

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093011

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de febrero de 2024

Sala 4.^a

R.G. 5823/2021

SUMARIO:

ISD. Devengo y prescripción. *Donaciones efectuadas por medio de transferencias bancarias. Cómputo del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.* En las donaciones efectuadas por medio de transferencias bancarias, como el presente caso, se venía sosteniendo en virtud de la condición de tercero de la Hacienda Pública, lo dispuesto en el art. 1.227 del Código Civil, expresa remisión que se realiza el art. 48 del RD 1629/1991 (Rgto. ISD).

La lectura de ambos preceptos permitía concluir que, el citado art. 48 del RD 1629/1991 (Rgto. ISD), establecía 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». Ello era 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 sucedía que las exigencias de seguridad jurídica imponían fijar un momento límite desde el que habría un hecho relevante que trascendiera al exterior, a partir del cual empezaría a devengarse el plazo de prescripción.

Sin embargo, esta postura es hoy insostenible. En sentencia, de 30 de noviembre de 2020, recurso n.º 4467/2018 (NFJ080032), el Tribunal Supremo consideró que para determinar el inicio de la prescripción debe estarse al art. 67.1 de la Ley 58/2003 (LGT), que fija ese momento en el de finalización del plazo para autoliquidar o declarar, el cual no puede alterarse, en virtud del principio de jerarquía normativa, por lo prevenido en el art. 48.2 del RD 1629/1991 (Rgto. ISD).

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.

Si aplicamos esta regla al presente caso, resulta que la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la donación, realizada en operación bancaria fechada el 10/01/2008, empezó a correr los días 22 de febrero de ese mismo año, en que vencía dicho plazo de 30 días. Así pues, el 24/04/2013 cuando se presentó autoliquidación ya habían pasado cuatro años, habiéndose consumado la prescripción del derecho a liquidar. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 48.

Código Civil, art. 1.227.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 67.

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 desestimatoria de reclamación económico-administrativa 28095482019 de 29/03/2021 por T.E.A.R. de Madrid, interpuesta a su vez contra resolución del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid, dictada en el expediente de devolución de ingresos indebidos nº 05/...9/17, correspondiente a autoliquidación presentada al documento nº 2013-S-...5, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (concepto donaciones), cuantía 676.846,90 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 10/01/2008, D. **Bxs** recibió donación efectuada a su favor por su padre D. **Axy**, mediante el traspaso de unos valores desde una cuenta titularidad del donante a otra, titularidad del donatario, ambas cuentas del **BANCO_1** en **PAIS_1**.

Segundo.

Con fecha 06-05-2013, se presentó por D. **Bxs** autoliquidación por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la anterior donación, sin aplicar bonificación del 99%.

Tercero.

Con fecha 27/02/2017, se firmó Acta de Manifestaciones y Protocolización de Documentos, otorgada ante notario por el propio recurrente, en la que hacía constar que su padre, D. **Axy**, fallecido el 21-07-2011, le efectuó donación pura y simple de dichos valores en fecha 10-01-2008.

Cuarto.

Con fecha 16/03/2017, se solicitó la devolución de 676,846,90 euros, ingresadas de más el 06-05-2013 por D. **Bxs** en la autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (concepto donaciones) por la donación efectuada a su favor en fecha 10-01-2008 por su padre D. **Axy**, mediante el traspaso de unos valores desde una cuenta titularidad del donante a otra, titularidad del donatario, ambas cuentas del **BANCO_1** en **PAIS_1**.

Se alegó como motivo para solicitar la devolución, tener derecho a la bonificación del 99% en la cuota tributaria del impuesto establecida en la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid, al haberse formalizado la donación en documento público de fecha 27-02-2017.

Quinto.

Con fecha 08/03/2019 se dictó resolución del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid, dictada en expediente de devolución de ingresos indebidos nº 05/...9/17, correspondiente a autoliquidación presentada al documento nº 2013-S-...5, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (concepto donaciones), cuantía 676.846,90 euros, en sentido desestimatorio.

Dicha resolución se notificó con fecha 04/04/2018.

Sexto.

Con fecha 30/04/2019, se interpuso contra la expresada resolución desestimatoria reclamación económico-administrativa 28095482019 .

Dicha reclamación fue resuelta con fecha 29/03/2021 declarando la no posible aplicación de la reducción solicitada por haberse formalizado la donación referida en documento privado.

La anterior resolución fue notificada con fecha 09/04/2021 .

Séptimo.

El día 11/05/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 10/05/2021 contra la anterior desestimación. Es alegado ahora prescripción del derecho a liquidar siguiendo reciente sentencia del Tribunal Supremo (STS 1625/2020, de 30 de noviembre, recurso (4467/2018)).

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:

Prescripción del derecho a liquidar del artículo 66 de la Ley General Tributaria 58/2003, alega el recurrente que su obligación de declarar la donación concluyó, como muy tarde el 25/02/2012, y por tanto, cuando se presentó la autoliquidación referida en Antecedentes el 24/04/2013, habrían transcurrido los cuatro años de prescripción.

Tercero.

En las donaciones efectuadas por medio de transferencias bancarias, como el presente caso, se venía sosteniendo en virtud de la condición de tercero de la Hacienda Pública, lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil, expresa remisión que se realiza el artículo 48 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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:

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 1227 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 permitía concluir que, el citado artículo 48 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establecía 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"*. Ello era 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 sucedía que las exigencias de seguridad jurídica imponían fijar un momento límite desde el que habría un hecho relevante que trascendiera al exterior, a partir del cual empezaría a devengarse el plazo de prescripción.

Cuarto.

Sin embargo, esta postura es hoy insostenible. En STS 1625/2020, de 30 de noviembre, recurso (4467/2018), el Tribunal Supremo consideró que para determinar el inicio de la prescripción debe estarse al artículo 67.1 de la Ley General tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, que fija ese momento en el de finalización del plazo para autoliquidar o declarar, el cual no puede alterarse, en virtud del principio de jerarquía normativa, por lo prevenido en el art. 48.2 del Reglamento. Dice el Fundamento de derecho Sexto de la referida Sentencia:

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 de la Ley General tributaria 58/2003, de 17 de diciembre 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 de la Ley General tributaria 58/2003, de 17 de diciembre.

Debiéndose efectuar sobre ese artículo 67.1 de la Ley General tributaria 58/2003 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.

Quinto.

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.

Si aplicamos esta regla al presente caso, resulta que la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la donación, realizada en operación bancaria fechada 10/01/2008, empezó a correr los días 22 de febrero de ese mismo año, en que vencía dicho plazo de 30 días. Así pues, el 124/04/2013 cuando se presentó autoliquidación ya habían pasado cuatro años, habiéndose consumado la prescripción del derecho a liquidar.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

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