

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ075072

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 18 de septiembre de 2019

Sala 4.<sup>a</sup>

R.G. 3428/2016

**SUMARIO:**

**ISD. Adquisiciones inter vivos. Hecho imponible.** Donación entre cónyuges sin presentación de declaración. Venta de bienes privativos por el marido invirtiéndolo en depósitos de renta fija a nombre de los dos cónyuges al 50 %. La donación es una institución regulada en los arts. 618 y siguientes del Código Civil. Han de existir 3 elementos para que exista una donación: *animus donandi*, aceptación de la donación por el donatario y conocimiento de dicha aceptación por el donatario. Por otra parte, la donación de cosa mueble podrá hacerse verbalmente o por escrito, requiriendo la verbal la entrega simultánea de la cosa donada.

En el caso analizado, la donación del dinero o fondos para el depósito a plazo fijo fue verbal, lo cual no es objeto de debate, y no supuso una entrega diferida, sino que se acompañó de la entrega simultánea de la cosa donada con la aceptación del donatario. Por tanto, lo que se infiere de la cotitularidad de los sucesivos depósitos, por participar ambos cónyuges en la celebración de los contratos, en los que consta la firma de ambos, es la simultaneidad del acto de entrega de la cosa con el de la aceptación de la donación. Consta a su vez la aceptación en los actos posteriores relativos a las declaraciones tributarias de los importes donados.

Pues bien, el Tribunal confirma la existencia de los tres elementos necesarios de la donación en el presente caso. Conforme a lo estipulado en los arts. 618 y siguientes del Código Civil, se dan todos los elementos para que tanto desde la perspectiva del Derecho civil como del tributario dicho acto sea considerado como una donación, ya que no se ha aportado prueba en contrario. Existe una acción de pura liberalidad del marido a favor de su cónyuge; un empobrecimiento de aquel y un enriquecimiento consecuente y proporcional de esta; la disposición gratuita y no onerosa del dinero a favor de la donataria y la aceptación de esta derivada de los hechos probados; la capacidad jurídica y de obrar para donar y para aceptar lo donado. Por consiguiente, tanto formal como jurídicamente se perfeccionó un contrato de donación. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Código Civil, arts. 618, 630 y 632.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183 y 191.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias por el que se desestima las reclamaciones interpuestas frente a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanciones derivados de donaciones efectuadas en 2007 y 2008 por D<sup>o</sup> Mx... a su esposa D<sup>a</sup> Cx...

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El 28 de septiembre de 2012 le fueron notificadas a la recurrente por el Área de Inspección de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, actas de disconformidad relativas al Impuesto sobre Donaciones.

Dichas propuestas de liquidación se dictaron por concluir la inspección la existencia de dos donaciones a D<sup>a</sup> **Cx...** por parte de su esposo D<sup>o</sup> **Mx...** del 50% de las cantidades obtenidas por éste a raíz de la venta de 632 acciones (de titularidad privativa) de la sociedad "**X...S.A.**". Las donaciones se producen conforme se reciben los pagos: 3.158.244 euros en 2007 y 800.133,71 euros en 2008.

En concreto a juicio de la Administración Autonómica la presunta donación se habría instrumentado de la siguiente forma:

- Depósitos a plazos en el **Banco Z** y en el **Banco W...** a nombre de ambos cónyuges.
- Transferencia de parte de dicha suma pecuniaria a un depósito de titularidad exclusiva de la recurrente.
- Declaración tanto en el IRPF como en el Impuesto sobre el Patrimonio, de los saldos de dichos depósitos al 50% por ambos cónyuges.

#### **Segundo.-**

Tras realizarse los oportunos trámites procedimentales, incluidas las alegaciones, fueron notificadas las correspondientes liquidaciones y sanciones por cada una de las donaciones, sin que conste la fecha de notificación. Éstas fueron recurridas mediante reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, el cual resolvió de forma acumulada en sentido desestimatorio.

#### **Tercero.**

El día 07/06/2016 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 27/04/2016 contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias relativa a las reclamaciones acumuladas núm.: 33/785/13, 33/786/13, 33/2562/13, 33/2565/13 y 33/2566/13 por la que se desestimó la impugnación de las liquidaciones y sanciones por concepto Impuesto sobre Donaciones años 2007 y 2008 por un importe total de 1.242.954,15 euros. El objeto alegado es en síntesis:

\* Según reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, la autorización para disponer del saldo de una cuenta corriente no puede suponer en modo alguno una donación, pues con la apertura de una cuenta corriente a nombre de los dos cónyuges no se produce un desplazamiento patrimonial.

\* La declaración de los fondos por partes en la declaraciones de IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio suponen un error de hecho. Fue la Administración Tributaria estatal la que imputó al 50% los rendimientos a ambos cónyuges.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.-**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

#### **Segundo.-**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Existencia o no de tres donaciones entre cónyuges y de la pertinencia de las sanciones impuestas.

#### **Tercero.-**

Es doctrina del Tribunal Supremo, señalada en diversas sentencias como las de 31 de octubre de 1996, 23 de mayo de 1992, 15 de julio, 15 de diciembre de 1993, 19 de diciembre de 1995, 7 de junio de 1996, 29 de mayo 2000, 14 de marzo y 12 de noviembre 2003 o más recientemente Sentencia 83/2013 de 15 de febrero la siguiente:

«la cuenta corriente bancaria expresa una disponibilidad de fondos a favor de los titulares de la misma contra el Banco que las retiene, no pudiendo aceptarse el criterio de que el dinero depositado en tales cuentas indistintas pase a ser propiedad de uno de ellos, por el solo hecho de figurar como titular indistinta, porque en el contrato de depósito, la relación jurídica se establece entre el depositante, dueño de la cosa depositada, y el depositario que la recibe, no modificándose la situación legal de aquel, en cuanto a lo depositado, por la designación de persona o personas que la puedan retirar. Tales depósitos indistintos no suponen por ello comunidad de dominio sobre los objetos depositados, debiendo estarse a cuanto dispongan los tribunales sobre su propiedad. Por ello, el mero hecho de apertura de una cuenta corriente bancaria, en forma indistinta, a nombre de dos o más personas, lo único que significa prima facie, es que cualquiera de los titulares tendrá frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta, pero no determina por sí sólo la existencia de un condominio que vendrá determinado únicamente por las relaciones internas y, más concretamente, por la propiedad originaria de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta»

Es cuestión alegada por la recurrente, el hecho de que la autorización para disponer del saldo de una cuenta corriente no puede equiparse con una donación. Este sentido es compartido por este Tribunal Económico Administrativo Central. Sin embargo en el presente caso, es clave destacar que el supuesto de hecho es distinto a la mera apertura de cuenta corriente o su disposición. Se invirtió íntegramente una cantidad privativa ingresada en la suscripción de varios depósitos bancarios según queda acreditado por la Inspección. En concreto en depósitos sobre los que en cualquier caso los partícipes detentan un derecho individual de propiedad por mitades como constan en los contratos suscritos que figuran en el expediente.

#### **Cuarto.-**

La donación es una institución regulada en los artículos 618 y siguientes del Código Civil. Han de existir 3 elementos para que exista una donación: animus donandi, aceptación de la donación por el donatario y conocimiento de dicha aceptación por el donatario. En concreto el artículo 632 del Código Civil dice:

"La donación de cosa mueble podrá hacerse verbalmente o por escrito.

La verbal requiere la entrega simultánea de la cosa donada. Faltando este requisito, no surtirá efecto si no se hace por escrito y consta en la misma forma la aceptación

En relación con la aceptación podemos citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2004 recurso 1058/1998, sala Primera de lo Civil, en la que en su fundamento de derecho quinto se expone lo siguiente:

Cierto que la antigua sentencia señaló que aún acreditada la existencia y validez de una donación por escrito de cosa mueble, es indudable para su eficacia y efectividad que el donatario la acepte también por escrito sin que pueda ser sustituido por actos del donatario que impliquen su aceptación, la cual no puede ser demostrada por otro medio o forma. Pero no debe olvidarse que el propio art. 632 recoge en su literalidad:

"La donación de cosa mueble podrá hacerse verbalmente o por escrito. Lo verbal requiere la entrega simultánea de la cosa donada. Faltando este requisito, no surtirá efecto, si no se hace por escrito y consta en la misma forma la aceptación."

En este sentido, ha señalado la más moderna de 5 de octubre de 1987 EDJ 1987/6990 cumplidos los requisitos con relación a un yate, que fue inmediatamente poseído por la esposa y si se reputa escrita, cabe

atribuir tal valoración del yate en el Registro de la Propiedad Mercantil, operándose en este caso, la aceptación de la esposa donataria al consentir tal inscripción.

Pues en este caso, tanto se reputa verbal la donación, como escrita, se cumplió la aceptación simultánea de la esposa y si fue escrito, así consta de los documentos aportados con la demanda - documento 5- que acredita por certificación de Ibercaja de 9 de octubre de 1996 que en la cuenta de inversión núm. 41-029739.44 Iberahorro, a nombre de D. Oscar y D. Marcos fue cancelado el 24 de enero de 1992 y en el mismo acto se abrió la cuenta de fondo de inversión núm. 41-06112.09 Iberduero a nombre de D. Oscar y D<sup>a</sup> Natalia aportándose a dicho fondo la cantidad de tres millones de pesetas -folios 13 y 45- que exigió no sólo la constancia escrita, sino la aceptación o consentimiento de la recurrente, D<sup>a</sup> Natalia. Igualmente, el motivo décimo primero alega infracción del art. 630 del Código Civil EDL 1889/1, pero debe tenerse en cuenta que la aceptación de la esposa se acredita con la conformidad de su cotitularidad en el fondo de inversión y por la cantidad señalada y en que ello ha sido conocido y aceptado por el donante."

La donación del dinero o fondos para el depósito a plazo fijo fue verbal, lo cual no es objeto de debate, y no supuso una entrega diferida, sino que se acompañó de la entrega simultánea de la cosa donada con la aceptación del donatario. Por tanto, lo que se infiere de la cotitularidad de los sucesivos depósitos, por participar ambos cónyuges en la celebración de los contratos, en los que consta la firma de ambos, es la simultaneidad del acto de entrega de la cosa con el de la aceptación de la donación. Consta a su vez la aceptación en los actos posteriores relativos a las declaraciones tributarias de los importes donados.

Pues bien, este Tribunal confirma la existencia de los tres elementos necesarios de la donación en el presente caso. En concreto D<sup>a</sup> **Mx...** dispone gratuitamente del dinero de la venta de sus acciones privativas a favor de la donataria D<sup>a</sup> **Cx...**. D<sup>a</sup> **Cx...** como donataria acepta al suscribir los sucesivos depósitos, y su marido es conocedor de dicha aceptación como se pone de manifiesto con el devenir de los hechos.

Siguiendo al Tribunal Supremo Sentencia 83/2013 de 15 de febrero, "en el contrato de depósito, la relación jurídica se establece entre el depositante, dueño de la cosa depositada y el depositario que la recibe, no modificándose la situación legal del depositante, por la designación de persona que pueda retirar" luego aplicado este razonamiento al presente caso, se extraen dos conclusiones. La primera que el depositario es el dueño de lo depositado, luego en el presente caso son dueños los dos cónyuges que suscriben los contratos de depósito. La segunda, que el cónyuge no es una mera persona designada que pueda retirar una cuantía de efectivo como puede suceder en un contrato de cuenta corriente sino que en el caso estamos ante depósitos suscritos por mitades con dinero privativo de uno de los cónyuges como queda acreditado por la Inspección.

Conforme a lo estipulado en los artículos 618 y siguientes del Código Civil, se dan todos los elementos para que tanto desde la perspectiva del Derecho civil como del tributario dicho acto sea considerado como una donación, ya que no se ha aportado prueba en contrario. Existe una acción de pura liberalidad de D. **Mx...** a favor de su cónyuge; un empobrecimiento de aquel y un enriquecimiento consecuente y proporcional de esta; la disposición gratuita y no onerosa del dinero a favor de la donataria y la aceptación de esta derivada de los hechos probados; la capacidad jurídica y de obrar para donar y para aceptar lo donado. Por consiguiente, tanto formal como jurídicamente se perfeccionó un contrato de donación.

#### Quinto.-

Es cuestión alegada la existencia de error de hecho en las declaraciones de los fondos por partes en la declaraciones de IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio presentadas. Así, en sus declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre la Renta declararon por mitades, a pesar de que su régimen económico matrimonial es el de separación de bienes, los depósitos y rendimientos que de los mismos provienen.

El artículo 108.4 primer párrafo de la LGT expone en relación con las presunciones en materia tributaria que.

"4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."

Luego de las declaraciones presentadas se presume cierta la titularidad declarada. Siendo esta una presunción iuris tantum que admite prueba en contrario. No obstante en el presente caso no queda acreditada la titularidad distinta de la declarada.

#### Sexto.-

Revisada la actuación regularizadora en los anteriores términos, procede estudiar el acuerdo sancionador adoptado a cargo de la interesada por entender cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 LGT. Más concretamente, debe analizarse la concurrencia del necesario elemento subjetivo referido a la culpabilidad del sujeto pasivo pues, como ya se ha dicho, el elemento objetivo (la existencia de una cuantía que debiendo ser autoliquidada no se ingresó en el plazo previsto en la normativa del tributo) se ha confirmado por este Tribunal Central en los términos ya expuestos.

El artículo 179.1 LGT señala que sólo se podrá sancionar por hechos constitutivos de infracción tributaria a personas físicas o jurídicas "(...) cuando resulten responsables de los mismos", indicando a continuación que no existirá tal responsabilidad en ciertos supuestos (actos realizados por quien carece de capacidad de obrar en el orden tributario, cuando concorra fuerza mayor,...) cobrando especial trascendencia el supuesto referido a haber puesto "(...) la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", que se entenderá cumplido cuando "el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma".

El artículo 183.1 LGT recoge como infracciones tributarias "(...) las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley". Profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado también en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de Diciembre de 1997, 18 de Julio y 16 de Noviembre de 1998 y 17 de Mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de la Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988, que, a su vez, se hacía eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria". Así, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Es, en definitiva, el resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a lo que se atiende, lo que a su vez exige indudablemente una valoración de la conducta respecto de la que se pudiera considerar como razonable atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

En este caso, la Administración Tributaria regularizó por considerar que existieron efectivamente dos donaciones efectuadas entre cónyuges. El fundamento de la regularización que deriva en el acuerdo sancionador radica en considerar que no es lo mismo la tenencia de saldos acreedores en cuentas corrientes que su disposición efectiva en depósitos de renta fija, como los recogidos en el expediente. Esta diferenciación jurídica, controvertida por el hecho de ser actos de disposición entre cónyuges podría haber llevado a interpretar que no existían hechos imponibles. En este caso, y acudiendo a los razonamientos ya recogidos en esta resolución, existe un punto importante donde apreciar una interpretación razonable de la norma por parte del sujeto pasivo.

Los hechos referidos en Antecedentes para este Tribunal Central prueban la libertad de elección para efectuar las inversiones que se consideren convenientes por cada individuo. Señalando que esta libertad se ha de desarrollar en el régimen económico-matrimonial que tenga cada matrimonio, operando este régimen como límite en determinadas operaciones. Límite superado en el presente caso al suscribir depósitos por mitades para cónyuges en régimen de separación de bienes con dinero privativo como queda acreditado en el expediente.

En este caso, este Tribunal Central considera que no es procedente la sanción acordada a cargo de Dª Cx... por la Administración porque puede considerarse que, aunque equivocada, la interpretación de la norma llevada a cabo por aquélla es ciertamente razonable en cuanto a la cuestión controvertida, esto es, la existencia de tres donaciones procedentes de traspasar dinero privativo a depósitos de renta fija a nombre de ambos cónyuges. Así, el comportamiento negligente de la obligada tributaria no queda probado, y por ello no corresponde la sanción propuesta para este Tribunal Central.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.