

Inicio del cómputo de prescripción a efectos del ISD en supuestos de donaciones realizadas por transferencias bancarias

[STS de 30 de noviembre de 2020, nº recurso 4467/2018](#)

HECHOS Y CUESTIONES LITIGIOSAS

Un matrimonio otorgó capitulaciones matrimoniales en 1993 pasando a regirse por el régimen económico de separación de bienes. El 13 de julio de 2008 fallece el esposo y la esposa renuncia a su herencia a través de escritura pública.

El 6 de septiembre de 2010 la respectiva Comunidad Autónoma inicia actuaciones inspectoras para regularizar el ISD de la esposa de los ejercicios 2005 a 2008. En dichas actuaciones afloran transferencias bancarias del esposo a la esposa realizadas entre el 24 de enero de 2006 hasta el 1 de julio de 2008 por un importe total muy elevado. En estas actuaciones estas transferencias se califican como donaciones, incoándose la correspondiente liquidación en acta de disconformidad el 23 de noviembre de 2011.

La esposa interpuso reclamación económico-administrativa contra la liquidación mencionada alegando la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por alguna de las donaciones que regularizó la Administración.

El TEAC estimó en parte la reclamación al considerar, en relación con el devengo del ISD, debían tenerse en cuenta las fechas en que se efectuaron las transferencias. Consecuencia de lo cual, existían operaciones realizadas que ya habían prescrito en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras. También consideró otras operaciones prescritas por la superación del plazo del art. 150 de la L.G.T. relativo al plazo del procedimiento inspector.

La respectiva Comunidad Autónoma interpuso recurso contencioso-administrativo estimándose dicho recurso en las pretensiones de ésta por el Tribunal Superior de Justicia competente, el cual, basó su resolución en entender que el plazo de prescripción en estos supuestos comienza el día del fallecimiento del causante (art. 1227 del Código Civil). Por su parte, la esposa interpuso el pertinente recurso de casación.

La cuestión de interés casacional objetivo era determinar, a efectos del ISD, desde qué momento debe computarse el plazo de prescripción en las donaciones acreditadas mediante transferencias bancarias que solo aparecen reflejadas en los correspondientes apuntes bancarios, si bien, desde que la Administración tributaria tuvo conocimiento de tales donaciones, o treinta días hábiles, o después de la fecha en que consta en dichos apuntes, siendo la norma objeto de interpretación el artículo 48.2 del

Reglamento del ISD (Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre) en relación con el art. 1227 del Código Civil, todo ello relacionado con el principio general de la *actio non nata* del art. 1969 del Código Civil.

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL

Manifiesta el Tribunal Supremo que en esta cuestión existen dos grupos de normas que analizados de manera independiente pueden llevar a obtener conclusiones totalmente dispares.

En un primer bloque sitúa al art. 67.1 de la LGT, que regula el plazo de inicio de la prescripción en el momento en que termina el plazo de declaración o autoliquidación, y también el párrafo segundo del art. 48.1 del RISD que contiene el mismo inicio de cómputo de la prescripción.

Según el Tribunal, los preceptos anteriores relacionados con el contenido del art. 21.1 de la LGT conducen a considerar que el plazo de presentación de la declaración o autoliquidación comienza a partir de que se produce el hecho imponible y el devengo del impuesto.

En el segundo bloque normativo se sitúa el art. 48.2 del RISD que incluye la remisión al art. 1227 del Código Civil, y que para las donaciones que se formalicen en documento privado, situaría el inicio de ese periodo de prescripción en el momento en que ese documento tuviera acceso a un registro público, se entregara a un funcionario público, o bien, desde el fallecimiento de cualquiera de las partes que firmaron el documento.

En relación con el art. 48.2 del RISD el Tribunal reconoce que su finalidad es evitar el ocultamiento u opacidad que puede suponer para la Administración tributaria la existencia de un documento privado que la impida actuar y que pueda favorecer, por esa razón, el fraude tributario. Pero por otro lado afirma que altera el régimen general de inicio del cómputo de prescripción del art. 67.1 de la LGT antes mencionado, y, además, por la vía de un Reglamento, siendo como todos sabemos una institución, la prescripción, sobre la que existe reserva de ley en el art. 8.f) de la LGT.

Para el Tribunal Supremo el art. 67.1 de la LGT. por un lado (i) regula el comienzo de la prescripción, pero sin distinguir entre el devengo o el nacimiento de una obligación tributaria que traiga su causa de una operación externa, ya sea visible u opaca; y por otro, (ii) que el nacimiento del devengo o de la obligación tributaria principal es el que pone en marcha el cómputo de los plazos sucesivos en orden a la consecución de una declaración final, como son, la declaración o autoliquidación, y la actuación de la Administración elaborando la liquidación, o confirmando, o revisando, la autoliquidación del contribuyente.

El plazo de la declaración o autoliquidación nace con el devengo, que es a su vez el hecho con relevancia tributaria que da lugar a una obligación de liquidar y cuya comunicación a la Administración tributaria es el acto principal que conforma una declaración tributaria o una autoliquidación, según lo dispuesto en el arts. 119 y 120 de la LGT.

Y el segundo plazo, el de la prescripción, que se inicia una vez finalizado el plazo al que nos referíamos en el párrafo anterior.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación y anula la sentencia del Tribunal Superior de Justicia que contenía un pronunciamiento favorable a las pretensiones de la respectiva Comunidad Autónoma.

CONCLUSIÓN

La sentencia comentada sienta los siguientes criterios interpretativos:

- En relación con el cómputo del plazo de prescripción para liquidar en el ISD la obligación tributaria derivada de las donaciones acreditadas mediante transferencias bancarias, únicamente reflejadas en los correspondientes apuntes bancarios, su inicio tiene lugar el día siguiente al transcurso de los 30 días hábiles posteriores (periodo voluntario de ingreso) a la fecha en que consta en dichos apuntes que fueron efectuadas las referidas transferencias.
- Del razonamiento del Tribunal, también puede inferirse la no admisión por la vía reglamentaria de regulaciones relacionadas con el instituto de la prescripción, reforzada por la reserva de ley, que pueden alterar el funcionamiento del régimen general establecido para el cómputo del inicio del plazo de prescripción establecido en el art. 67.1. de la LGT, aunque su finalidad, la de la regulación reglamentaria, sea la de evitar el ocultamiento de los documentos y el fraude fiscal. Por lo tanto, el Tribunal Supremo con este criterio está dando prioridad y situando en un valor superior a la seguridad jurídica del contribuyente.

Por último, cabe señalar que esta sentencia supone, una vez más, una delimitación clara y concisa, a la Administración con potestad reglamentaria, para que por esta vía puedan llevarse a cabo regulaciones que supongan excesos reglamentarios respecto de la regulación general establecida para las instituciones tributarias por su Ley General.

Evidentemente esta interpretación del Tribunal Supremo marca un antes y un después en aquellos procedimientos de comprobación existentes en la actualidad por parte de las Comunidades Autónomas y aquellos que se mantengan no firmes por la vía de las reclamaciones o recursos, ya que pueden tratarse de deudas prescritas en función de este nuevo criterio. Según establece el art. 69.3 de la L.GT. la prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.