

**AUDIENCIA NACIONAL**

**Sentencia de 10 de diciembre de 2024**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Rec. n.º 1957/2021**

**SUMARIO:**

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos excluidos.** *Transmisión lucrativa por acto inter vivos de participaciones en favor de los descendientes. El donatario se subroga en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes a pesar de incumplirse los requisitos previstos para la aplicación de la reducción del 95 por ciento en el ISD.* Donación de unas participaciones sociales que hizo en 2010 el padre del demandante, entendiéndolo que el hijo cumplía con todos los requisitos de empresa familiar, por lo que aplicó la reducción del 95% en su liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En 2012, la Administración tributaria autonómica inició una comprobación de su liquidación de ISD para determinar si se cumplían los requisitos de empresa familiar del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 (Ley ISD), concluyendo que en el momento de la donación el contribuyente no cumplía con todos los requisitos de empresa familiar. En ningún caso comprobó valores, ni tenía obligación de hacerlo. El contribuyente se mostró conforme y pagó la liquidación efectuada. En 2014, mediante escritura de compraventa, vendió sus participaciones, declarando en su IRPF del ejercicio 2014 la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de estas participaciones, tomando como valor de adquisición el valor real declarado en la escritura de donación en 2010, más los gastos y tributos inherentes a la operación satisfechos por el reclamante, que entendió que no hubo subrogación en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes. La Sala resuelve que el principio de unicidad no resulta aplicable de modo absoluto, pero es que, además, en este caso, la Comunidad de Madrid no comprobó el valor de las participaciones, por lo cual no puede existir vinculación a un valor que no ha sido determinado. El recurrente se acogió al régimen de exención que determina la aplicación de los artículos 33.3 c) y 36 segundo párrafo de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), por lo que sería ir contra sus propios actos afirmar ahora la inaplicabilidad de tales preceptos. Tampoco la Ley IRPF establece ninguna cautela para el caso del incumplimiento posterior de los requisitos por los donatarios porque, en algún momento, en este caso, cuando transmiten las participaciones, van a tener que tributar conforme a lo que ha ido elaborando con sus propios actos; por ello, no puede beneficiarse de sus incumplimientos posteriores

**AUDIENCIA NACIONAL****SENTENCIA**

**Audiencia Nacional**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**SECCIÓN CUARTA**

**Núm. de Recurso: 0001957/2021**

**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General: 18842/2021**

**Demandante: Lucas**

**Procurador: RUTH HERRERA ROYO**

Síguenos en...

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilma. Sra.:** D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

**Ilma. Sra. Presidente:**

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D<sup>a</sup>. CARMEN ALVAREZ THEURER

D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a diez de diciembre de dos mil veinticuatro.

**Visto** el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **D. Lucas**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Ruth Herrera Royo, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021**, relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2014, siendo la cuantía del presente recurso de 620.612,71 euros.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por D. Lucas, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Ruth Herrera Royo, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021, solicitando a la Sala, dicte sentencia por la que acuerde la estimación del mismo acordando la estimación del recurso y la nulidad de la Resolución del TEAC que constituye el Acto Recurrido, y, en sustitución de ésta, declare la improcedencia de la liquidación exigida por la AEAT al demandante. Con costas.

**SEGUNDO:** Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia que desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

**TERCERO:** Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes, y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veintisiete de noviembre de dos mil veinticuatro, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

**CUARTO:** En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

#### **FUNDAMENTOS JURIDICOS**

**PRIMERO:** Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2014.

**Antecedentes del presente recurso:**

1.- El hoy recurrente fue objeto de un procedimiento de comprobación e investigación. Dichas actuaciones tuvieron alcance parcial, limitándose a comprobar la correcta tributación de la alteración patrimonial generada en 2014 por venta de participaciones de COMPAÑÍA URBANIZADORA DEL COTO S.L.

2.- La Inspección regularizó la situación tributaria del contribuyente al considerar que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo de la Ley 35/2006, del IRPF, existía una ganancia patrimonial

Síguenos en...



derivada de la mencionada operación por importe de 2.232.867,39 euros, imputable al período comprobado.

3.- Dichas actuaciones inspectoras finalizan en el acuerdo de liquidación referenciado por importe de 620.612,71 euros a ingresar, notificado el 20-09-2016.

4.- Contra el acuerdo de liquidación anterior se interpuso el 19-10-2016 reclamación económica administrativa ante el TEAR de Madrid, tramitada bajo el número NUM000. Dicha reclamación fue resuelta con fecha 28-10-2019 en sentido desestimatorio.

5.- Con fecha 20-12-2019 se interpone recurso de alzada ante el TEAC impugnando la resolución anterior. En esa alzada se dicta la Resolución impugnada.

**SEGUNDO:** En la demanda, se discuten las siguientes cuestiones:

La fecha y el valor de adquisición a considerar a efectos de calcular la ganancia o pérdida patrimonial que se produce con ocasión de la venta por el recurrente de las participaciones de la COMPAÑÍA URBANIZADORA DEL COTO S.L, adquiridas por el demandante en 2010 por donación de su padre.

El recurrente considera que hay que estar al valor real declarado en la escritura de donación, esto es, 5.869.060,89 €, más los gastos y tributos inherentes a la operación satisfechos por el reclamante, máxime cuando ese valor fue comprobado y declarado conforme por la Comunidad de Madrid con ocasión de un procedimiento de comprobación llevado a cabo en 2012, en relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. El TEAC considera que el valor comprobado a efectos de Sucesiones no vincula a la Administración.

Frente a la postura del TEAC, el recurrente apela a las normas del Impuesto de Sucesiones para determinar el valor de adquisición de las participaciones.

Otra cuestión controvertida es si el donatario se subroga o no en la posición del donante respecto de los valores y fecha de adquisición de dichos inmuebles, no considerando aplicable el segundo párrafo del artículo 33.3 c), porque, frente a los argumentos del TEAC, sólo resultará de aplicación cuando los requisitos establecidos en ese precepto se cumplan, no en otro supuesto. En el momento de la donación de las participaciones que hizo en 2010 el padre del demandante, se entendió por éste que cumplía con todos los requisitos de empresa familiar, por lo que aplicó la reducción del 95% en su liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Impuesto que fue presentado ante la Comunidad Autónoma de Madrid, que es el órgano competente para liquidar este tributo.

En 2012, la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid, inició una comprobación de su liquidación de ISD para determinar si se cumplían los requisitos de empresa familiar del artículo 20.2 de la Ley 29/1987 del ISD. La inspección concluyó que en el momento de la donación el contribuyente no cumplía con todos los requisitos de empresa familiar, ya que, según esta Administración, el cargo de "Jefe de Servicio" no implicaba una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. El procedimiento finalizó con una liquidación en la que regularizaban el ISD inaplicando la reducción del 95%. El contribuyente se mostró conforme y pagó la liquidación efectuada.

En 2014, mediante escritura de compraventa, el contribuyente vendió sus participaciones de COTO, declarando en su IRPF del ejercicio 2014 la ganancia/pérdida patrimonial derivada de la transmisión de estas participaciones.

El contribuyente incluyó como valor de adquisición de las participaciones de COTO el valor que en su día se fijó a efectos del ISD (es decir, los 5.869.060,89 euros), sumando para el cálculo todos los gastos y tributos inherentes a la adquisición que habían sido satisfechos por el adquirente. Teniendo en cuenta que la Inspección en el ejercicio 2012 confirmó que no se cumplieron los requisitos de empresa familiar en el momento de la donación, el demandante entendió que no hubo subrogación en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

El 15 de diciembre de 2015, se iniciaron actuaciones inspectoras relativas al concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2014, limitándose la comprobación a "Analizar alteración patrimonial generada en 2014 por venta de participaciones de COMPAÑÍA URBANIZADORA DEL COTO, SL. En fecha 30 de junio de 2015 el recurrente presentó autoliquidación del IRPF 2014 siendo el importe declarado como precio de adquisición el valor asignado a las acciones donadas a efectos del ISD. Importe que coincide con el establecido como valor de las acciones en la liquidación realizada por la Inspección de la Comunidad de Madrid.

En la Liquidación podemos leer:

*"Según consta en Escritura pública de donación:*

Síguenos en...



"Las partes manifiestan que las participaciones donadas gozan de la exención regulada en el artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, a los efectos de la aplicación de la reducción establecida en el artículo 3 de la Ley 10/2009, de 23 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, y de lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 35/2009, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

"Asimismo, solicita el donatario la bonificación del 99 por ciento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grava la presente donación".

En este caso, quien no ha cumplido los requisitos son los donatarios. De acuerdo con lo estipulado en el Impuesto sobre Donaciones, los donatarios no han mantenido lo adquirido ni han tenido derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la Escritura Pública de donación. Este impuesto, el de Donaciones, sí establece la cautela de que en caso de no cumplirse los requisitos, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada en base imponible (95 por 100) y los intereses de demora.

En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, el requisito incumplido fue que ninguno de los tres donatarios cumplía las dos condiciones exigidas:

- El ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad y
- El percibo de una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Hubiera sido suficiente con que uno de los tres miembros del grupo de parentesco hubiera cumplido ambas condiciones, pero no era así.

Siendo ellos quienes no cumplían los requisitos y quienes manifestaron en Escritura Pública que sí los cumplían y que sí tenían derecho a acogerse a los diversos regímenes de diferimiento, bonificación y exención, está claro que el acto de exponer dichas manifestaciones ante Notario no estaba viciado, puesto que no llevaron a cabo sus actos bajo coacción, engaño o desconocimiento.

De acuerdo con la Doctrina de los Actos Propios, no pueden alegar después contra sus propios actos."

La primera cuestión que plantea el recurrente es la relativa a la aplicación del principio de unicidad con fundamento en su afirmación de que el valor declarado en la escritura de donación (5.869.060,89 €) "fue comprobado y declarado conforme por la comunidad de Madrid con ocasión de un procedimiento de comprobación llevado a cabo en 2012, en relación con el Impuesto de Sucesiones y donaciones"

Respecto a esta cuestión, debemos recordar que la comprobación de los órganos de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid, consistió en un procedimiento de verificación de datos dirigido única y exclusivamente a comprobar si se cumplían o no los requisitos de empresa familiar del artículo 20.2 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En ningún caso comprobó valores, ni tenía obligación de hacerlo.

En primer lugar, consideraremos la doctrina del Tribunal Supremo respecto a la valoración a efectos tributarios y la unicidad. La sentencia del Alto Tribunal de fecha 9 de diciembre de 2013, RC 5712/2011:

"Se dice que, con el advenimiento de la Constitución española, nacimiento del Estado autonómico y pluralidad de personificación de las Administraciones Públicas, el principio de Unicidad de la Administración Pública (la Administración no puede ir en contra de sus propios actos) en el que se basó la última línea jurisprudencia', dejó paso al principio de "unidad en materia tributaria", como contrapunto al principio de estanqueidad tributaria, relativizándose ambos principios, ninguno de los cuales, apriorísticamente, habrían de regir de un modo absoluto, y cuya prevalencia habría de determinarse en cada caso concreto a la vista de las circunstancias concurrentes, de las similitudes y diferencias de los tributos en liza. Exponente de esta línea jurisprudencial, que a juicio de esta representación rige en la actualidad, es la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1.998 (recurso de apelación nº 3027/92), de cuya doctrina se hacen eco otras sentencias posteriores ( STS de 3 de junio de 2.010, TS de 3 de mayo de 2010, entre otras más) y la propia sentencia objeto de este recurso, en su Fundamento de Derecho Segundo."

Es clara la doctrina señalada, en cuanto el principio de unicidad no rige de modo absoluto, pero, como se ha dicho, la CAM no comprobó el valor de las participaciones, por lo cual no puede existir vinculación a un valor que no ha sido determinado.

De la propia liquidación de la CAM, unida a la demanda (documento 2), resulta que no se comprobó el valor de las participaciones donadas, pues se tomó el valor declarado que no fue ni

comprobado ni discutido. Exclusivamente se comprobó la concurrencia de los requisitos del artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

Entrando en la cuestión relativa a la aplicación del artículo 33.3 c) de la Ley 35/2006:

*"c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .*

*Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión."*

Por su parte, el artículo 36 de la citada Ley, en su segundo párrafo, señala:

*"En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes"*

Como correctamente señala el Acuerdo de liquidación:

*"La Ley de IRPF en este caso de transmisiones lucrativa establece un régimen especial, aplicable si se cumplen los requisitos del apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre sucesiones y donaciones.*

*El efecto es el establecido en el párrafo segundo del artículo 36 de la Ley de IRPF , y consiste en que el donatario se subroga en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes donados.*

*Esto supone un diferimiento en la tributación. El donatario quedó obligado al pago de IRPF desde el momento en que se produjo la donación, difiriendo el pago al momento en que las participaciones salen de su patrimonio.*

*Los donatarios, en este caso el obligado tributario, han incumplido requisitos establecidos en el artículo 20.6 del Impuesto sobre sucesiones y donaciones, al no mantener las participaciones adquiridas ni el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los 10 años siguientes a la fecha de la Escritura Pública de Donación.*

*La transmisión del patrimonio con la donación genera dos hechos imposables y en consecuencia dos obligaciones de pago:*

- *en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de acuerdo con el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre , por la adquisición de derechos por la donación para el donatario y*
- *en el IRPF, de acuerdo con el artículo 33.1 de la Ley 352006, de IRPF, por la ganancia o pérdida patrimonial derivada para el donante. Al acogerse al régimen especial, el donatario se subroga en la posición del donante en IRPF, y por tanto queda obligado al pago en los dos tributos.*

*Con posterioridad la Comunidad Autónoma de Madrid dicta Acuerdo de liquidación en el 2012 por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el que se dispone que se han incumplido requisitos del artículo 20.6 de la Ley de ese Impuesto. En consecuencia, en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se produce, para el donatario, una pérdida de la reducción del 95% establecida en ese artículo, girando la liquidación correspondiente como consecuencia de tal incumplimiento.*

*En cuanto a IRPF, la Ley del Impuesto remite a ese artículo de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a los efectos de concretar a qué tipo de adquisiciones lucrativas se refiere cuando dispone la subrogación en fecha y valor de adquisición originarios de los bienes adquiridos por donación.*

*La remisión a esos requisitos del artículo en cuestión no supone conectar las obligaciones de los dos Impuestos, que son independientes entre sí.*

*La Ley de IRPF no establece ninguna cautela para el caso del incumplimiento posterior de los requisitos por los donatarios porque, en algún momento, en este caso cuando transmiten las participaciones, van a tener que tributar conforme a lo que ha ido elaborando con sus propios actos; no pudiendo beneficiarse de sus incumplimientos posteriores."*

Es de recordar ahora, como hemos reflejado anteriormente, que en la Escritura pública de donación "Las partes manifiestan que las participaciones donadas gozan de la exención regulada en el artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, a los efectos de la aplicación de la reducción establecida en el artículo 3 de la Ley 10/2009, de 23 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, y de lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 35/2009, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Por lo tanto, el propio recurrente se acogió al sistema de diferimiento, y ha declarado siempre, a efectos del impuesto sobre el patrimonio, exentas sus participaciones en la Compañía Urbanizadora del Coto S.L. incluso después de recibir la liquidación de la Comunidad Autónoma de Madrid, tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación:

*"En sus declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio, declaró exentas las participaciones en la entidad COMPAÑÍA URBANIZADORA DEL COTO SL hasta el momento de la venta. (...)*

*No es admisible que D. Lucas contravenga el hecho propio para tratar de alguna manera de destruir el efecto producido por un negocio jurídico que él mismo celebró según consta en Escritura Pública de donación.*

*Así lo hace en la tributación de IRPF, buscando favorecerse de un valor de adquisición de las participaciones superior al que debe considerarse conforme a dicha legislación, según el artículo 36 de la Ley.*

*Sin embargo, mantiene por el contrario la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, en contra de lo dispuesto en la Liquidación de la Comunidad de Madrid, que es lo que le servía de base para interpretación de ese "valor de adquisición superior" en IRPF.*

*Es decir, existe una contradicción en sus declaraciones tributarias derivadas de la donación de participaciones que recibió.*

*En este caso es aplicable la doctrina de los Actos propios, recogida por el Tribunal Supremo en variadas Sentencias:*

*STS 10/07/1997 , STS 30/05/1995 , STS 30/03/1999 , STS 760/2013 , STS 01/07/2011 , STS 28/12/2011 , STS 31/01/2012 , STS 09/03/2012 , 25/02/2013 , 9/10/2010 .*

*Esta doctrina jurisprudencial exige que los actos propios que puedan tener relevancia en el campo jurídico marcan los realizados con posterioridad, lo que significa que en ningún caso pueden contradecir a los anteriores provocando una situación de incertidumbre que desconcierta a terceros afectados por los mismos y que rompe el principio de la buena fe determinado en el art. 7.1 del Código Civil .*

*Sentencias de las audiencias provinciales recogen lo dicho por el Tribunal Supremo sobre esta cuestión.*

*El Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución 01806/2011 de 31/01/2003 dispone que cuando un sujeto pasivo se subroga en la posición de otro a efectos de obligaciones fiscales, la posterior comprobación de la Administración Tributaria que determine que sus actos no han sido ajustados a la normativa, no puede tener el efecto de que al subrogado se le exima de la obligación y al haber prescrito la del subrogante, el hecho imponible quede sin tributar."*

Lo cierto es que el propio recurrente se acogió al régimen de exención que determina la aplicación de los artículos 33.3 c) y 36 segundo párrafo de la Ley 35/2006, por lo que sería ir contra sus propios actos, afirmar ahora la inaplicabilidad de tales preceptos. Pues bien, el donatario quedó obligado al pago de la cuota de IRPF desde el momento en que se firmó la Escritura de Donación.

Únicamente difiriendo el momento del pago al momento en que las participaciones salieran de su patrimonio, que es precisamente, lo que determina la Liquidación que se encuentra en el origen del presente recurso.

La Consulta NUM001, resuelve un supuesto ajeno al que tratamos, como expresamente se refleja en la Consulta *"Cabe advertir, por otra parte, que la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial en el ámbito de la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la transmisión gratuita "inter vivos" es cuestión ajena a la señalada."*

La Consulta NUM002, declara:

*"En el supuesto de procedencia de dichos beneficios fiscales, si un determinado donatario incumpliese las condiciones que establece la letra c) del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 , el incumplimiento de estos requisitos tiene como consecuencias referidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:*

*- En el donante, que tenga que tributar por la ganancia patrimonial generada con ocasión de la donación respecto de la que se han incumplido los requisitos. Para ello tendrá que presentar declaración complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año en que se efectuó la donación.*

*- En el donatario, en el caso de la transmisión de las participaciones antes del plazo establecido en el citado artículo 20.6, la tributación de la ganancia o pérdida patrimonial generada con ocasión de la venta de las participaciones tomando como valor de adquisición el valor de las participaciones a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y como fecha de adquisición la de la donación"*

El presupuesto del que parte la Consulta es que el donante, que tenga que tributar por la ganancia patrimonial generada con ocasión de la donación respecto de la que se han incumplido los requisitos. Para ello tendrá que presentar declaración complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año en que se efectuó la donación.

Síguenos en...

No es lo ocurrido en el presente supuesto, en el que, no consta, que el donante ha presentado liquidación alguna.

Por tanto, la doctrina de tales consultas no es aplicable al supuesto de autos.

Finalmente, alega el recurrente en su demanda, que, el único devengo que se ha podido producir por la posible ganancia sujeta al IRPF consecuencia de la donación realizada en el ejercicio 2010, deriva de un contribuyente diferente al aquí inspeccionado (el donante) y de un ejercicio diferente al aquí inspeccionado: el ejercicio 2010. Señala, igualmente, que dicho ejercicio se encuentra prescrito, por lo que tal y como señala el artículo 69 de la Ley General Tributaria, la prescripción ganada es uno de los supuestos de extinción de la deuda tributaria, siendo esta razón por la que no existe ninguna deuda tributaria que reclamar.

Pero, precisamente, ese hecho imponible no tuvo su aplicación tributaria, porque la donación se acogió a la exención y sistema de diferimiento que ya hemos analizado, por lo que el recurrente debe estar a sus propios actos y aceptar las consecuencias del diferimiento por el admitido y declarado.

Compartimos la afirmación contenida en la contestación a la demanda, en cuanto a que la única facultad de comprobación que ya no puede ejercitarse es la del impuesto sobre la renta de las personas físicas del donante en el momento de efectuar la donación (2010), pero no la de los donatarios que se acogieron expresamente al régimen de diferimiento del artículo 33.3º.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por ello, quedaron subrogados en la posición del donante, toda vez que la ganancia patrimonial de éstos se manifiesta con ocasión de la venta de las participaciones donadas, ya en el ejercicio 2014 (no prescrito).

Por todo lo expuesto, procede desestimar el presente recurso.

**TERCERO:** Procede imposición de costas al recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia desestimatoria.

**VISTOS** los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

#### **FALLAMOS**

Que **desestimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto por **D. Lucas**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Ruth Herrera Royo, frente a la **Administración del Estado**,

dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021**, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y, en consecuencia, **debemos confirmarla** y la **confirmamos**,

con imposición de costas al recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN/** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

