

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

La consultante es ciudadana estadounidense que recientemente ha adquirido la residencia fiscal en España. La totalidad de los miembros de su familia, padres, tíos y hermanos, tienen nacionalidad y residencia fiscal en Estados Unidos. Sus padres disponen de un patrimonio en Estados Unidos que ha sido organizado conforme a la legislación del Estado de California.

Es beneficiaria de distintos *trusts* constituidos por sus padres integrados por distintos bienes muebles e inmuebles que se encuentran localizados en Estados Unidos, y se prevé la posibilidad de que perciba una cantidad en metálico derivada de la distribución de fondos monetarios por alguno de estos *trusts*.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Si la distribución de fondos procedentes de los *trusts* produciría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición *inter vivos*.

2.- Posibilidad de aplicación de la bonificación del 99 por ciento de la cuota del impuesto establecida en el artículo 25.2 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, de la Comunidad de Madrid, del Consejo de Gobierno. A estos efectos:

- a) Quien debería comparecer en la escritura como donante.
- b) Si habría que declarar en la escritura que se trata de una donación de sus padres.
- c) Si sería válida una escritura otorgada ante un notario estadounidense, y en su caso, cuáles serían los requisitos que debería cumplir para ser reconocida en España.
- d) Si podría otorgarse escritura pública ante un cónsul español en Estados Unidos conforme a lo dispuesto en el Decreto de 2 de junio de 1944, por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado y qué requisitos debería cumplir dicha escritura para ser reconocida en España.
- e) Cómo debería reflejarse el origen de los fondos donados en el documento público.

NORMATIVA APLICABLE

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que la competencia para contestar a consultas tributarias escritas corresponde *“a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”*.

La competencia de este centro directivo para evacuar consultas tributarias vinculantes en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra limitada a la interpretación de la aplicación de las disposiciones aprobadas por la Comunidad de Madrid, según establece el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Esta competencia alcanza a la interpretación de las reducciones, deducciones y bonificaciones de la cuota aprobadas por la Comunidad de Madrid. No obstante, la Comunidad de Madrid carece de competencia para interpretar las disposiciones aprobadas por el Estado en relación con el impuesto como es la calificación del hecho imponible o la normativa que resulte de aplicación en función de la competencia territorial.

En base a lo anterior, esta Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego emite la presente contestación.

SEGUNDO.- En primer lugar, en relación a la figura de los *trusts* y su repercusión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha manifestado de forma reiterada que, a los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos a un *trust* y sus beneficiarios se consideran realizadas directamente entre aportantes y beneficiarios. Así lo resuelve en su consulta vinculante número V1003-14, de 8 de abril de 2014, que se manifiesta en el siguiente sentido:

“Esta Subdirección General ya se ha pronunciado en diversas ocasiones –por ejemplo en la resolución V-1991-08, de 30 de octubre, dictada en contestación a consulta vinculante – acerca del tratamiento de los “trust” en nuestro sistema tributario, sobre la base de que tal figura no está reconocida por el ordenamiento jurídico español y de que, por tanto, a los efectos de dicho ordenamiento jurídico, 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”). Las consideraciones que se exponen a continuación se basan en estos postulados.

Como se decía en la reseñada resolución V-1991-08, «cabe indicar que si bien en el Derecho angloamericano el “trust” es una institución característica que guarda una estrecha relación no sólo con el Derecho de obligaciones y el de propiedad sino, incluso, con el derecho de familia y sucesiones, que es el ámbito tradicional que le es propio (en los países del llamado “Common Law”, es de tal importancia que se regula como un ámbito más del Derecho privado), la figura del “trust” no está reconocida por el ordenamiento jurídico español. Sobre esta institución, incluso existe un texto internacional como es el Convenio o Convención de La Haya, de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al “trust” y su reconocimiento, que pretende eliminar o, al menos, simplificar los problemas derivados del desconocimiento de esta institución en muchos

ordenamientos jurídicos. Este Convenio entró en vigor el 1 de enero de 1992, aunque la ratificación por los Estados ha sido muy escasa. En la actualidad, sólo diez países han ratificado el Convenio, y, entre ellos, no está España». Por tanto, a los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos a un “trust” y sus beneficiarios se consideran realizadas directamente entre aportantes y beneficiarios.”

En cuanto a la tributación de tal operación, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 3.1 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: “Constituye el hecho imponible: (...) b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”.”

En cuanto al obligado tributario, el artículo 5 b) de la LISD determina que “Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas: (...) b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.”

Por último, por lo que se refiere al devengo del impuesto, el artículo 24.2 de la LISD establece que “En las transmisiones lucrativas “inter vivos” el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.”

De acuerdo con los preceptos anteriores, la percepción de una cantidad de dinero por la consultante, como beneficiaria de alguno de los trusts constituidos por sus padres, conforma el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la Ley del Impuesto, ya que constituye una adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*, siendo sujeto pasivo del impuesto la misma consultante.

En cuanto al devengo, el hecho imponible se entenderá producido el día en que se cause o celebre el acto o contrato, es decir, cuando se entienda realizada la adquisición a título gratuito, con aceptación por parte de la adquirente.

TERCERO.- En el ejercicio de sus competencias normativas la Comunidad de Madrid ha establecido sus propias reducciones y bonificaciones en el ISD, recogidas en los artículos 21 y 25, respectivamente, del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre. En concreto, en relación a las adquisiciones *inter vivos*, el apartado 2 del artículo 25 establece lo siguiente:

“1. En las adquisiciones ínter vivos, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público.

2. Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.”

En consecuencia, la aplicación de la bonificación exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Que la persona destinataria de la donación se encuentre incluida dentro de los Grupos I (“descendientes y adoptados menores de veintiún años”) o II (“descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes”) de parentesco a que se refiere el artículo 20.2 a) de la Ley del Impuesto.
2. Que la donación sea formalizada en documento público.
3. Y que en el caso de que la donación sea en metálico se manifieste el origen de los fondos donados en el documento público en que se formalice la misma.

CUARTO.- No obstante, antes de valorar los requisitos establecidos en el apartado anterior, debe precisarse si la normativa de la Comunidad de Madrid en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones resulta aplicable al caso planteado, lo cual exige acudir a lo establecido en los siguientes artículos de la Ley 22/2009.

En primer lugar, el artículo 27, apartado primero, establece que: *“Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán (...) en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo. (...)”*

A este respecto, el artículo 32, relativo al alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, indica lo siguiente:

“1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

(...)

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

(...)

5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1.º.b) de esta Ley.”

El indicado artículo 28 establece que se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

“1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días: (...) b) Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (...)””

En consecuencia, la normativa dictada por una comunidad autónoma sólo resulta de aplicación en los supuestos en que le es atribuido el rendimiento del tributo cedido, y en este sentido, la cesión del rendimiento del impuesto a una comunidad autónoma, —y consecuentemente, la aplicación de su normativa— exige, como condición *“sine qua non”*, que el sujeto pasivo sea residente en España.

Ha de indicarse que la determinación de la residencia habitual del no es una cuestión interpretable, sino de hecho. El artículo 105 de la Ley General Tributaria indica en su apartado 1 que *“en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*. La Dirección General de Tributos del Ministerio, en la Consulta vinculante número V1991-08, de 30 de octubre de 2008, establece que la circunstancia de la residencia habitual *“es una cuestión de hecho. Por lo tanto, podrá ser probado por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. El hecho de tener o no declarado el domicilio fiscal en Madrid o de estar empadronado en dicho municipio pueden constituir pruebas a favor de la residencia fiscal, y su ausencia, una prueba de lo contrario; pero las circunstancias señaladas no son ni necesarias ni suficientes para acreditar la residencia habitual, que puede acreditarse por otros medios, y que será determinada de acuerdo con la valoración conjunta de las pruebas aportadas por los interesados y las practicadas por la Administración”*.

A tal efecto, el artículo 17 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre), en su apartado 2 establece que *“Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo dispuesto en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, computándose, en su caso, los días de residencia exigidos con relación a los trescientos sesenta y cinco anteriores al del devengo del Impuesto”*.

En base a dicha disposición, se considera residente en España al sujeto pasivo que ha residido más de 183 días en territorio español dentro de los 365 días anteriores al devengo del impuesto, es decir, a quién ha residido en España durante más de la mitad de los 365 días anteriores al momento de efectuarse la donación. Si se cumple esta previsión, se cumpliría el requisito de residencia en territorio español.

Por otro lado, tratándose de donaciones de bienes y derechos distintos de inmuebles (salvo que se cumpla la previsión contenida en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores) la aplicación de la normativa de la Comunidad de Madrid va a exigir que el donatario haya tenido la residencia habitual en la misma durante el mayor número de días dentro de los cinco años que finalicen el día anterior a la formalización de la operación.

Ha de concluirse que, si la residencia en España es inferior al periodo de cinco años, la residencia en la Comunidad de Madrid deberá haberse producido durante el mayor número de días de su residencia en España. Así se deduce de lo señalado en la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas V2294-06, de 20 de noviembre de 2011 y la citada por el consultante, V0256-12, de 7 de febrero de 2012. Esta última establece que *“la finalidad del artículo 32.5 de la Ley 22/2009 no es otra que la de evitar cambios de residencia entre Comunidades Autónomas que responden a motivaciones fiscales y que manifiestan la ausencia de vinculación con una de ellas determinada.”*

QUINTO.- En relación al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 25.2 de texto refundido, se plantean por la consultante las siguientes dudas interpretativas:

a) *Quien debe comparecer en la escritura como donante, y si hay que declarar en la escritura que se trata de una donación de sus padres.*

Conforme establece el artículo 13 de la Ley 58/2003: *“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”*

Por tanto, con independencia de la fórmula reflejada en la escritura de distribución de fondos monetarios, las relaciones efectuadas a través de los *trusts* se entienden realizadas directamente entre aportante y beneficiario, por lo que en el caso, se cumpliría la exigencia de la vinculación de parentesco entre donante y donatario (incluida en el Grupo II) establecida en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987.

b) *Si es válida una escritura otorgada ante un notario estadounidense, y en su caso, cuales son los requisitos que debería cumplir para ser reconocida en España.*

En el caso de que la donación sea formalizada ante notario de otro país, cabe precisar que la normativa de la Comunidad de Madrid señala exclusivamente que lo sea en documento público, sin establecer la obligatoriedad de que el mismo deba ser otorgado en España. No obstante, y al igual que se exigen ciertos requisitos a los documentos públicos españoles –autorización por notario o empleado público competente y determinadas solemnidades–, estos han de predicarse de los extranjeros para que sean eficaces o tengan fuerza ejecutiva en España.

Así, el artículo 11 del Código Civil, en su apartado segundo establece que *“Si la Ley reguladora del contenido de los actos y contratos exigiere para su validez una determinada forma o solemnidad, será siempre aplicada, incluso en el caso de otorgarse aquéllos en el extranjero”*, por lo que, con independencia del lugar donde sea formalizada la donación, resulta aplicable la obligatoriedad de otorgar documento público en la donación proyectada.

Por su parte, el artículo 4 de la Ley Hipotecaria señala que: *“se inscribirán en el Registro (de la Propiedad) los títulos expresados en el artículo segundo -entre otros, los títulos traslativos o declarativos de dominio de los inmuebles o de los derechos reales impuestos sobre los mismos-, otorgados en país extranjero, que tengan fuerza en España con arreglo a las leyes, y las ejecutorias pronunciadas por Tribunales extranjeros a que deba darse cumplimiento en España, con arreglo a la Ley de Enjuiciamiento Civil.”*

En unión a lo anterior, el artículo 36 del Reglamento Hipotecario establece que *“podrán ser inscritos si reúnen los requisitos exigidos por las normas de Derecho Internacional Privado, siempre que contengan la legalización y demás requisitos necesarios para su autenticidad en España.”*

Por tanto, en la medida en que el documento público otorgado cumpla los requisitos previstos en la normativa española - artículos 11 y 1.216 del Código Civil-, y cuente con la preceptiva legalización -artículo 36 del Reglamento Hipotecario-, tendrá fuerza ejecutiva, y por tanto, plena validez en España, concurriendo de esta forma el segundo de los requisitos establecidos en la normativa de la Comunidad de Madrid para la aplicación de la bonificación.

Ahora bien, el Reino de España así como los Estados Unidos de América, se encuentran adheridos al Convenio de La Haya, de 5 de octubre de 1961, en el que se establece que la única formalidad exigida para los documentos procedentes de los Estados parte en dicho Convenio es el sello de la *Apostilla* o anotación que certifica la autenticidad de la firma de los documentos públicos expedidos en un país firmante del citado convenio y que coloca la autoridad competente del Estado del que dimana el documento y surte efectos directamente ante cualquier autoridad de los países firmantes del Convenio. Por ello, en el caso planteado, no resultaría exigible el mecanismo de la legalización, por lo que el documento público otorgado en los Estados Unidos que cuente con la citada *Apostilla* estará equiparado a los documentos públicos españoles a los efectos de la aplicación de la bonificación.

En conclusión, para la aplicación de la bonificación podrá documentarse la donación en documento público otorgado en España u otorgado en los Estados Unidos o cualquier otro país adherido al Convenio de La Haya, siempre que, en este último caso, cuente con la *Apostilla*.

c) Si podría otorgarse escritura pública ante un cónsul español en Estados Unidos conforme a lo dispuesto en el Decreto de 2 de junio de 1944, por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado. Qué requisitos debería cumplir dicha escritura para ser reconocida en España.

Como indicamos en el apartado anterior, en caso de no utilizar el mecanismo de la *Apostilla*, vendría exigida la legalización del documento por vía diplomática. En este procedimiento los documentos extranjeros son legalizados por una autoridad española en dicho país, normalmente embajada o consulado español, a efecto de que tenga eficacia en España. Por tanto, de cumplirse la intervención del Consulado conforme las formalidades establecidas, tendría la misma validez que la citada *Apostilla*.

d) Cómo debe reflejarse el origen de los fondos donados en el documento público.

En relación con la aplicación de la bonificación a las donaciones de dinero en metálico o en bienes o derechos de los contemplados en el artículo de la Ley 19/1991, se establece la obligación de manifestar en el documento público en que se recoja la donación el origen de los fondos donados, sin necesidad de acreditar en la misma dicho origen, y por tanto, sin que se exija ninguna formalidad especial a tal efecto.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, exclusivamente, por lo que se refiere a lo indicado en los apartados tercero y quinto de esta contestación, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.