

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080032

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 1625/2020, de 30 de noviembre de 2020**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4467/2018***SUMARIO:**

ISD. Devengo y prescripción. Considera el Tribunal que hay dos grupos de preceptos que, aisladamente considerados, cada uno de ellos podría conducir a una distinta solución, alternativa y contradictoria con la otra. Por un lado, están el art. 67.1 LGT que, con carácter general en toda la materia tributaria, fija el inicio de la prescripción desde que finaliza el plazo para autoliquidar o declarar; y el art. 48.1 (segundo pffo.) Rgto. ISD que, en ese específico tributo, sigue la misma solución. La relación de estos preceptos con el art. 21.1 LGT, lleva a considerar que el primer plazo, previsto para la declaración o la autoliquidación, empieza a correr desde que tienen lugar el hecho imponible y el correlativo devengo. Por otro lado, el art 48.2 Rgto ISD con su remisión al art.1227 del Código civil, sitúa el día inicial, en las donaciones formalizadas en documento privado en la fecha en la que esa clase de documento accede a un registro público o se entrega a un funcionario público por razón de su oficio; o desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron. Esa segunda alternativa persigue la razonable finalidad de evitar que esa opacidad, que es inherente a todo documento privado, obstaculice e impida actuar a la Administración tributaria y favorezca el fraude fiscal. Pero lo cierto es que supone alterar, por una vía reglamentaria, el régimen general de inicio del plazo de prescripción que se contiene en el art.67.1 LGT, que regula el inicio de la prescripción sin establecer distinciones según que el devengo o nacimiento de la obligación tributaria haya tenido su causa en una operación externa y claramente visible o en una operación opaca y pone también de manifiesto que ese devengo o nacimiento de la obligación tributaria principal es el dato principal de que se arranca para poner en marcha el cómputo de los dos sucesivos plazos que la LGT contempla en orden a la liquidación final; referidos, el primero, a la declaración o autoliquidación, y el segundo a la ulterior actuación de la Administración que efectúa directamente la liquidación o confirma o revisa la autoliquidación del contribuyente. Siendo así porque el primer plazo tomado en consideración es el relativo a la declaración o autoliquidación; y este plazo necesariamente nace con el devengo; ya que es a partir de este momento cuando cabe hablar de ese hecho con relevancia tributaria, respecto de una concreta obligación de esta naturaleza que sea necesario liquidar, cuya comunicación a la Administración tributaria constituye el principal objeto de los actos de declaración tributaria y autoliquidación (art. 119 y 120 LGT). Y porque el segundo plazo, que es el de prescripción, comienza una vez finalizado ese primer plazo. A los efectos del ISD y en lo que hace al cómputo del plazo de prescripción para liquidar la obligación tributaria derivada de las donaciones acreditadas mediante transferencias bancarias, únicamente reflejadas en los correspondientes apuntes bancarios, el inicio de ese cómputo tiene lugar el día siguiente al transcurso de los 30 días hábiles posteriores a la fecha en que consta en dichos apuntes que fueron efectuadas las referidas transferencias [Vid., ATS, de 21 de noviembre de 2018, recurso n.º 4467/2018 (NFJ072203) y STSJ de Madrid, de 9 de febrero de 2018, recurso n.º 1410/2015 (NFJ071094) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), arts. 48 y 67.
Ley 29/1987 (Ley ISD) arts. 24 y 25.
Código Civil, arts. 618 y ss., 1.227 y 1.969.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 21, 67 y 150.

PONENTE:

Don Nicolás Antonio Maurandi Guillen.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.625/2020

Fecha de sentencia: 30/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4467/2018

Fallo/Acuordo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 4467/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación que con el número 4467/2018 ante la misma pende de resolución, interpuesto por doña Marí Jose, representada por la procuradora doña Mercedes Blanco Fernández y defendida por

la abogada doña Alicia Menéndez Caballo, contra la sentencia núm. 110/2018, de 9 de febrero de 2018, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1410/2015).

Siendo partes recurridas la Comunidad de Madrid, representada y defendida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos y la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

" FALLAMOS:

Que debemos ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo promovido por la Comunidad de Madrid representada y defendida por Letrado de sus servicios jurídicos, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de septiembre de 2015, parcialmente estimatoria de la reclamación económico-administrativa NUM000, promovida contra liquidación y sanción en materia de Sucesiones y Donaciones, de cuantía acumulada de 1.959.379,84 €, anulando la resolución del TEAC impugnada y confirmando las liquidaciones tributarias que fueron reclamadas. Se condena a las costas a la parte demandada y codemandada por importe máximo total de 2000 €, que deberán ser satisfechas por mitad a la parte actora".

Segundo.

Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de la Comunidad de Madrid, se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

Tercero.

Recibidas las actuaciones, el auto de 21 de noviembre de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "fundamentos de derecho" de la actual sentencia.

Cuarto.

La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba deduciendo estas pretensiones:

"[...] solicita respetuosamente a la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (...) tenga por INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN, (...) y que, previa su tramitación, dicha Sección Segunda de la Sala:

1º) Estime el presente recurso de casación y anule la sentencia impugnada, con imposición de las costas a la parte recurrida.

2º) Como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia, y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia, desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 17 de septiembre de 2015, en los términos solicitados por mi representada en el escrito de contestación a la demanda, declarando prescrito el derecho de la Comunidad de Madrid a liquidar el Impuesto sobre Donaciones derivado de todas las transferencias bancarias realizadas a dos cuentas bancarias de titularidad de mi mandante por su entonces esposo, comprendidas entre las fechas de 24 de enero de 2005 y 30 de julio de 2007, ambas incluidas, que, salvo error involuntario, totalizan 2.833.800 euros".

Quinto.

La representación procesal de la Comunidad de Madrid formalizó oposición al recurso de casación con un escrito que finalizó con esta petición:

"[...] dicte en su día sentencia en la que fije la interpretación del artículo 48.2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el sentido de considerar que el plazo de prescripción de las donaciones acreditadas mediante transferencias bancarias, únicamente reflejadas en los correspondientes apuntes bancarios, ha de computarse desde que la Administración tributaria tuvo conocimiento de tales donaciones y, en consecuencia, confirme la sentencia objeto del presente recurso de casación".

Sexto.

La Administración General del Estado, en el traslado que le fue conferido, manifestó que se abstenía de formular oposición al recurso de casación.

Octavo.

Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 6 de octubre de 2020; y el plazo para dictar sentencia no ha podido ser cumplido a causa de las disfunciones que el COVID 19 ha provocado en la oficina judicial.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Hechos y actuaciones administrativas litigiosas; proceso de instancia; e indicación de quien es la parte recurrente en la actual casación.*

A partir de la sentencia recurrida y del expediente administrativo se debe establecer lo siguiente:

1.- Doña Marí Jose contrajo matrimonio con don Roque el día 27 de agosto de 1993. El 30 de agosto siguiente, los cónyuges otorgaron escritura pública de capitulaciones, pasando su matrimonio a regirse económicamente por el sistema de separación absoluta de bienes.

2.- Don Roque falleció el día 13 de julio de 2008, renunciando doña Marí Jose a la herencia de su esposo mediante escritura pública de 6 de julio de 2009.

3.- Con fecha 6 de septiembre de 2010 se iniciaron las oportunas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación al objeto de regularizar la situación tributaria de doña Marí Jose en relación con el ISD, ejercicios 2005 a 2008.

En el curso de tales actuaciones se advirtió que, desde el 24 de enero de 2006 hasta el 1 de julio de 2008, don Roque había transferido a su mujer un importe total de 2.948.800 euros desde sus cuentas corrientes en Banco Pastor, S.A., y BBVA, S.A. Para la Administración tributaria autonómica, las transferencias efectuadas por un cónyuge al otro debían calificarse como donaciones.

4.- El 23 de noviembre de 2011 se dictó acuerdo de liquidación, confirmando la propuesta contenida en el acta de disconformidad incoada el 19 de septiembre anterior. Se giró, por tanto, la oportuna liquidación sobre una base imponible de 2.948.800 euros, con una cuota íntegra de 930.598,38 euros, sobre la que se aplicó un coeficiente multiplicador de 1,1, arrojando, así, una cuota a ingresar de 1.023.658,22 euros.

5.- No conforme, el 13 de diciembre siguiente doña Marí Jose interpuso reclamación económico-administrativa contra la mencionada liquidación, alegando, en síntesis, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria en relación con algunas de las donaciones regularizadas.

El Tribunal Económico- Administrativo Central, en resolución de 17 de septiembre de 2015, estimó en parte la reclamación presentada, al considerar que, a efectos del devengo del impuesto, debía tomarse la fecha en que se efectuaron las transferencias, por lo que era evidente que

"en la fecha en que se iniciaron las actuaciones inspectoras (6 de septiembre de 2010) ya habían prescrito las operaciones incluidas entre la primera de ellas, efectuada el 24 de enero de 2005, y la realizada el 31 de julio de 2006".

Además,

"habiendo desaparecido el efecto interruptivo de la prescripción como consecuencia de la superación del plazo del art 150 de la LGT", debían también entenderse prescritas "las operaciones realizadas después de la citada operación de 31 de julio de 2006 hasta la fecha de 30 de julio de 2007, no habiendo prescrito en consecuencia las operaciones [...] inicia[das] con la de 6 de Septiembre de 2007" (FD 5º).

6.- Contra dicha resolución, la Comunidad de Madrid interpuso recurso contencioso-administrativo, el cual fue estimado por la sentencia que se recurre en esta casación.

7.- El recurso de casación lo ha interpuesto Doña Marí Jose.

Segundo. *Los razonamientos de la sentencia recurrida que son relevantes en el actual debate casacional.*

Están contenidos en sus fundamentos de derecho (FJ) tercero y cuarto, cuyo contenido es el siguiente:

"(...) El elemento central de este litigio reside en determinar desde qué momento debe computarse el plazo de prescripción en las donaciones controvertidas, puesto que de ello exclusivamente va a depender la suerte de este recurso. Obviamente la fecha a efectos de prescripción es válida exclusivamente a efectos prescriptorios del impuesto y no de ninguna otra índole.

Debe partirse de lo dispuesto en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en su artículo 48.2 dispone lo que sigue (las negritas son añadidas):

Artículo 48 Prescripción(...).

"2. En las adquisiciones que tengan su causa en una donación o en otros negocios jurídicos a título lucrativo e inter vivos incorporados a un documento privado, el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del momento en que, conforme al artículo 1.227 del Código Civil, la fecha del documento surta efectos frente a terceros".

Por su parte, el artículo 1227 del Código Civil establece:

"La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio".

La lectura de ambos preceptos permite concluir que, el citado artículo 48.2 del Real Decreto 1629/1991, establece una regla de prescripción aplicable siempre a las donaciones y también la misma regla aplicable a "otros negocios jurídicos a título lucrativo e inter vivos incorporados a un documento privado", sin que esta última exigencia sea predicable, tal como está dispuesta la redacción del párrafo, más que a tales otros negocios jurídicos y no a la donación, que no está condicionada. De otro modo se llegaría al absurdo de que las consecuencias de una donación, en cuanto al momento de comienzo de la prescripción se refiere, se hicieran depender de que la misma hubiera sido o no incorporada a un documento privado, cuando como sucede en este caso no existe duda alguna sobre los momentos en que se produjeron efectivamente los desplazamientos patrimoniales.

Ello es lógica consecuencia de la aplicación normativa del principio de la actio nata, porque la Administración no está en condiciones de actuar frente a unas operaciones que se suceden en el ámbito de la esfera estrictamente privada de los intervinientes y sin ninguna proyección exterior, aunque también sucede que las exigencias de seguridad jurídica imponen fijar un momento límite desde que haya un hecho relevante que trascienda al exterior, a partir del cual empiece a devengarse el plazo de prescripción. En este caso ese momento es de la fecha del fallecimiento del donante.

Así lo ha entendido esta Sala y Sección en otras ocasiones, donde se planteaba un supuesto similar al presente, de donaciones transferidas de donante a donatario mediante cuentas corrientes bancarias, siendo indiferente a los efectos prescriptorios, que la misma se hubiera formalizado en contrato privado escrito o en mero acuerdo verbal.

(...)- La sentencia nº 436/2014 de fecha 27/03/2014, recaída en el recurso contencioso-administrativo 1687/2010, se expresaba como sigue sobre el mismo particular (donaciones efectuadas mediante transferencias bancarias antes del fallecimiento del donante, en aplicación en este caso de un contrato privado), en el Fundamento Jurídico Tercero, que debemos aplicar ahora mutatis mutandis, por exigencias de unidad de doctrina, inherente a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución), (las negritas son añadidas):

"(...)En lo que respecta al impuesto de donaciones, el artículo 48.2 de su Reglamento dispone: "En las adquisiciones que tengan su causa en una donación o en otros negocios jurídicos a título lucrativo e "inter vivos" incorporados a un documento privado, el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del momento en que, conforme al art. 1227 CC, la fecha del documento surta efectos frente a terceros".

La similitud de esta norma con las antes citadas permite aplicar al presente caso la jurisprudencia sobre el impuesto de transmisiones. Con casi toda evidencia, tales preceptos cumplen una misma finalidad, que es la de evitar el fraude tributario favorecido por el desconocimiento de los documentos privados por la Administración tributaria (ver, al respecto, la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1995, recurso de apelación 5504/1992), pues en otro caso bastaría con mantener durante cuatro años la documentación privada de cualquier negocio transmisivo para eludir su tributación.

Considera esta Sala que la norma en cuestión, más que una disposición probatoria, una presunción o una ficción legal, es una especificación del momento de inicio de la prescripción que resulta coherente con el principio general de la actio nata del artículo 1969 CC , principio que tiene su reflejo en algunas disposiciones del artículo 67 LGT , por ejemplo, en materia de devolución de ingresos indebidos. El artículo 48.2 no incorpora la presunción de que la fecha del contrato documentado sea la de su registro, presentación a un funcionario público o muerte de un contratante, en cuyo caso sí debería admitirse prueba en contrario y atenerse a su resultado. Dicho precepto lo que hace es extender a la Administración tributaria, como tercero de la relación jurídica contractual, la regla genérica de la eficacia frente a terceros del documento, pero solo en la esfera del inicio de la prescripción. En puridad, se trata de una norma similar a la contenida en el artículo 25.2 de la Ley reguladora del impuesto, que establece: "En el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo".

Por tanto, no es que en este caso se considere probado que el contrato de donación se otorgó en la fecha en que falleció el causante, sino que, aun teniendo por plenamente acreditado que se perfeccionó el 15 de septiembre de 2003, la fecha en que comienza la prescripción no puede ser esta, sino aquella en que se dé alguno de los acontecimientos que describe el artículo 1227 CC , en nuestro caso el fallecimiento del donante ".

La aplicación del mismo criterio al caso que nos ocupa, obliga a entender que la prescripción del impuesto solo empezó a operar desde la muerte del causante, por lo que no se habría superado el plazo de cuatro años de prescripción del impuesto, dado que la fecha del fallecimiento del donante fue el 13 de julio de 2008, mientras que el acuerdo de liquidación fue dictado el 23 de noviembre de 2011, reclamándose ante el TEAC el 13/12/2011.

En consecuencia, procede estimar el presente recurso contencioso-administrativo, anulando la resolución impugnada del TEAC y confirmando las liquidaciones tributarias impugnadas".

Tercero. *La cuestión de interés casacional objetivo fijada por el auto de admisión del recurso de casación.*

La parte positiva este auto se expresa así:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, desde qué momento debe computarse el plazo de prescripción en las donaciones acreditadas mediante transferencias bancarias, únicamente reflejadas en los correspondientes apuntes bancarios, si desde que la Administración tributaria tuvo conocimiento de tales donaciones o treinta días hábiles después de la fecha en que consta en dichos apuntes que se efectuaron las referidas transferencias.

3º) La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 48.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre".

Cuarto. *El recurso de casación de doña Marí Jose.*

Invoca en su apoyo que la sentencia recurrida ha infringido el artículo 48.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Rto/ISD), aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Y su desarrollo argumental se sustenta en las ideas básicas que seguidamente se resumen en sus aspectos esenciales.

Hay una primera censura a la sentencia "a quo", consistente en considerar que establecer, como ese fallo hace, a los efectos de determinar el régimen jurídico aplicable del cómputo de prescripción tributaria, una diferenciación de los actos lucrativos según se trate de donaciones o de otros negocios gratuitos inter vivos resulta artificioso y contrario a la interpretación teleológica de ese artículo 48.2.

Después de esa primera crítica, las ideas básicas del recurso de casación son las que continúan:

1.- Improcedencia de la "actio non nata" invocada por la sentencia de instancia con fundamento en lo establecido en el artículo 1969 del Código Civil.

Se aduce a este respecto que lo establecido en este precepto rige "cuando no haya disposición especial que otra cosa determine"; y que en el ámbito tributario sí existe esa disposición especial, pues está constituida por el último párrafo del artículo 48.1 del Rto/ISD en relación con lo establecido en el artículo 67 de la misma norma reglamentaria.

2.- El régimen jurídico de rango legal de la prescripción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está contenido en el artículo 25.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que remite a la regulación de la Ley General Tributaria (LGT). Lo cual supone que haya de estarse, en cuanto al plazo al que establece, el artículo 66.a) de la LGT 2003; y en cuanto al cómputo, al artículo 67.1 del mismo texto legal.

Y esa regulación legal ha de ser completada con lo dispuesto en los artículos 48 y 67 del Rto/ISD.

3.- El devengo de donaciones bancarias efectuadas mediante transferencia bancaria debe entenderse acaecido en la fecha en la que se realizaron válidamente estas operaciones.

Así resulta de lo establecido en el artículo 21.1 de la LGT 2003; y también de lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Y ha de tenerse en cuenta la regulación contenida en el Código Civil para la donación (artículos 618 y siguientes) que, en lo que hace a la validez de este negocio jurídico, exige la aceptación como necesario elemento para dicha validez y, en cuanto a la forma, permite que, tratándose de bienes muebles (consideración que corresponde al dinero), se exteriorice mediante documento privado.

4.- La conclusión derivada de todo lo anterior es que las donaciones aquí litigiosas son válidas; y rige para ellas, en cuanto al día inicial del cómputo del plazo de prescripción, lo establecido en el segundo párrafo del artículo 48.1 del Rto/ISD.

Por lo cual, en la fecha de la liquidación, 23 de noviembre de 2011, había operado la prescripción del derecho de la Administración tributaria "para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación" respecto de las donaciones que fueron realizadas en el periodo 24 de enero 2005/30 de julio 2007.

Quinto. *La posición procesal de la Comunidad de Madrid y el Abogado del Estado.*

I.- La Comunidad de Madrid basa esencialmente su oposición al recurso de casación en sostener la corrección jurídica de la decisión adoptada por la sentencia de instancia aquí directamente recurrida, particularmente en la aplicación que ha efectuado del artículo 48.2 del Rto/ISD, el artículo 1227 del Código civil y el principio de la "actio non nata" contenido en el artículo 1969 de este último texto legal.

II.- El Abogado del Estado, como ya ha sido puesto de manifiesto en los antecedentes, se ha abstenido de formular oposición.

Sexto. *Criterio interpretativo que establece esta sentencia sobre la cuestión de interés casacional objetivo.*

I.- Hay dos grupos de preceptos que, aisladamente considerados, cada uno de ellos podría conducir a una distinta solución, alternativa y contradictoria con la otra.

Por un lado, están el artículo 67.1 LGT que, con carácter general en toda la materia tributaria, fija el inicio de la prescripción desde que finaliza el plazo para autoliquidar o declarar; y el artículo 48.1, segundo párrafo, del Rto/SucDon que, en ese específico tributo, sigue la misma solución.

Estos primeros preceptos, puestos en relación con la regulación general del devengo en el artículo 21.1 de la LGT, llevan a considerar que el primer plazo, previsto para la declaración o la autoliquidación, empieza a correr desde que tienen lugar el hecho imponible y el correlativo devengo.

Por otro lado, está el artículo 48.2 del Rto/SucDon que, por la remisión que hace a lo establecido en el artículo 1227 del Código civil, sitúa el día inicial, en las donaciones formalizadas en documento privado en la fecha en la que esa clase de documento accede a un registro público o se entrega a un funcionario público por razón de su oficio; o desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron.

II.- Esa segunda alternativa persigue la razonable finalidad de evitar que esa opacidad, que es inherente a todo documento privado, obstaculice e impida actuar a la Administración tributaria y favorezca el fraude fiscal. Pero lo cierto es que supone alterar, por una vía reglamentaria, el régimen general de inicio del plazo de prescripción que se contiene en el artículo 67.1 LGT.

Debiéndose efectuar sobre ese artículo 67.1 LGT estas dos consideraciones. Que, de una parte, regula el inicio de la prescripción sin establecer distinciones según que el devengo o nacimiento de la obligación tributaria

haya tenido su causa en una operación externa y claramente visible o en una operación opaca. Y, de otra, pone también de manifiesto que ese devengo o nacimiento de la obligación tributaria principal es el dato principal de que se arranca para poner en marcha el cómputo de los dos sucesivos plazos que la LGT contempla en orden a la liquidación final; referidos, el primero, a la declaración o autoliquidación, y el segundo a la ulterior actuación de la Administración que efectúa directamente la liquidación o confirma o revisa la autoliquidación del contribuyente.

Siendo así porque el primer plazo tomado en consideración es el relativo a la declaración o autoliquidación; y este plazo necesariamente nace con el devengo; ya que es a partir de este momento cuando cabe hablar de ese hecho con relevancia tributaria, respecto de una concreta obligación de esta naturaleza que sea necesario liquidar, cuya comunicación a la Administración tributaria constituye el principal objeto de los actos de declaración tributaria y autoliquidación (artículos 119 y 120 LGT).

Y porque el segundo plazo, que es el de prescripción, comienza una vez finalizado ese primer plazo que acaba de mencionarse.

III.- Lo que acaba de razonarse aconseja responder a la cuestión de interés casacional objetivo en los siguientes términos:

A los efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y en lo que hace al cómputo del plazo de prescripción para liquidar la obligación tributaria derivada de las donaciones acreditadas mediante transferencias bancarias, únicamente reflejadas en los correspondientes apuntes bancarios, el inicio de ese cómputo tiene lugar el día siguiente al transcurso de los 30 días hábiles posteriores a la fecha en que consta en dichos apuntes que fueron efectuadas las referidas transferencias.

Octavo. *Decisión final.*

Los razonamientos anteriores y el criterio interpretativo que ha quedado expuesto imponen haber lugar al recurso de casación, a la anulación de la sentencia aquí combatida y al enjuiciamiento por este Tribunal Supremo de la controversia que fue suscitada en el proceso de instancia; con el resultado final de la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

Noveno. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, en cuanto a las costas correspondientes a este recurso de casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes; y, en cuanto a las correspondientes al proceso de instancia, son de apreciar la clase de dudas que señala el artículo 139.1 de ese texto procesal para apartarse de la regla general de la imposición.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.
- 2.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por doña Marí Jose, contra la sentencia núm. 110/2018, de 9 de febrero de 2018, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (dictada en el recurso contencioso- administrativo núm. 1410/2015); sentencia que se casa y anula a los efectos de lo que seguidamente se declara.
- 3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo que fue interpuesto en la instancia por la Comunidad de Madrid, por ser conforme a derecho la actuación que fue objeto de impugnación jurisdiccional en lo que ha sido materia de discusión en el actual litigio.
- 4.- No hacer especial imposición de las costas de esta casación y de las correspondientes al proceso de instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Nicolás Maurandi Guillén, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.-

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.