valor del bien en el momento del fallecimiento del causante, sino al valor del «producto obtenido» de la liquidación de bienes o derechos. En segundo lugar, los recurrentes sostienen que en el testamento no estamos ante la figura del trust, sino ante la del *executor* y, sobre esta base, sostienen que debe estarse al precio efectivamente recibido por la venta.

Para solventar la controversia planteada, la Audiencia Nacional repasa los principales caracteres de los dos grandes sistemas de ejecución directa de la herencia: el sistema de base romana o de continuación de la personalidad y el sistema anglosajón, patrimonialista o de sucesión de bienes.

A esos efectos el tribunal recuerda que en el primero de tales sistemas el heredero sucede al causante en sus derechos y obligaciones, siendo aquél el que responde de las deudas hereditarias y se encarga de la administración, ejecución y liquidación del testamento. El albacea, que puede existir, no se establece como una figura necesaria en el sistema.

Por su parte, en el sistema anglosajón se considera básica la realización de operaciones de liquidación del patrimonio hereditario y pago de las deudas, siendo la liquidación un paso previo a la adquisición por parte de los beneficiarios. Así pues, en este sistema, la herencia es el remanente de los bienes adquiridos por los beneficiarios, siendo necesaria la figura de un *executor* que liquide la herencia y proceda a su distribución entre los beneficiarios. De ese modo, dicha figura —análoga a nuestro albacea—, es en el sistema descrito la regla general, extremo que sirve de argumento principal a los recurrentes para defender que nos encontramos ante un supuesto de designación de *executors* en el testamento y que en ese caso los bienes se adquieren en el momento en que aquéllos les entregaron el dinero, y no antes.

Sin embargo, la Audiencia Nacional, partiendo del hecho de que la condición de heredero tiene su origen en el testamento y nace con el fallecimiento del causante, y atendiendo a lo dispuesto en el artículo 24.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al señalar que «en las

adquisiciones por causa de muerte [...] el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante», considera que ésa es la fecha que debe ser tomada en cuenta para determinar el valor de lo transmitido. Por tanto —continúa razonando—, «deben diferenciarse netamente los efectos fiscales de los efectos civiles del fallecimiento del causante; en la esfera tributaria éste determinará el devengo del impuesto sobre sucesiones, sin perjuicio de que no dé lugar, por sí solo, a la adquisición de los bienes».

Esa distinción, consecuencia de las particularidades que presenta el trust, conduce a la Audiencia Nacional a destacar el fraccionamiento que con su constitución se produce en la propiedad del bien entre el *dominium legitimun* del fiduciario que es un propietario formal —trustee— y el *dominium naturale*, que conserva el fiduciante o constituyente. Sin embargo, y como ya ha señalado la Dirección General de Tributos en varias ocasiones (v. gr., consulta V1495-16, de 8 de abril), teniendo en cuenta que tal figura no está reconocida en el ordenamiento jurídico español, «las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos y sus destinatarios o beneficiarios a través del trust se consideran realizadas directamente entre unos y otros, como si el trust no existiese (transparencia fiscal del trust)», lo que le lleva a concluir que las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos a un trust y sus beneficiarios se consideran realizadas directamente entre ellos. Esto, trasladado al plano de las sucesiones, implica que —como se razona en la consulta vinculante V1991-08, de 30 de octubre, analizando un supuesto de constitución de un trust—, «en cuanto al devengo, el hecho imponible se entiende producido cuando fallece el causante».

De acuerdo con lo anterior, la Audiencia Nacional concluye, en el supuesto objeto analizado en la sentencia comentada, que el impuesto sobre sucesiones se considera devengado en el momento del fallecimiento del causante, por lo que ha de estarse al valor de los bienes en ese momento, y no a la realización del valor del bien, interpretación que, en su opinión, cercena, además, todo riesgo de planificación fiscal encaminada a diferir la tributación. Ha de tenerse en cuenta, además, que la posición fijada por el tribunal también posee implicaciones a los efectos de la eliminación de la doble imposición fiscal internacional en España.