

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094453

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA

Sentencia 181/2024, de 11 de julio de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 442/2021

SUMARIO:

ISD. Devengo y prescripción. *Donación colacionable.* Falta de autoliquidación del hecho imponible contenido en la escritura de aceptación y manifestación de herencia de una donación de carácter colacionable que consistió en la entrega a la actora de una cantidad de dinero por el causante a la recurrente para la financiación de la compraventa de una vivienda. La cuestión consiste en determinar cuando se produjo el devengo de la misma a efectos de entender o no prescrito el derecho a exigir la deuda tributaria, esto es, si el plazo ha de computarse desde el momento en que la Administración tiene conocimiento del hecho imponible, o se inicia un mes después de la fecha en que tuvo lugar la donación, en este caso, cuando se libró el cheque bancario. Las Administraciones demandadas, conocedoras de las conclusiones de la STS de 30 de noviembre de 2020, recurso nº 4467/2018 (NFJ080032), oponen que no es aplicable al caso porque va referida a las donaciones efectuadas mediante transferencia bancaria, y no a situaciones en las que se libra un cheque bancario. Sin embargo, no puede aceptarse esa tesis porque el razonamiento del Tribunal Supremo se hace con carácter general y no atendiendo al concreto modo en que la donación se produjo, pues ninguna particularidad propia de la transferencia bancaria es tomada en consideración para fundamentar la conclusión a la que se llega. Además, se podría añadir que la donación que se produjo a favor de la actora también tuvo reflejo en apuntes bancarios al emitirse el cheque conformado, que además se incorporó a la escritura de compraventa de la vivienda que la actora presentó a autoliquidación del impuesto de transmisiones patrimoniales, de modo que ya en ese momento la Administración pudo tener perfecto conocimiento de la donación.

PRECEPTOS:

Código Civil, art. 1227.
Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 24.2.
RD 1629/1991 (Rgto ISD), art. 48.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 21.1 y 67.1.

PONENTE:

Doña Raquel Iranzo Prades.

Magistrados:

Don RAQUEL IRANZO PRADES
Don MIGUEL ANGEL PEREZ YUSTE
Don GLORIA GONZALEZ SANCHO

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00181/2024

Recurso núm. 442 de 2021

Albacete

S E N T E N C I A N° 181

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Ilmos. Sres.:

Presidenta:

D^a Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D^a Gloria González Sancho

En Albacete, a once de julio de dos mil veinticuatro.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 442/2021 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de Sara representada por el Procurador Julián Olivas Roldan y dirigida por el Letrado D. José Miguel Juárez Mulero, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr Abogado del Estado, y codemandada la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha, sobre IMPUESTO DE SUCESIONES; siendo Ponente la Itma. Sra. Magistrada D^a. Raquel Iranzo Prades.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación de doña Sara se interpuso recurso contencioso administrativo en fecha 11 de junio de 2021 contra la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA de 30 de marzo de 2021 recaída en reclamación nº NUM000.

Formalizada demanda, tras los hechos y fundamentos jurídicos en ella contenidos, se solicitó sentencia por la que se anule la resolución impugnada así como los actos administrativos por ella confirmados.

Segundo.

Contestada la demanda por la Administración del Estado, después de las alegaciones vertidas, se suplicó sentencia desestimatoria del recurso.

Tercero.

La Junta de Comunidades de Castilla la Mancha contestó a la demanda oponiéndose a la misma, e interesando la desestimación del recurso.

Cuarto.

Acordado el recibimiento del pleito a prueba con el resultado que obra en autos, y evacuado el trámite de conclusiones en el que las partes se reafirmaron en el contenido de sus escritos de demanda y contestación, se señaló para votación y fallo del presente recurso del día 9 de julio de 2024, fecha en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.

Primero. *Planteamiento.*

Se interpone recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del TEAR desestimatoria de la reclamación deducida contra la resolución de los Servicios tributarios de Albacete de 22 de junio de 2017 por la que se practica liquidación provisional por el ISD, donación, por una base imponible de 52.200 euros y un importe a ingresar de 6.431,34 euros, tramitado en el procedimiento de comprobación limitada, expediente NUM001, como consecuencia de la falta de autoliquidación del hecho imponible contenido en la escritura de aceptación y manifestación de herencia otorgada en fecha 2 de abril de 2003, de una donación de carácter colacionable consistente en la entrega a la actora de una cantidad de dinero por el causante D. Raimundo, para la financiación de la compraventa de una vivienda.

La cuestión controvertida era determinar la fecha del devengo de la donación a efectos de la alegada prescripción.

No se cuestiona que D^a Sara y su padre D. Raimundo eran cotitulares de una cuenta corriente con el número NUM002 por importe de de 145.000 euros que derivaba de la cancelación de una imposición a plazo fijo de la que así mismo eran cotitulares. Consta como documento núm. Uno de la demanda el extracto bancario en el que figura el asiento bancario NUM003, que recoge el movimiento "cancelación plazo imp. plazo fijo". De la totalidad de los fondos traspasados se dispuso mediante el libramiento de un cheque conformado, contra esta última cuenta (NUM002), por el importe de 104.400,00 euros. El cheque fue librado a favor de Emanuel, parte vendedora de las determinadas fincas urbanas adquiridas con carácter ganancial por la actora y su esposo mediante la escritura de compraventa otorgada ante el Notario José Luis López Orozco, el día 23-11-2007, bajo el número de su protocolo 2948, (doc nº dos). El importe del cheque fue destinado al pago por la adquisición de dichas fincas urbanas. Consta como documento número cuatro de la demanda copia del citado cheque, núm. NUM004, por 104.400,00 €, que también es recogido en la escritura de compraventa de la vivienda, con mención expresa del Sr. Notario, cuando indica que se incorpora "cheque bancario nominativo fotocopia del mismo, que tengo por auténtica, incorporo a esta matriz para insertar en sus traslados, y salvo buen fin, otorga la más firme y eficaz".

Con motivo del fallecimiento de e D. Raimundo, en fecha 29-04-2013 se otorgó escritura pública de Aceptación de Herencia, ante el Notario de Albacete, D. Gonzalo Navarro de Palencia, con protocolo número 941, haciéndose en la misma mención expresa a la existencia de diversas donaciones realizadas por el causante que tenían el carácter de colacionables, entre ellas la que ahora nos ocupa, y que se tuvieron en cuenta al practicar las adjudicaciones.

En fecha 20 de junio de 2013 se presentó ante la Consejería de Economía y Hacienda la autoliquidación del Impuesto de Sucesiones, y el 15 de mayo de 2017 la Oficina de Gestión de la Consejería de Hacienda de Castilla - La Mancha, se comunica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, con número de referencia NUM005, girándose la liquidación provisional recurrida por importe de 6.431,34 €, por falta de liquidación de la donación colacionable recibida del causante por D^a Sara, por un importe de 52.200 euros, en fecha 23/11/2007.

El fundamento, tanto de la Administración como posteriormente del TEAR, se basa en la aplicación del art. 1227 de Código Civil, el cual establece que "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 cualquier de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público de su oficio".

Segundo. *Devengo de la donación y efectos sobre la prescripción de la deuda tributaria.*

No es discutido que la donación a la actora por su padre se produjo en el año 2007, y que la misma tiene el carácter de colacionable. La cuestión es determinar cuando se produjo el devengo de la misma a efectos de entender o no prescrito el derecho a exigir la deuda tributaria, esto es, si el plazo ha de computarse desde el momento en que la Administración tiene conocimiento del hecho imponible, o se inicia un mes después de la fecha en que tuvo lugar la donación, en este caso cuando se libró el cheque bancario.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone en el art. 24.2 que "...en las transmisiones lucrativas inter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto a o contrato".

El art. 21.1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, fija el devengo en "el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa".

Por su parte, el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone en el art. 48:

"1. Prescribirá a los cinco años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y la acción para imponer sanciones tributarias.

El plazo de prescripción comenzará a contarse, en el primer supuesto, desde el día en que finalice el de presentación del documento, declaración o declaración-liquidación; en el segundo, desde que se cometiere la infracción.

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."

Con base a dicha normativa se ha pronunciado el Tribunal Supremo en un asunto esencialmente igual al que ahora examinamos mediante Sentencia de 30 de noviembre de 2020 (núm. recurso 4467/2018), invocada por la parte actora.

El fundamento de Derecho Sexto de la sentencia señala: " 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"

Las Administraciones demandadas, conectoras de las conclusiones tan claras de la sentencia parcialmente transcrita, oponen que no es aplicable porque va referida a las donaciones efectuadas mediante transferencia bancaria, y no es este el caso.

Sin embargo no puede aceptarse esa tesis porque el razonamiento del Tribunal Supremo se hace con carácter general y no atendiendo al concreto modo en que la donación se produjo, pues ninguna particularidad propia de la transferencia bancaria es tomada en consideración para fundamentar la conclusión a la que se llega. Por el contrario, se basa en el puro análisis abstracto de los preceptos legales aplicables, y de las contradicciones que plantea su aplicación. En ese orden de cosas, precisamente se señala por el Tribunal Supremo que el artículo 67.1 Ley 58/2003 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. Además, se podría añadir que la donación que se produjo a favor de la actora también tuvo reflejo en apuntes bancarios al emitirse el cheque conformado, que además se incorporó a la escritura de compraventa de la vivienda que la actora presentó a autoliquidación del impuesto de transmisiones patrimoniales, de modo que ya en ese momento la Administración pudo tener perfecto conocimiento de la donación.

En base a lo expuesto, el recurso ha de ser estimado.

Tercero. Costas.

Las costas se imponen a las Administraciones demandadas con limitación del concepto de Letrado a la cantidad de 1.000€, respecto de cada una de ellas. (Art. 139.1 y 4 Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa).

FALLAMOS:

1.-Estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 30 de marzo de 2021 recaída en reclamación nº NUM000, que anulamos así como los actos que confirmaba.

2.-Se imponen las costas a las Administraciones demandadas conforme a lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente resolución.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Dª. Raquel Iranzo Prades, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Letrado de la Administración de Justicia, certifico en Albacete, a once de julio de dos mil veinticuatro.

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.