

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de abril de 2025

Sala 4.^a

R.G. 513/2024

SUMARIO:

ISD. Devengo y prescripción. Adquisiciones inter vivos. Documento privado. A efectos del inicio del cómputo de plazo prescriptivo de la obligación de liquidar el ISD por una transmisión inter vivos, ha de estarse al previo devengo del impuesto que da inicio al previo plazo de declaración/autoliquidación, cuya finalización determina el inicio del plazo de prescripción, y dicho devengo ha de establecerse en el momento de la realización del acto gratuito que se grava, conforme lo ya establecido en la STS de 8 de noviembre de 2020, rec. 4467/2018. En el caso de las transmisiones lucrativas inter vivos el art. 24.2 de la LISD fija el devengo en el día que se cause o celebre el acto o contrato. A los efectos de computar el 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.

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 interpuesto por el Director de la Agencia Tributaria de Cataluña contra la resolución de 21 de septiembre de 2023 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña por la que se estiman las reclamaciones económico-administrativas con número de referencia 08-10688-2019 y 08-09230-2019, presentadas contra el acuerdo de liquidación número ...21 y el acuerdo sancionador derivado del expediente 2018...60 por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 24/10/2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 20/10/2023 contra las resoluciones estimatorias de fecha 21 de septiembre de 2023 dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña en el expediente de reclamación 08-10688-2019 y 08-09230-2019 por las que se anulan el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador referenciados relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones anteriormente dictados por la Agencia Tributaria de Cataluña.

SEGUNDO.- En dicha resolución se exponen los siguientes Antecedentes de Hecho sobre los que no hay controversia:

"Según se recoge en la misma, en el marco de las actuaciones inspectoras seguidas por la Inspección de la AEAT en relación al IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio de la interesada ejercicios 2011 a 2014, se había constatado que la mayor parte del patrimonio de la contribuyente se detenta a través de la entidad **XZ SL** con la siguiente estructura:

** La Sra. **Axy** detenta directamente el 42,50% de las participaciones y es la administradora única.

** Y el 57,50% a través de un entramado de sociedades de las cuales ella es la última beneficiaria, pues dispone del 100% de las participaciones de la entidad **TW AVV** (domiciliada en **ISLA_1**), esta sociedad, a su vez, dispone del 100% de las participaciones de la entidad **NP NV** (domiciliada en **ISLA_2**), esta sociedad dispone del 99% de las participaciones de la entidad **GH HOLDING BV** (domiciliada en **PAIS_1**) la cual disponía del 57,5% de las participaciones de **XZ SL**.

En el acta se recogen las actuaciones de la AEAT practicadas a la vista de los resultados obtenidos de los requerimientos de información efectuados por dicha Administración, se hace una descripción detallada de las citadas entidades respecto de: titularidad, actividad desarrollada, patrimonio, balances. Se señala que la citada estructura societaria se conoce como el "...", y que su objetivo era ocultar la titularidad real de las participaciones transmitidas a esas sociedades pantallas y, adicionalmente, beneficiarse de los Convenios

Síguenos en...



suscritos entre los **PAIS_2** y las **PAIS_3**. Que la operativa consistía en la interposición de una sociedad **PAIS_1** entre **PAIS_3** y, en este caso, España. De esta forma se aprovechaban las ventajas del Convenio para evitar la doble imposición (CDI) suscrito entre España y **PAIS_1** y del CDI entre esta última y su antigua colonia, lo que aseguraba que los rendimientos (dividendos e intereses) llegasen sin retención al inversor (al beneficiario último).

La inspección, siguiendo con lo recogido en las actuaciones relativas al Impuesto sobre el patrimonio, transcribe el análisis entonces efectuado entorno al concepto del "Beneficiario efectivo" que figura en los modelos de Convenio para evitar la doble imposición (CDI) de la OCDE, para evitar los abusos y el fraude, y la normativa relativa a la simulación (art. 16 de la LGT y la jurisprudencia asociada a la misma). Tras ello, considera que las consecuencias de su aplicación son las mismas y consisten en que los impuestos eludidos deben exigirse a la persona física que se oculta tras el entramado societario, ignorando los actos simulados (constitución de sociedades interpuestas sin actividad real) y aplicando la norma tributaria a la realidad subyacente.

En el acta queda acreditado que la contribuyente a través de **TW A.V.V.(100%)**, **NP N.V. (100)** y **GH HOLDING B.V. (99%)** poseía de forma indirecta, a través del denominado "...", el 57,5% de participación en el capital de **XZ SL**, porcentaje que unido al 42,5% de posesión directa, hace que la contribuyente sea la última beneficiaria de la totalidad de las participaciones **XZ SL**, y, en consecuencia, deba tributar por dicha totalidad, ignorando que parte de esa participación se ocultaba a través de un entramado societario ficticio hasta llegar, de forma indirecta, al beneficiario efectivo.

También se señala que dicha titularidad exigía que se hubiese declarado a partir del año 2012 en el Modelo 720 y su omisión, junto al resto de elementos probatorios señalados, ponía de manifiesto la voluntad de ocultación de la obligada tributaria de la titularidad real de su participación en **XZ**.

Formuladas alegaciones al acta, fueron desestimadas elevándose a definitiva la liquidación propuesta por el actuario mediante acuerdo dictado por el Cap de la Inspecció Central Adjunta, notificado a la obligada tributaria y a su representante mediante burofax el 27/11/2018.

Centrándonos en la parte del acuerdo de liquidación que encierra el objeto de la regularización que ahora se revisa, encontramos que los hechos y fundamentos jurídicos en los que se basa, son los siguientes:

Respecto de la entidad **GH HOLDING BV**. de la información facilitada por la autoridades **PAIS_1s** (a la AEAT) resulta que:

B.2.3.- Cancel·lació de deutes.

En els comptes anuals d'GH HOLDING B.V. consta un deute a curt termini a l'exercici de 2010 per import de ... euros que no figura en el balanç de 2011. La cancel·lació d'aquest deute sembla respondre a una condonació del mateix, segons es desprèn de les notes al compte de pèrdues i guanys, en els quals es registra un ingrés extraordinari per aquest concepte i per un import de ... euros (nota 6.6 "Waiver other payable and accrued expenses"). Es va sol·licitar a l'obligada tributària (diligència número 14 punt 8 expedient IRPF i IP) que aportés la documentació justificativa d'aquest deute i de la seva condonació. El representant de l'obligada tributària va manifestar (diligència número 15, punt 9 expedient IRPF i IP) que no disposen d'aquesta documentació i que s'hauria de requerir PAIS_1.

Es va emetre la petició d'informació internacional INTER S-ED-NL-PA-2016- 000054 (enviada 15/02/2017) en la qual es va sol·licitar la informació relacionada amb l'esmentat deute front a tercers que apareix reflectida en el comptes anuals de 2010 per import de ... euros, donada de baixa en 2011 registrant uns ingressos extraordinaris de ... euros.

En data 03/04/2018 es va notificar la recepció de la informació remesa per PAIS_1.

A continuació es detalla de forma literal, la traducció lliure realitzada per l'òrgan inspector de l'anglès al català, el document de renúncia, de data 10/05/2012, incorporat a l'expedient: (...)

De acuerdo con la información suministrada por las autoridades PAIS_1, los estados financieros de 2007 de GH HOLDING BV mencionan una deuda con LM HOLDINGS NV.

Esta deuda se relaciona con la venta de acciones de JK BV por parte de LM HOLDINGS BV a GH HOLDING BV. Citan el punto 5.4.2 de la Memoria: (...)

Síguenos en...



Por último, señala que **LM HOLDINGS BV** renunció a su derecho a reclamar la deuda a **GH HOLDING BV** el 31 de diciembre de 2011. Se aporta una copia del acuerdo de renuncia del derecho de **LM HOLDINGS BV** al cobro de la citada deuda. En ese documento se describe la operación que dio origen a la deuda (venta de 40 acciones de **JK BV** a **GH HOLDING BV**), su importe inicial (... euros) y la expresa renuncia al derecho de cobro del principal e intereses, indicando como fecha efectiva de la renuncia el 31/12/2011.

Este Equipo de Inspección realizó actuaciones de comprobación en relación con D. **Bxs**, padre de la obligada tributaria, respecto del IRPF e IRNR, ejercicios 2007 a 2010, y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2007. En el marco de esas actuaciones, se le preguntó por su participación en la sociedad **LM HOLDINGS BV**, de **ISLA_2**. Manifestó que su participación es del 100%.

A partir de estos hechos y reiterar la normativa tributaria a la que antes se ha hecho referencia, la Inspección de la ATC llega a las siguientes conclusiones:

La normativa esmentada resulta aplicable a els fets descrits en l'apartat Segon dels FETS punt B.2.3 "Cancel·lació de deutes" en seu de la societat **GH HOLDING BV**. Aquesta informació - contracte privat de renúncia- va ser obtinguda en el requeriment internacional INTER S-ED-NL-2016-000054.

Com ja ha quedat provat l'entramat societari creat permet l'ocultació de rendes i patrimoni i, per tant, la absència de tributació, en seu de la Sra. **Axy**. la regularització de l'IRPF i IP els òrgans inspectors han determinat la tributació que correspon a la renda de capital mobiliari i patrimoni imputable a la Sra. **Axy**.

Cal determinar el deute tributari que deriva de la liberalitat que suposa la renúncia al cobrament i, a la resta de drets, del préstec registrat en **GH HOLDING BV**, ja que al considerar que es tracta d'una simulació subjectiva, encara que formalment la condonació es realitza a favor de **GH**, es conclou que s'estava realitzant a favor de la Sra. **Axy**. L'article 7 RISD, en consonància a l'article 13 LGT, estableix:

L'Impost sobre Successions i Donacions s'exigirà d'acord amb la veritable naturalesa de l'acte o contracte que sigui causa de l'adquisició, qualsevol que sigui la forma o la denominació utilitzada pels interessats, prescindint dels defectes intrínsecs o de manera que puguin afectar la seva validesa i eficàcia, sense perjudici del dret a la devolució en els casos que sigui procedent.

L'article 12 RIS disposa que té la consideració de negocis jurídics gratuïts i «inter vivos» als efectes d'aquest Impost, a més de la donació, els següents: a) La condonació de deute, total o parcial, realitzada amb ànim de liberalitat.

Es tracta de la condonació del deute que existia entre el **LM HOLDINGS NV** ubicada en **ISLA_2**, de la qual és titular íntegrament el Sr. **Bxs**, i **GH HOLDING BV**.

La Sra. **Axy** és la beneficiària última d'aquesta condonació que ha suposat un increment de patrimoni, el qual ha estat gravat en el IP del període 2012.

Seguidamente, trayendo a colación la regularización practicada el 31/05/2018, añade:

Acumulació de donacions:

En data 31 de maig de 2018 es va signar acta de disconformitat, en la qual es proposa la regularització de la situació tributària de la Sra. **Axy** en relació a l'Impost de Successions i Donacions, al ser la Sra. **Axy** la beneficiària efectiva de la condonació del deute que el Sr. **Bxs** (pare de l'obligada tributària) era creditor de l'entitat **JK B.V.**. Aquesta operació es va formalitzar mitjançant document privat, amb efectes des del 01/01/2012, de renúncia al préstec, que en pagament de l'import de venda de diverses accions, va formalitzar el Sr. **Axy** amb l'entitat adquirent **JK**. El deute meritava un tipus d'interès del 7% anual. Concretament, aquest deute, va ser assumit per **GH HOLDING BV** com a successora de **JK B.V.** per absorció el 01/01/2004. Aquest document privat va ser rebut pels òrgans inspectors de l'AEAT en data 23/10/2016.

DGT V0757-18 "(...) La base liquidable de cada donación será el importe percibido. A dicha base se le aplicará el tipo medio resultante de aplicar a la base liquidable teórica (el importe de todas las donaciones acumulado hasta la fecha) la tarifa del impuesto.

La aplicació de ese tipus mitjà ve a constituir la regularització del gravamen per el impuesto, sin que proceda, en conseqüència, deducció alguna de lo ya abonado con anterioridad (...) La quota íntegra determinada per l'aplicació de la tarifa que estableix l'article 57.2 de la Llei 19/2010 del Parlament de Catalunya, de 7 de juny, de regulació de l'Impost sobre Successions i Donacions,

Por lo que respecta a la prescripció, considera que:

Concretament respecte del fet imposable gravat el document en poder de l'Administració Tributària resulta:

- Data del contracte privat 10/05/2012

- Data en què es rep per l'Administració Tributària (AEAT) la documentació relativa a la condonació 03/04/2018.

Atenent la normativa detallada la data a considerar seria el 03/04/2018.

Para finalmente concluir que:

Per tot l'exposat anteriorment, es desestimen les al·legacions presentades, atès que es considera provat que la finalitat d'aquest entramat empresarial era ocultar la vinculació entre la participació en TW A.V.V. i el 57,5% de XZ per eludir la tributació en l'Impost sobre el Patrimoni de la participació anterior i dels rendiments corresponents en l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, així com ocultar les transmissions lucratives a favor de la Sra. Axy i la seva tributació en l'Impost sobre Successions i Donacions.

En fecha 13/06/2019 fue notificado a la interesada y a su representante acuerdo del Cap de la Inspecció Central Adjunta por el que se impone a la obligada tributaria sanción por infracción muy grave (art.191 LGT) del 125% al considerar que ha existido ocultación y perjuicio económico.

Interpuestas las presentes reclamaciones contra los referidos acuerdos, tras ser puesto el expediente de manifiesto a la parte reclamante, en fecha 13/03/2020 se presenta escrito en el que el representante de la obligada tributaria formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. El concepto de beneficiario efectivo está limitado a la tributación de dividendos, intereses y cánones y no se extiende a otros impuestos.
2. Ausencia de consideración de sociedad instrumental de **GH HOLDING**.
3. Tributación de la condonación de deudas en sede de **GH HOLDING**.
4. No se ha demostrado que las supuestas estructuras societarias se hayan creado con la finalidad de dificultar la identificación del beneficiario efectivo.
5. Contradicciones con la regularización realizada en IP e IRPF
 - Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. La Inspección de la Agencia Tributaria de Catalunya establece que el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente al ISD del ejercicio 2011 no se encuentra prescrito entendiendo, en aplicación de lo dispuesto en el art.48.2 del Reglamento del ISD, fijando el cómputo de la prescripción se inició el 3 de abril de 2018, cuando por parte de la Inspección se tuvo conocimiento de la existencia de un documento privado de condonación de deuda a la sociedad **GH HOLDING**, y quedó interrumpido el 14 de mayo de 2018 con el inicio de las actuaciones inspectoras. Extralimitación reglamentaria del citado art.48.2.
 - En todo caso, debe determinarse la prescripción del derecho a imponer sanciones por parte de la Administración habida cuenta que, según lo dispuesto en el art. 189.2 de la LGT, el plazo se inicia cuando se cometen las correspondientes infracciones.
 - Regularización no ajustada a Derecho, por los motivos que constan.
6. Sanción no ajustada a derecho por: Falta del elemento objetivo, falta de motivación de la culpabilidad e improcedencia de agravantes por ocultación medios fraudulentos.

TERCERO.- Con fecha de 21 de septiembre de 2023 fue dictada resolución por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña por la que se estima la reclamación considerando que no se ha producido la prescripción del Derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria y que, además, no se ha acreditado, ni motivado debidamente, que pueda aplicarse la figura del beneficiario efectivo, ni la

concurrency de simulación subjetiva en el caso planteado, acordando la anulación del acuerdo de liquidación impugnado y, derivado de ello, el acuerdo sancionador.

Dicha resolución fue notificada el 27 de septiembre de 2023 a la Administración y el 5 de octubre de 2023 al representante de la reclamante en primera instancia.

CUARTO.- El 20/10/2023 el Director de la Agencia Tributaria de Cataluña interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Central, en el que, en esencia, alega que, a pesar de haberse declarado por el Tribunal Regional que no se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no comparte el criterio de dicho Tribunal Regional, considerando que la condonación de la deuda se encuentra recogida en documento privado siendo aplicable, por tanto, tanto el 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 adelante, RISD) como el artículo 1227 del Código Civil al que hace referencia, siendo que el plazo de prescripción debe comenzar a contarse desde que la AEAT tuvo conocimiento del documento privado.

Respecto a la tributación de la condonación de deuda, vuelve a hacer mención a los argumentos esgrimidos en el acta de inspección referidos a la consideración de la reclamante en primera instancia como beneficiaria directa de la donación tomando como base la argumentación efectuada por la AEAT respecto de las actas por el IRPF y el IP, volviendo a utilizar en su escrito los conceptos de beneficiario efectivo y simulación objetiva.

QUINTO.- El Tribunal Regional ha dado traslado a la reclamante en primera instancia del contenido del recurso de alzada interpuesto por la Comunidad Autónoma, que en esencia, alega:

- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto devengado con ocasión de la condonación.
- Improcedencia de la regularización practicada por la Agencia Tributaria de Cataluña.
- Para el caso de que se estime el recurso del Director y que se mantenga la vigencia del acuerdo liquidatorio y, por tanto, del acuerdo sancionador, que esta última resulta improcedente.

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:

La conformidad a Derecho de las resoluciones impugnadas.

TERCERO.- El objeto del presente recurso de alzada consiste en analizar la posible tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Doña **Axy** como consecuencia de la condonación de deuda, por la renuncia que **LM HOLDINGS NV**, cuya titularidad pertenece en un 100 % a Don **Bxs**, padre de la reclamante en primera instancia, a la deuda que **GH HOLDING BV** mantenía con dicha entidad, por constituir el hecho imponible recogido en el artículo 3 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sobre esta operación el Tribunal Regional, en la resolución de 21 de septiembre de 2023, recoge lo siguiente en el Fundamento de Derecho QUINTO:

Con fecha 31 de diciembre de 2002 la sociedad LM transfirió 40 acciones del capital social de la sociedad JK a la sociedad PAIS_1 GH HOLDING BV, por un precio de ... euros que debía ser pagado a términos.

El 31 de diciembre de 2011, siendo el importe pendiente de devolución por parte de GH HOLDING de ...euros, la sociedad LM renunció a los derechos e intereses que tenía sobre esa cantidad liberando a la sociedad deudora.

Respecto a dicha deuda, en el balance de situación de GH HOLDING, B.V del ejercicio 2010 figuraba contabilizado en su pasivo, como "otras deudas" el importe de ..., - euros. Importe del que ya sólo

Síguenos en...



constan 6,598,- euros en el balance de situación del ejercicio 2011, en el que sí aparece como "resultados extraordinarios" la cantidad de ...,- euros.

Según se indica en el acta, durante las actuaciones del procedimiento inspector del IRPF e I.Patrimonio se requirió a la Sra. **Axy** información relativa a la citada deuda, a lo que contestó que no disponía de documentación porque no era la administradora de la sociedad.

Solicitada información a las autoridades **PAIS_1s** por la Inspección de la AEAT, se recibió entre otra documentación copia del documento privado de fecha **10/05/2012**, por el que **LM** renuncia y libera a **GH** de todas las responsabilidades de respecto de la cantidad de ...,- euros , recogida en su contabilidad como "Cantidad excepcional".

Consta recogido también en el cuerpo del acta documentación que acreditaba que la Sra. **Axy** era la beneficiaria última (UBO) de la entidad **TW A.V.V. (ISLA_1)**.

CUARTO.- Como primera cuestión se debe analizar la alegación referida a la **prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**.

El Tribunal Regional, en la resolución que es objeto del presente recurso de alzada, resolvió considerando que no había lugar a la prescripción con arreglo a la siguiente fundamentación:

... la ATC entiende que la deuda de ...,- euros a la que renuncia LM en el documento privado de fecha 10/05/2012, no se encuentra prescrita, habida cuenta que el cómputo de la prescripción se inicia el 03/04/2018, cuando por parte de la Inspección de la AEAT se tuvo conocimiento de la existencia del documento privado de renuncia a la deuda gracias a ser remitido por las autoridades PAIS_1. Dies a quo que fija en aplicación de lo dispuesto en el art.25 de LISD y, esencialmente, en el artículo 48 de su Reglamento, "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."

La reclamante, por su parte, se opone a que se considere, en todo caso, como fecha de inicio de la prescripción el día 03/04/2018, en que la AEAT tuvo conocimiento del documento privado remitido por las autoridades **PAIS_1**, pues la Agència Tributària de Catalunya podía haber solicitado antes información al respecto, y cualquier otra fecha que no sea la del 31/12/2011 momento en el que se produjo la supuesta condonación, pues **considera que no es de aplicación de lo dispuesto en el transcrito apartado 2 del art. 48 Reglamento del impuesto, por extralimitación legal**. Argumento que reitera en sus alegaciones complementarias, en las que **solicita que se reconozca la prescripción en aplicación de la doctrina que emana de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2020 (Rec.casación 4467/2018)**, dictada después de la emisión de la resolución que se impugna. Sentencia en la que se dice:

(...)

SÉPTIMO.- Pues bien, a entender de este Tribunal, la doctrina que se desprende de la sentencia transcrita no conduce indefectiblemente a la declaración de prescripción ahora pretendida, aún rechazando, como se rechaza (incluso sin necesidad de acudir a lo recogido en ella), el dies a quo que fija la Inspección, al situarlo en el día en que tuvo conocimiento de la existencia del documento privado la Administración española.

Efectivamente, en dicha sentencia el Tribunal Supremo declara la inaplicación de lo dispuesto en el citado art.48.2 por extralimitación reglamentaria y traslada el inicio al fin de la fecha de presentación computado desde el día del devengo del hecho imponible, que en el supuesto de autos, unas donaciones únicamente acreditadas mediante transferencias bancarias, lo sitúa en la fecha que consta en los apuntes bancarios en que fueron efectuadas las transferencias.

Ahora bien, tampoco en esta ocasión la transposición de esta doctrina al supuesto puede ser realizada por este Tribunal, por cuanto de la documentación que debidamente traducida al castellano o catalán obra en el expediente de Inspección recibido, **no se puede deducir con la suficiente seguridad jurídica cuándo tuvo conocimiento la autoridad PAIS_1 del documento privado de fecha 10/05/2012, por el que LM renuncia y libera a GH de la deuda, o cuando fue debidamente contabilizado y depositadas la cuentas en el registro público PAIS_1 correspondiente**,

En definitiva, descartando como se ha dicho que el devengo pueda fijarse en el día en que tuvo conocimiento la AEAT del documento privado, la total incertidumbre respecto del día en que efectivamente debe entenderse realizada la renuncia, llevan a no admitir la pretendida prescripción.

El Tribunal Regional rechaza que haya acontecido la prescripción por considerar que las fecha que pudieran ser consideradas como devengo -esto es, fecha en que la autoridad **PAIS_1** tiene conocimiento del documento privado de condonación de deuda y fecha de contabilización y depósito de las cuentas anuales en el registro público holandés- no son claras de acuerdo con los datos que obran en el expediente, por lo que no pudiendo fijarse con exactitud el momento del devengo tampoco podía fijar el *dies a quo* del plazo de prescripción.

El Director en su recurso, si bien coincide con el Tribunal Regional en que no se ha producido la prescripción, no está de acuerdo con el criterio por el cual dicho Tribunal Regional desestima la alegación, considerando que, a su juicio, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2020 permite la aplicación 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 adelante, RISD) ya que *"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, sólo predicable de esos «otros negocios jurídicos», pueda entenderse aplicable a la donación, que no está condicionada en los citados términos"* por ello, acaba concluyendo que el citado artículo *"resulta aplicable al presente caso, según la citada STS puesto que el negocio jurídico a título lucrativo (la condonación) está incorporada a un documento privado y, por tanto, es aplicable el artículo 1227 del Código Civil y el plazo de prescripción comienza a contarse desde que la AEAT tuvo conocimiento del documento privado."*

En el escrito contestación al recurso de alzada, la reclamante en primera instancia continúa defendiendo su postura, según la cual el *dies a quo* debía contarse desde la condonación, esto es el 31 de diciembre de 2011, en la medida en que constaba contabilizada en las cuentas anuales de la sociedad debidamente depositadas en el Registro Mercantil de **PAIS_2** rechazando la aplicación del artículo 48.2 del RISD por los siguientes motivos:

1) Por cuanto la regla prevista en el artículo 48.2 del RISD introduce un nuevo supuesto de inicio de la prescripción distinto al previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) con lo que se extralimita del mandato legal, con lo que no debe tenerse en cuenta y prevalecer la regla del artículo 67 de la LGT; y

2) Aun cuando le fuera de aplicación el citado precepto reglamentario, en la medida que la condonación de la deuda consta en las Cuentas Anuales de **GH** del ejercicio 2011 -documento que obraba en poder de las autoridades fiscales de los **PAIS_2** en la medida que fueron facilitadas a las autoridades fiscales españolas en contestación a un requerimiento de información emitido en 2014 (nº ...42)- ha de entenderse que el momento en que esa renuncia a la deuda contenida en un documento privado surtió efectos frente a terceros fue cuando las Cuentas Anuales del ejercicio 2011 de **GH** fueron debidamente depositadas en el Registro Mercantil de **PAIS_2**, registro público y accesible a terceros, lo cual tuvo lugar el 30 de enero de 2013. Posición que ha sido validada por el Tribunal Supremo, en la sentencia analizada por la resolución del Tribunal Regional recurrida de contrario, de 30 de noviembre de 2020 (rec. 4467/2018).

Sobre lo anterior añade que lo relevante de la doctrina del Tribunal Supremo determina que el plazo de prescripción se inicia al día siguiente al transcurso de los 30 días hábiles posteriores al hecho imponible y no a cuando ese documento llega a conocimiento de la Administración. Por tanto, aplicándola al caso, el plazo de prescripción se inicia al día siguiente del transcurso de los 30 días posteriores al documento privado de condonación de fecha 31 de diciembre de 2011, o en todo caso, transcurridos 30 días desde su contabilización. En consecuencia, en la medida que la contabilización de la condonación de la deuda obraba en el balance de **GH HOLDING** el 31 de diciembre de 2011, considera que ha de declararse la prescripción al momento en que iniciaron las actuaciones inspectoras el 14 de mayo de 2018 por el transcurso de más de 4 años sin actuaciones interruptivas de la prescripción (a contar desde el 31 enero de 2012).

QUINTO.- Sentado lo anterior, se deben analizar los distintos puntos que afectan a la presente cuestión.

En primer lugar, el artículo 48.2 del RISD establece en cuanto a la 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".

En segundo lugar, respecto al artículo 48.2 del RISD y a la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2020 (rec. 4467/218), se pronunció este Tribunal, en resolución de 29 de febrero de 2024 (RG: 00-05823-2021), señalando lo siguiente:

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 al artículo 48 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

(...)

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 haría 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

Síguenos en...

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.

Tal y como recogimos en dicha resolución, el Tribunal Supremo rechazó el inicio del cómputo del plazo de prescripción que fija el artículo 48.2 del RISD y remite al supuesto general del artículo 67 de la LGT.

No obstante, en el presente caso para poder analizar la prescripción se debe proceder, con carácter previo, a analizar cuestión previa de suma importancia, esto es, la fijación del momento del devengo ya que, tal y como dispone el artículo 21 de la LGT "es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal" siendo que una vez fijado el devengo de podrá determinar la fecha de inicio del plazo de prescripción.

En el caso de las transmisiones lucrativas *inter vivos* el artículo 24.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fija el devengo en el día que se cause o celebre el acto o contrato.

Ahora bien, en el presente caso nos encontramos con una condonación de deuda recogida en un documento de carácter privado fechado por las partes el 10 de mayo de 2012, que se transcribe en la página 7 del acuerdo de liquidación, en el que se recoge lo siguiente (la traducción al castellano es de este Tribunal):

RENUNCIA

Los abajo firmantes, Holdings **LM** N.V. ("**LM**"), en adelante declara que:

- 1) Por Acción de Venta y Transferencia fechada ... de 2002, ejecutado por SR. ..., notario de ley de civil en ..., **PAIS_2**, entre **LM** y **GH**. B.V. ("**GH**"), **LM** ha transferido 40 acciones ordinarias del capital de **JK** B.V. en **GH**.
- 2) El precio de compra para estas acciones, que equivalían a euros ... ("Precio de compra"), tenía que ser pagado en plazos conforme al artículo 2, párrafo 2, de la susodicha Acción de Venta y Transferencia.
- 3) Según 31 de diciembre de 2011, **GH** debe aún una cantidad de euros ... del Precio de Compra en **LM** ("Cantidad Excepcional").
- 4) **LM** en adelante renuncia y libera **GH** de todas sus responsabilidades por en el asiento de la Cantidad Excepcional.
- 5) **LM** en adelante renuncia a sus derechos e interés reglamentario de la Cantidad Excepcional, que podría deberse a **GH** en **LM**.

6) **LM** es plenamente consciente de que firmando esta renuncia, no tiene ningún derecho legal (futuro) exigible a **GH** en lo que se refiere al asiento de la Cantidad Excepcional.

7) Esta renuncia es eficaz desde 31 de diciembre 2011.

Firmado en **ISLA_2** el 10 mayo 2012.

El citado documento reconoce, a fecha de 10 de mayo de 2012, la condonación de la deuda con efectos 31 de diciembre de 2011, sin que la Administración autonómica haya aportado elemento probatorio alguno que permita deducir que no fuese dicha fecha aquella en la que se celebró el acuerdo de renuncia, esto es, el momento en el que la Ley del ISD determina devengado el impuesto.

La Administración, en el presente supuesto, mantiene su postura de computar el devengo desde que el documento privado fue remitido por las autoridades **PAIS_1** y no desde su emisión, obviando la inaplicación del apartado 2 del artículo 48 del RISD decretada por el Tribunal Supremo, lo cual no resulta posible, tal y como se ha expuesto.

Siendo que el devengo ha quedado fijado en el 10 de mayo de 2012, el plazo de prescripción se inicia al día siguiente del transcurso de los 30 días hábiles posteriores al documento privado de condonación, fin del plazo para presentar la declaración o autoliquidación.

A la vista de lo expuesto, se puede concluir que el derecho a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra prescrito, ya que las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada el 14 de mayo de 2018, esto es, una vez transcurridos más de cuatro años desde el devengo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

