

La prescripción del impuesto sobre sucesiones y donaciones en donaciones realizadas mediante transferencia

Análisis de la [STS de 30 de noviembre de 2020, rec. núm. 4467/2018](#)

José-Andrés Rozas Valdés

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Barcelona*

Extracto

El Tribunal Supremo ha dictaminado que el artículo 48.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –que remite al 1227 del Código Civil a efectos de la determinación del *dies a quo* de la prescripción tributaria por cuanto a los documentos privados con incidencia en la tributación de las sucesiones y de las donaciones– carece de cobertura legal. Idéntica remisión se contempla en el artículo 50.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, lo que llevaría a concluir que, en adelante, el criterio a seguir habrá de ser diferente en función del carácter oneroso o gratuito del negocio subyacente. En este artículo se pasa revista a los hechos sobre los que se asienta esta relevante sentencia (epígrafe 1), para detenerse en la doctrina que contiene, desde la consideración de la gestada en las liquidaciones y resoluciones –administrativa y judicial– de las que trae causa (epígrafe 2), para terminar con un comentario crítico en torno a su incidencia sistémica y su proyección de futuro (epígrafe 3) que conduce a unas sucintas conclusiones (epígrafe 4).

1. Supuesto de hecho

El Tribunal Supremo (TS), en su Sentencia 1625/2020, de 30 de noviembre (rec. núm. 4467/2018 –NFJ080032–) –ponente, don Nicolás Maurandi Guillén– fija una doctrina novedosa¹, y de una considerable trascendencia práctica, en lo relativo al inicio del plazo del que disponen las Haciendas autonómicas para ejercer sus funciones de investigación, comprobación y liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), en el caso de donaciones, o negocios gratuitos asimilados. Doctrina que, además, tiene su proyección a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD).

Los hechos descritos en la sentencia son tan simples como su desarrollo argumental. A lo largo de tres años –entre 2006 y 2008– el marido de la contribuyente fue ordenando transferencias a su cónyuge –con quien estaba casado en régimen de separación de bienes– hasta un importe global cercano a los tres millones de euros. La última de ellas, doce días antes de fallecer. Sin ulterior documentación, ni declaración fiscal alguna derivada de las mismas.

Curiosamente, su mujer renunció a la herencia –un año más tarde del fallecimiento, en junio de 2009– quedando como herederos universales, a beneficio de inventario, los dos hijos del matrimonio; sin que reclamasen, por cierto, la colación de las transferencias (¿donaciones?) realizadas por su padre a su madre durante los tres años precedentes a su fallecimiento. Tal vez alertada por ello, la Hacienda autonómica madrileña inició –un año más tarde, en septiembre de 2010– un procedimiento de inspección cuyo objeto fue la investi-

¹ En la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid, ahora casada, se hace referencia a otras resoluciones judiciales precedentes (436/2014, de 27 de marzo, rec. núm. 1687/2010 –NFJ057916–) en las que se había mantenido un criterio distinto, al que desde la aquí comentada sostiene el Alto Tribunal. El mismo TS, por su parte (*cf.* Sentencias del TS de 29 de noviembre de 1995 [rec. núm. 5504/1992 –NFJ004145–] y de 24 de julio de 1999 [rec. núm. 7009/1994 –NFJ008163–]), también ha venido avalando la doctrina ahora refutada, si bien en relación con el artículo 94.2 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), de tenor paralelo al artículo 48.2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se regula el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD).

gación y comprobación de las obligaciones tributarias por (ISD) contraídas por la contribuyente durante el periodo 2005-2010.

Cuando en el marco de la inspección se descubrieron las susodichas transferencias, se liquidó el impuesto sobre donaciones por todas ellas, conforme al espíritu del artículo 48.2 del RISD que, como es bien sabido, establece una regla específica en cuanto al inicio del cómputo del plazo de prescripción: se tendrá por *dies a quo* el de la fecha en la que el «documento» surta efectos frente a terceros, conforme a lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil (CC) que –en el caso de los documentos privados– será el de incorporación a un registro público, muerte de uno de los firmantes o entrega del mismo a un funcionario público por razón de su oficio.

Y digo que, conforme al espíritu del precepto porque –como se explicará más adelante, por su trascendencia en la doctrina administrativa y judicial consecutiva– la inspectora actuaria entendió que aun cuando el artículo no fuera aplicable al caso –por considerarse que una transferencia no es un documento privado a los efectos del art. 1227 CC– su tenor literal sí, atendiendo a consideraciones de principios generales –doctrina de la *actio nata* y seguridad jurídica.

Así las cosas, la Hacienda autonómica interpretó que la fecha de inicio del cómputo de la prescripción de las donaciones formalizadas mediante transferencia –aun no siendo un «documento» privado– era, pues, la del fallecimiento del causante, julio del 2008, y que, por lo tanto, ninguna de las obligaciones tributarias devengadas por las donaciones que las mismas evidenciaban estaría prescrita.

La contribuyente, por el contrario, basó su defensa en dos argumentos, sustantivo el primero y formal el segundo:

- a) Las transferencias realizadas –casi tres millones en tres años– obedecían al concepto de «contribuciones al sostenimiento de las cargas del matrimonio» (art. 1438 CC), dado que estaban casados en régimen de separación de bienes. Este argumento no ha encontrado acogida en ninguna de las resoluciones administrativas o judiciales dictadas al respecto, que consideran indubitable la naturaleza gratuita de las transmisiones, y su correlativa sujeción al ISD.
- b) De no admitirse lo anterior, la norma reglamentaria (art. 48.2 RISD), en cualquier caso, no sería aplicable al caso, pues no se estaba ante ningún «documento», de modo que era directamente aplicable el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que fija el inicio del plazo de prescripción –sin excepción alguna– en la finalización del plazo voluntario de declaración –a los treinta días desde el devengo, en el caso de donaciones; de forma y manera que en septiembre de 2010, cuando se inició el procedimiento de inspección, ya habría prescrito la potestad de la Administración tributaria para liquidar buena parte, casi la totalidad, de las obligaciones tributarias contraídas.

La contribuyente –atendida la cuantía de la liquidación, más de un millón cien mil euros, y de la sanción, por encima de setecientos mil– recurrió ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), *per saltum*², ambos actos administrativos.

Una parte de sus argumentos –el formal y respecto de la liquidación– encontraron acogida en fase económico-administrativa³ en la que, además, por haberse prolongado el procedimiento de inspección –un año y cuatro días– más allá de lo previsto legalmente (art. 150 LGT), extendió los efectos de la prescripción a todas las donaciones anteriores al 31 de julio de 2007.

La Resolución del TEAC se impugnó ante el TSJ de Madrid⁴ –en tanto que referida a un impuesto cedido⁵– que, por el contrario, estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación letrada de la comunidad autónoma. Finalmente, el TS ha casado la sentencia de instancia y, en consecuencia, ha desestimado el recurso del que traía causa –siguiendo los razonamientos del TEAC, aunque utilizando una *ratio decidendi* distinta– con la consiguiente anulación definitiva de las liquidaciones tributarias a las que el mismo concernían, y la retroacción del expediente administrativo para que se proceda a practicar la liquidación de las deudas que no hubieran resultado prescritas –las posteriores al 31 de julio de 2007– y recalcular, en consecuencia, el importe de la sanción que, no se olvide, sí se consideró conforme a Derecho por el TEAC, a expensas de que se pudiera ajustar su cálculo al de las liquidaciones definitivas.

2. Doctrina del tribunal

Antes de detenerse a analizar en profundidad el contenido de la sentencia del TS conviene prestar atención a las resoluciones, administrativa y judicial, de las que trae causa. Pues, aunque se haya casado la sentencia del TSJ de Madrid, se ha hecho mediante una argumentación que, a su vez, difiere de la sostenida por el TEAC.

Retrotrayendo el análisis a la fase de investigación y liquidación de las deudas tributarias, lo cierto es que la Inspección de la Comunidad de Madrid (CAM), en su acta de 16 de septiembre de 2010, hacía un recorrido argumental –como ya se ha anticipado– un tanto

² Cfr. artículo 229.1 b) de LGT.

³ Resolución del TEAC (Sala 4.ª, Vocalía 9.ª) de 17 de septiembre de 2015, por la que se estima parcialmente la relativa a la liquidación (1390/12) y se desestima la correspondiente a la sanción (7770/12) –todos cuyos elementos constitutivos se consideran probados– sin perjuicio de la rectificación de la base de la misma, una vez corregidas las liquidaciones.

⁴ Sentencia del TSJ de Madrid, 110/2018, de 9 de febrero (rec. núm. 1410/2015 –NFJ071094–).

⁵ Cfr. artículo 10 e) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

sinuoso. Al parecer de la actuario, la transferencia no es un «documento» –al que sea aplicable el art. 48.2 RISD– sino un mero apunte contable, que no formaliza la celebración de ningún negocio jurídico entre las partes. Dicho esto, sin embargo, afirma que, por aplicación directa de la doctrina de la *actio nata* –sin mención alguna de precepto legal al respecto– se ha de concluir que el inicio del plazo de prescripción –para este tipo de operaciones– no puede iniciarse sino desde que la Administración esté en condiciones de ejercitar su potestad liquidadora. De modo que, atendida «la propia naturaleza fenomenológica (sic) de la donación como negocio jurídico inter vivos» y por razones genéricas de seguridad jurídica «evitando así una indefinida pendencia de la posibilidad de ejercicio de la acción liquidatoria» se debía de tomar como *dies a quo* –de nuevo sin mención expresa del precepto normativo que lo justificaría– la fecha del fallecimiento del donante.

El TEAC, por su parte, dio acogida al primer razonamiento de la Inspección –no estamos ante un «documento» privado al que sea de aplicación la regla del art. 1227 CC–, pero no la consecuencia que del mismo se había extraído por el órgano de investigación. Al contrario, concluye que no siendo de aplicación la regla excepcional, el artículo 48.2 del RISD, se ha de aplicar la general, el artículo 48.1 del RISD y, por ende, el artículo 67 de la LGT, tomando como fecha de inicio del plazo de prescripción el término del plazo para declarar: transcurridos treinta días desde la formalización de cada una de las transferencias. La mayor parte de las deudas tributarias por donación estarían, así, prescritas al inicio del procedimiento de inspección.

Es decir, siguiendo el mismo camino argumental emprendido por la inspectora actuario –una transferencia no es un «documento privado» al que sea de aplicación el art. 48.2 RISD– llega a una conclusión completamente distinta. No es aplicable, directamente, la doctrina de la *actio nata*, ni se ha de tomar la fecha de fallecimiento del causante como *dies a quo* del plazo de prescripción, por meras razones de seguridad jurídica. Por el contrario, procede aplicar la regla general del artículo 48.1 del RISD, no la especial de su párrafo segundo, y tomar como día de inicio del plazo de prescripción el del término del periodo ordinario de declaración, a los treinta días de cada una de las donaciones. Si a eso se añade que el procedimiento de inspección excedió en cuatro días el plazo legal previsto al respecto (art. 150 LGT), la consecuencia es que se estarían extinguidas por el juego de la prescripción todas las obligaciones tributarias por donaciones que se habían realizado con anterioridad al 31 de julio de 2007.

El TSJ de Madrid, por su parte, no se entretiene en rebatir la argumentación del TEAC sobre la aplicabilidad del artículo 48.2 del RISD a las transferencias bancarias, y su calificación como documento privado, a tales efectos. Se limita, sencillamente, a reproducir su doctrina precedente sobre el particular, con remisión a la jurisprudencia del TS que la venía corroborando. Lo enlaza con la regla establecida en los artículos 25.2 de la LISD y 50.3 del texto refundido del ITPAJD⁶ –sobre el *dies a quo* para la prescripción en el caso

⁶ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD).

de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros– por cuanto obedecen a una misma finalidad, afirmando la vigencia del criterio sentado en el artículo 1227 del CC: «la regla genérica de la eficacia frente a terceros del documento, pero solo en la esfera del inicio de la prescripción» (FJ 4).

Se llega así a la Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2020, objeto de análisis, que zanja la cuestión en un escueto fundamento jurídico, el sexto, cuyo eje argumental consiste en que, pese a perseguir una «razonable finalidad», el artículo 48.2 del RISD carece de cobertura legal: «supone alterar, por vía reglamentaria, el régimen general de inicio del plazo de prescripción que se contiene en el artículo 67.1 LGT». De lo que se podría colegir que dándose cobertura legal al mencionado precepto, la doctrina tradicional del TS al respecto podría variar.

Hasta ahora, el TS había venido sosteniendo de forma sistemática la legalidad de los dos preceptos reglamentarios –el art. 48.2 RISD y el art. 94.2 RITPAJD– que se refieren a la fecha de los documentos privados con relación a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales (onerosas o gratuitas), con base en la doctrina de la *actio nata* (art. 1969 CC): en virtud de lo cual el cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la Administración tributaria para liquidar únicamente se podría computar desde la fecha en la que estuviese en condiciones de ejercitarla, que no sería –para los documentos, o actos, privados– sino desde la fecha en que hubiera podido tener conocimiento de los mismos conforme a su datación formal; es decir, desde que se pudiera considerar cierto el documento frente a terceros (art. 1227 CC).

Únicamente a efectos del cómputo del plazo de prescripción, pues no se consideraba que esta regla tuviera un carácter o efecto presuntivo en lo relativo a la prueba de la fecha efectiva del contrato, que no se pone en duda. Eso sí, también la fecha en la que conforme al artículo 1227 del CC se considera eficaz el documento –la del fallecimiento del causante, en este caso– es la que se tomaría como referencia, a todos los otros efectos tributarios: tanto para fijar el inicio del cómputo de la prescripción, como para la determinación del importe de la deuda y, en su caso, la sanción, así como para establecer el *dies a quo* a tener en cuenta para el cálculo de los intereses de demora, en caso de impago⁷.

⁷ La Sentencia del TS de 5 de diciembre de 1998 (rec. núm. 610/1995 –NFJ006922–) declaró nulo el artículo 94.3 del RITPAJD en virtud del que –en su redacción precedente a dicha sentencia– de probarse la fecha de la transacción, se estaría a esta a efectos de la determinación del importe de la deuda tributaria, aun cuando la prescripción se iniciase a contar desde que el documento pudiera considerarse válido, conforme a lo previsto en el artículo 1227 del CC. Algunos autores entienden, con todo, que para la determinación de la deuda, en dicho caso, se debería de seguir estando a la fecha del negocio (Bermúdez Odriozola *et. al.*, 2001, p. 501). Falcón y Tella (1998, p. 3), sin embargo, cuyo criterio comparto, considera que no se puede estar a fechas distintas a distintos efectos tributarios. El mismo criterio debería de seguirse en cuanto a la liquidación del ISD, al menos hasta ahora, en que el TS ha modificado su doctrina al respecto por cuanto se refiere al impuesto que grava las adquisiciones gratuitas, pero no en lo atinente al que incide sobre las onerosas.

El Supremo abandona, con esta sentencia, su doctrina precedente en la materia –al menos en cuanto al ISD– y considera ilegal el precepto reglamentario sobre el que se apoyaba la misma. De modo que se entiende que es de aplicación directa el artículo 67 de la LGT, que no permitiría establecer distinción alguna entre aquellas obligaciones tributarias cuyo devengo hubiera tenido su causa en una «operación *externa* y claramente visible o en una operación *opaca*» (FJ 6.II), y estarían prescritas todas las obligaciones tributarias por donaciones realizadas entre los cónyuges, con anterioridad a julio de 2007.

Llega, pues, el TS a la misma conclusión que el TEAC, pero por un camino diverso. Concluye, como el órgano jurisdiccional administrativo⁸, que no se ha de aplicar el artículo 48.2 del RISD, sino la regla general de su párrafo primero, pero no porque las transferencias no obedezcan a la identidad de «documentos privados», sino, *sic et simpliciter*, porque el párrafo segundo del precepto reglamentario carece de cobertura legal.

3. Comentario crítico

Algunos autores ya habían sostenido que el razonamiento ahora postulado por el TS –la preferencia legal del art. 67 LGT– podía ser de aplicación, frente al artículo 48.2 del RISD; pero solo en supuestos en los que las circunstancias previstas en el artículo 1227 del CC se produjeran dentro del plazo de declaración de los treinta días posteriores a la formalización del documento⁹, lo que –en realidad– sería un caso verdaderamente insólito y con escasa incidencia en la práctica.

En realidad, el Alto Tribunal no ha puesto en duda, con carácter general, su línea jurisprudencial precedente al respecto. Se ha limitado a decir que no es aplicable en el ISD, por carecer el precepto reglamentario de cobertura legal¹⁰.

⁸ Aun tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de enero de 2020 (asunto C-274/14 –NFJ075840–), *Santander* –y a expensas de una eventual reforma global del sistema–, «lo» económico-administrativo no deja de obedecer a un modelo organizativo y procesal de corte jurisdiccional, pues está concebido y opera desde la pretensión de «decir del Derecho» (*iuris dictio*) en supuestos controvertidos. De ahí que entiendo que se pueda identificar como una –aún, esto sí, extravagante en términos de Derecho comparado– jurisdicción administrativa (cfr. Rozas Valdés, 2020).

⁹ «Aun cuando la dicción del artículo 48 del Reglamento puede hacer pensar lo contrario, el plazo de prescripción no comenzaría sino transcurridos los treinta días hábiles que otorga el artículo 67. Lo contrario iría contra lo dispuesto en el artículo 65 LGT, además de implicar una nueva regla en materia de plazos que no respetaría el artículo 10 d) del mismo texto legal» (Bermúdez Odriozola *et. al.*, 2001, p. 498).

¹⁰ Limitado el contenido del artículo 48.2 del RISD al tenor que el TS considera carente de cobertura legal, tal vez debiera de haberse declarado la nulidad del mismo (27.3 LJCA) y la publicación de la sentencia a tales efectos en el BOE (art. 72.2 LJCA). Aunque no se ha procedido formalmente así, el efecto es idéntico: el artículo 48.2 del RISD no se puede aplicar, en lo sucesivo, por resultar carente de cobertura legal, conforme a lo declarado, como *ratio decidendi* además, en esta sentencia.

El comentario de esta novedosa doctrina, pues, se va a centrar en dos líneas de análisis. En primer lugar, se tratará de evaluar su incidencia práctica, en términos de congruencia del sistema tributario (epígrafe 3.1), para dar paso a una reflexión general sobre la razón de ser de esta regla especial que el Derecho tributario atrae desde el Derecho civil, en el contexto de las bases fácticas, tecnológicas, y jurídicas sobre las que se estableció y sobre las que en la actualidad opera (epígrafe 3.2).

3.1. Incidencia sistémica

Una consecuencia implícita de la doctrina aquí sentada, tal vez no evaluada suficientemente en su trascendencia, es que, en identidad de circunstancias, no resultaría aplicable a aquellos actos sujetos a gravamen en el ITPAJD. Como es bien sabido, hasta 1987 la regulación de la imposición sobre las donaciones corría de la mano con la de las transmisiones onerosas, en el Texto refundido de 1967¹¹. En dicho texto legal, en su artículo 133, se daba cobertura a la regla específica sobre los documentos privados en cuanto al cómputo del plazo de prescripción, tal y como en la actualidad se hace en el artículo 50.2 del TRITPAJD.

Cuando en 1987 la imposición sobre las sucesiones y las donaciones se desgajó de la específica del ITPAJD –aunque compartiendo con su impuesto gemelo, hasta 1991, texto reglamentario¹²–, la LISD no dio cobertura a una disposición de rango legal semejante a la que figuraba en el artículo 133 del TRIGSTPAJD. Como se ha señalado, el único argumento sobre el que se construye la doctrina del TS, en su sentencia aquí comentada, es el de la falta de cobertura legal del artículo 48.2 del RISD. Siendo así que el artículo 94.2 del RITPAJD sí goza de dicha cobertura, nos encontraríamos con una diversidad de criterio en razón del carácter oneroso o gratuito del negocio. Lo que, dada la finalidad del precepto, diría que carece de sentido, no resultando de recibo que se recurriera para justificarlo al sedicente criterio de la «estanqueidad» tributaria¹³. En particular, cuando hasta 1987 las donaciones venían sujetas a gravamen, como transmisiones *inter vivos*, en la órbita del ITPAJD.

¹¹ Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRIGSTPAJD).

¹² Durante todo el periodo de su vigencia la normativa legal del impuesto general sobre las sucesiones, como del ITPAJD, se apoyaba en su desarrollo reglamentario en el texto que regulaba sus precedentes normativos, con raíces decimonónicas, los llamados impuestos de derechos reales y sobre transmisiones de bienes (Decreto 176/1959, de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 21 de marzo de 1958 –RIDR–). La LISD, durante los primeros cuatro años de su vigencia, tampoco fue objeto de desarrollo reglamentario, continuando siendo aplicable al respecto el susodicho texto reglamentario precedente (RIDR). Lo mismo ocurrió con el ITPAJD, hasta 1995.

¹³ De lo que no es sino una simple regla de prelación –el que los tributos se rigen por sus propias leyes (arts. 7 d) LGT y 9.1 b) en el texto de 1963–, el TS dedujo en el año 1971 (Sentencias del TS de 5 y 20 de

En el caso de que la transferencia bancaria tenga su causa en un negocio oneroso sujeto a ITPAJD, el plazo de prescripción para liquidar se debería de computar atendiendo a la fecha que correspondiera, de conformidad con el artículo 1227 del CC, conforme a lo prescrito en la disposición legal tributaria específica, el artículo 50.2 del TRITPAJD. Si, por el contrario, el negocio fuera gratuito, no sería aplicable ese criterio, por cuanto el artículo 48.2 del RISD, tal y como atinadamente hace notar el TS en esta sentencia, carece de cobertura en la LISD, y se habría de estar a lo dispuesto con carácter general en el artículo 67 de la LGT.

Una posible solución a esta disfunción pasaría por algo que, por otra parte, estaría cargado de lógica: recibir el artículo 50.2 del TRITPAJD en la normativa general de los tributos, de todos, entre los artículos que en la LGT establecen normas específicas que regulan el régimen de la prescripción tributaria. O, tal vez, por cuanto el objeto del artículo 1227 está referido a la prueba de la fecha de un documento –aunque en el orden tributario solo lo sea a los efectos de acotar el ámbito temporal de ejercicio de la potestad de liquidación– como un nuevo párrafo quinto del artículo 106 de la LGT, «normas sobre medios y valoración de la prueba».

La razón de que una disposición de estas características no figure en ninguna de las dos versiones de Ley General Tributaria aprobadas en Derecho español –ni en la de 1963, ni en la de 2003– probablemente obedezca a que se consideró un precepto más propicio a ser aplicado en el ámbito de los tributos que gravan las transmisiones patrimoniales, donde había surgido.

Mientras todas las transmisiones patrimoniales –onerosas y gratuitas– se mantuvieron bajo el mismo marco normativo específico, un único precepto legal, el artículo 133 del TRIGSTPAJD¹⁴, se aplicaba a sus tres modalidades: ITP, para las transmisiones *inter vivos*,

octubre, y de 20 de noviembre) que la regulación y aplicación de los distintos impuestos no tenía por qué resultar siempre, y en todo caso, congruente. Este sedicente criterio interpretativo –en ocasiones elevado a la categoría de «principio de estanqueidad»– no es fácil de conjugar ni con la cláusula constitucional que afirma el carácter sistémico del ordenamiento tributario, ni con el de personalidad jurídica única de la Administración, ni con otros principios generales del Derecho –que lo rigen, presiden y vertebran– entre los que destacan el de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Venturosamente la jurisprudencia más reciente lo viene matizando o, definitivamente, abandonando, pero ha dejado profundas secuelas en nuestro ordenamiento tributario y en la mentalidad de quienes aplican el mismo –de quienes redactan las normas que lo rigen, también– de modo que –cual renuente planta cizañera– reverdece con frecuencia en las argumentaciones de los actos, resoluciones y sentencias de naturaleza tributaria. Este es un caso palmario en el que tal criterio interpretativo –normativo, en realidad– carece por completo de lógica: ¿qué sentido tendría que el criterio seguido en Derecho tributario para determinar el inicio del plazo de prescripción de las potestades de liquidación fuera distinto en el ITPAJD y en el ISD? Sobre la «estanqueidad tributaria», *cf.* López Candela (2014, pp. 97-142) y Huesca Boadilla (2015, pp. 13-23).

¹⁴ Como se decía en la exposición de motivos de dicho decreto legislativo –un texto refundido con finalidad de dotar de cobertura legal a disposiciones tomadas de normas también reglamentarias– se incorporaron al mismo «junto con las normas aplicables a ambos Impuestos, contenidas en la Ley de Reforma del Sistema Tributario, todos aquellos preceptos que la misma declaró expresa o tácitamente vigentes y que por disposición del artículo décimo de la Ley General Tributaria, y habida cuenta de su contenido, constituían auténtica materia legal». Integrándose, pues, en la refundición «al tiempo que las normas propias

el por entonces denominado, impuesto general sobre sucesiones, para las *mortis causa*, y el IAJD, heredero de los precedentes impuestos del timbre del estado, títulos y honores.

El artículo 48.2 del RISD, cuando se aprueba en 1991, se hizo sin que su contenido tuviera una adecuada cobertura en el texto legal del impuesto al que se refería, la LISD. Y tiene razón, pues, el TS, al hacer notar la carencia de cobertura legal de este precepto. Evidentemente, lo tenía su precedente, el RIDR, del que trae causa, y lo mantiene su equivalente en el ITPAJD, al que se le procura el artículo 50.2 del TRITPAJD. Pero en lo relativo al ISD, esa cobertura legal se perdió al aprobarse la Ley 29/1987 y no recogerse en su artículo 25, relativo a las reglas especiales de prescripción, un párrafo equivalente al artículo 133 del TRIGSTPAJD. Tal vez debiéramos de concluir que por un defecto de técnica legislativa.

Una construcción coherente e integral del Derecho procesal tributario –como procedimiento administrativo común para todos los tributos– aconsejaría que, si se ha de mantener un precepto de estas características, se ubique sistemáticamente en la norma general, la LGT, y no en una sola de las normas especiales, el TRITPAJD, que regula lo relativo al gravamen de las transmisiones patrimoniales onerosas. Se me escapa la razón que justificaría seguir un criterio diverso en el resto de los tributos del sistema –en particular en lo relativo al que en la actualidad sujeta a gravamen las donaciones, el ISD– al que se establece en el artículo 50.2 del TRITPAJD.

O se mantiene como regla general de procedimiento tributario común¹⁵, o se deroga para los dos impuestos patrimoniales. Pero lo que no parece que tenga mucho sentido, a mi modo de entender, es que se mantenga para el ITPAJD, cuando el TS le ha dado un golpe de gracia para el ISD. Una tercera opción, pasaría por atraer al impuesto sucesorio, como párrafo tercero del artículo 25 de la LISD, la regla contenida en el texto con rango legal del ITPAJD.

3.2. Evaluación prospectiva

Apuntado el problema de sistemática que la doctrina del Supremo suscita, al generar una contradicción entre el régimen jurídico aplicable a este respecto en el ITPAJD y en el ISD,

de las Leyes reguladoras de los Impuestos de Derechos Reales y de Timbre del Estado, aquellas otras pertenecientes a los textos reglamentarios dictados para su desarrollo y demás disposiciones de grado jerárquico inferior, pero que, por tener contenido normativo propio de una Ley, resultaba obligado elevarlas de rango, por expreso mandato de la disposición segunda de la repetida Ley General Tributaria».

¹⁵ El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 65/2020, de 18 de junio (NCJ064910), sobre el Código Tributario de Cataluña, ha considerado todo lo relativo al régimen jurídico de la prescripción –causas de interrupción y cómputo de los plazos– competencia exclusiva del Estado (FJ 31), no ya como atinente al procedimiento tributario común (art. 149.1.18 CE), sino como materia propia de la Hacienda general (art. 149.1.18 CE), en tanto que como causa de extinción de la deuda tributaria es parte sustantiva del régimen de los tributos, con incidencia directa en términos de capacidad contributiva (art. 31 CE). De un modo u otro, su entorno normativo adecuado de regulación es la LGT.

y su posible solución mediante una reforma legislativa, creo que merece la pena detenerse con brevedad sobre la evaluación prospectiva del criterio legal y su contextualización actual.

Probablemente no sea casual que esta remisión de una norma tributaria a un precepto del CC, al regular lo relativo al régimen jurídico de la prescripción tributaria, se enmarque en la regulación especial de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, onerosas y lucrativas. Tradicionalmente la normativa de estos impuestos –hoy en día ITPAJD e ISD– ha estado, como es natural, dictada al ritmo del Derecho civil¹⁶.

Precisamente por ello se debe de interpretar y aplicar con particular atención al Derecho civil, común, desde el que se construye. En este orden de ideas –volviendo a la resolución del TEAC de la que arranca todo el proceso que ha derivado en la resolución del TS aquí comentada– el órgano económico-administrativo se hace eco, *obiter dicta*, de un razonamiento tomado del acta de la inspectora actuaria en la que se afirma que el artículo 48.2 del RISD –no se olvide, tachado finalmente como carente de cobertura legal– no es aplicable al caso porque una transferencia no es un «documento», en el sentido del artículo 1227 del CC.

Ciertamente, a la actuaria esta conclusión le conduce a liquidar aplicando directamente el contenido del artículo 48.2 del RISD mediante una genérica alusión a la aplicabilidad en el orden tributario de la doctrina de la *actio nata*, salpimentada con una mención a que el principio de seguridad jurídica exigiría tomar un punto de referencia para el inicio de la prescripción que no sería sino el del fallecimiento de uno de los que intervienen en la transferencia, a partir de la cual ya no habría sido posible su ordenación. El TEAC, sin embargo, recorre otro camino y declarando no aplicable el segundo párrafo del artículo 48 del RISD –eso sí, por las mismas razones que la actuaria, relativas a la naturaleza no documental de una transferencia– se va a aplicar el primer párrafo del precepto reglamentario, la norma ge-

¹⁶ Así se decía del IGSTPAJD en la exposición de motivos de su primera normativa específica (1967), que tenía «en común (con) el desaparecido Impuesto de Derechos Reales la identidad de los funcionarios públicos encargados de su gestión y la exigencia, en la función liquidadora de ambos Impuestos de una previa y especial labor jurídica de calificación». Por aquel entonces la estructura y composición de los cuerpos de funcionarios al servicio de la Hacienda pública era muy compleja y parcelada en compartimentos estancos. El ámbito del impuesto de derechos reales era propio de la Abogacía del Estado, los registradores de la propiedad y los liquidadores del mismo. Su objeto propio –los negocios derivativos de la propiedad y otros derechos reales– siempre los ha emparentado de forma marcada con el Derecho civil. Desde su cesión a las comunidades autónomas el distanciamiento de la Hacienda estatal de los mismos, como es natural, se ha agudizado. No son los impuestos más populares entre los inspectores y técnicos de Hacienda del Estado cuya formación –como es sabido– sigue siendo marcadamente contable. En sus orígenes, de hecho, para ingresar en los cuerpos generales de Hacienda con los que de forma más directa enlazan los actuales –profesores (intendentes más tarde) mercantiles al servicio de la Hacienda pública– ni siquiera era necesario ser licenciado. No existían, de hecho, Facultades de Economía y Empresa. Bastaba haberse diplomado en las, hoy prácticamente borradas del mapa, «Escuelas de Comercio», en las que hunden sus raíces nuestros Estudios de la Contabilidad y del Derecho tributario –como liquidación de impuestos.

neral, con una consecuencia práctica contrapuesta: entender prescrita la potestad de liquidar para todas las transferencias (donaciones) realizadas con posterioridad a julio de 2007.

Pues bien, para la doctrina procesalista –sin entrar en detalles, matices, variantes y restricciones que no vienen al caso¹⁷– bien se puede afirmar que «un documento es todo objeto material representativo de un hecho de interés para el proceso»¹⁸, sin que se hayan de hacer distinciones radicales a efectos de prueba –pese al sesgo fuertemente apegado al papel y la escritura de la Ley de Enjuiciamiento Civil¹⁹– entre formatos impresos y registros electrónicos. ¿Qué puede ser la anotación contable de una transferencia en términos de prueba sino un documento? Aun cuando se pudiera catalogar como «medio o instrumento» de prueba en los términos del artículo 299 de la LEC, no dejaría de obedecer a la categoría genérica de documento, por cuanto, como expresamente se dice en la exposición de motivos de la LEC al referirse a la incorporación legal de estas nuevas categorías vinculadas al avance tecnológico no quita que «haya de otorgárseles una consideración análoga a la de las pruebas documentales».

Pero es que, además, la cuestión no reside tanto en indagar si una transferencia obedece o no a la categoría de documento privado en los términos del artículo 1227 del CC. Se trata, más bien, de forma instrumental, de fijar a través de dicho precepto una fecha cierta para el cómputo de la prescripción que permita a la Administración tributaria un ejercicio de sus funciones de investigación y comprobación en un plazo razonable.

El sentido gramatical que se pueda dar a la palabra «documento privado» a estos efectos –entender que pueda o no abarcar el mismo la anotación en los registros de una entidad bancaria de una transferencia– es poco, o nada, trascendente. Las normas se han de interpretar, también, o incluso preferentemente, de acuerdo con su lógica, finalidad y contexto.

Coinciden la contribuyente, la actuario y el TEAC en entender que cuando el Derecho civil alude a «documento privado» lo hace como expresión de un negocio jurídico entre dos partes, y que una transferencia no es tal cosa. No directamente, pero sí es, necesariamente, la expresión financiera, la consecuencia o el medio, a través del que se expresa un negocio entre su ordenante y su destinatario. Puede traer causa de un negocio gratuito u oneroso, de una compraventa civil o mercantil, de un préstamo o de un contrato laboral pero, siempre, será la expresión financiera de un negocio. Y esto, justamente, es lo que resulta relevante a los efectos de lo previsto en el artículo 1227 del CC.

En el momento histórico en el que el Derecho tributario recurrió al artículo 1227 del CC a estos efectos, la preponderancia absoluta del papel en la plasmación de los negocios ju-

¹⁷ Cfr. Vaquero Pinto (2013).

¹⁸ Abel Lluch (2011, p. 1.679) mostrándose partidario de «reformular –también a nivel legal– el concepto de documento [...] dando cabida a las nuevas evidencias electrónicas». *Ibidem*, p. 1.674.

¹⁹ Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC).

rídicos dotaba de sentido al referirse al mismo por cuanto a los «documentos privados» en los que podrían refugiarse lo que la Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2020, objeto de análisis, denomina «operaciones opacas» y los «documentos públicos», en las que serían reconocibles las llamadas «operaciones externas y claramente visibles».

De ahí, por ejemplo, que se añadiera a la normativa de la LISD el artículo 25.2 para equiparar a los documentos privados los otorgados ante funcionarios públicos extranjeros que, en este sentido, debieran de considerarse tan «opacos» para el ordenamiento jurídico español como los privados.

Todo ello, en todo caso, obedece a un cierto sentido taumatúrgico del Derecho. Ni un documento privado, o transferencia, por sí mismo, es «opaco», ni uno público «externo y [...] visible». Y, desde luego –en los tiempos de la firma digital y de los mineros de *bitcoins*– aún menor sentido conserva, a estos efectos, la distinción entre el formato papel y el registro electrónico.

En términos de prueba de la fecha de celebración de un negocio tenía sentido, en el siglo XIX, establecer una distinción entre los documentos privados y los públicos. De los primeros no era posible conocer con exactitud la fecha de su celebración hasta que no hubiera fallecido uno de los otorgantes o se hubiera entregado en un registro o a un funcionario públicos.

Hoy en día los metadatos que se esconden tras los registros digitales dejan un rastro de fiabilidad en cuanto a toda su génesis cronológica y contenido que los dota de una fuerza probatoria equivalente, si no superior, a la de los documentos impresos.

Si la finalidad, la lógica a la que obedece el artículo 1227 del CC, es únicamente la de regular la fecha a tener por cierta de un medio o instrumento de prueba privado por cuanto a su eficacia frente a terceros²⁰, ¿qué sentido tiene establecer una diferencia si el mismo está impreso o se contiene en un registro electrónico?²¹

²⁰ Y a la validez de la fecha frente a terceros es a lo único a lo que está ordenado. Por eso, tratándose de un documento suscrito entre privados solo tres hechos podían dar certeza indubitada de la misma –en un marco tecnológico decimonónico– como son el fallecimiento de una de las partes que interviene en el mismo, su depósito en un registro público o su entrega a un funcionario público. Vaquero Pinto (2013, p. 8.998).

²¹ «... a efectos dogmáticos, lo fundamental no es el tipo de soporte –tradicionalmente apegado al papel– sino la voluntad de dotar de perpetuación al pensamiento y la declaración de voluntad cualquiera que sea el soporte –papel, audiovisual o informático– en que se recoja esa declaración de conocimiento o voluntad» (Abel Lluch, 2011, p. 1.679). ¿Se puede poner en duda que una orden de transferencia debidamente acreditada en un registro informático no obedezca a la plasmación de una declaración de voluntad y, por lo tanto, documento a efectos de prueba? ¿Hay alguna diferencia sustancial en términos de fidelidad y perdurabilidad –que son las características identificadoras del documento a efectos de prueba (Vaquero Pinto, 2013, p. 1638)– entre un documento en sentido estricto y la anotación de una transferencia en un registro digital? En la realidad actual, como se ha hecho notar, el régimen jurídico de estos medios de prueba es «el mismo que de la prueba documental, de la que forman parte indudablemente» (Nieva Fenoll, 2019, p. 213).

En la época del *big data*, del impuesto sobre determinados servicios digitales y de los negocios entre particulares a través de plataformas, continuar construyendo los elementos de referencia para el ejercicio de las funciones de investigación y comprobación de obligaciones tributarias –el sistema tributario en su conjunto– con categorías «documentales» del siglo XIX no parece que tenga mucho sentido²².

Ciertamente, el legislador puede muy bien, como se apuntaba en el epígrafe anterior, insistir en el cultivo de la arqueología tributaria –término que gustosamente tomo prestado de la efervescente inteligencia visionaria del profesor Rosembuj– y resolver el problema de legalidad que ha suscitado el TS dando acogida en la LGT, o en la LISD, al artículo 50.2 del TRITPAJD.

Otra posibilidad, probablemente más acorde con la realidad de los tiempos, pasaría por avanzar en los ya de por sí extraordinariamente desarrollados sistemas de intercambios de información en el seno de las Administraciones públicas, mediante convenios de cooperación administrativa, para mejorar la eficacia de la labor investigadora de las Haciendas autonómicas.

Todo parecería indicar que el Banco de España y la Agencia Estatal de Administración Tributaria disponían del detalle de todas las transferencias realizadas entre estos cónyuges –pues todas superaban los 10.000 euros– mucho antes de que la Inspección de Tributos de la CAM iniciara su actuación en el 2010, en aplicación de las obligaciones de suministro de información de las entidades financieras²³.

Mediante un tratamiento detenido, con herramientas propias de la llamada inteligencia artificial²⁴, de esos datos «privados» –ya comunicados a autoridades «públicas»– a través de un algoritmo que identificase las que superasen cierto importe entre personas con vínculos familiares –información que también es posible traducir en datos digitales desde el Registro civil– se podría haber compartido con la CAM una información extraordinariamente útil en tiempo y forma hábil para planificar sus funciones de investigación con criterios de evaluación de riesgos significativos de incumplimiento y ejercer las mismas en tiempo y forma. Sin necesidad ninguna de troquelar el *dies a quo* del plazo de prescripción para la práctica de la liquidación recurriendo a la roñosa –si se me permite la expresión– e inveterada técnica del artículo 1227 del CC.

²² A ello me he referido ya en otras ocasiones, también al hilo de los impuestos que se construyen en torno al registro de actos jurídicos. Cfr. Rozas Valdés (2017, 2018 y 2019).

²³ Lo que, por otra parte, y de haber sido así por haber cumplido las entidades financieras sus obligaciones de suministro de información, podría haber permitido tener por cierta la donación desde la fecha en la que de la misma se dio cuenta a ambas Administraciones públicas por la entidad financiera, en cuanto que registros o funcionarios públicos, a los efectos del artículo 1227 del CC.

²⁴ Cfr. Iriarte Yanicelli (2020).

Algo así, cuando se aprobó el CC era ciencia ficción. Hoy está perfectamente al alcance de las Administraciones públicas y de los intermediarios fiscales. Y es en esa perspectiva, del siglo XXI, en la que seguramente tiene mayor sentido proyectar tanto la normativa y las políticas fiscales, como el Derecho procesal tributario y los sistemas organizativos y operativos de las Administraciones tributarias. Y es que, en la época del dato digital, las normas concebidas en el marco mental y jurídico de la tinta y el cálamo no siempre funcionan con la debida precisión.

4. Conclusiones

La Sala tercera del TS, en Sentencia de 30 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4467/2018 –NFJ080032–), ha declarado que el artículo 48.2 del RISD carece de cobertura legal. De forma y manera que el artículo 1227 del CC deja de ser una referencia, para la fijación del *dies a quo* de la potestad de liquidación a ejercitarse por las Haciendas autonómicas en lo relativo al ISD.

Por el contrario, el precepto reglamentario equivalente que regula el particular en lo relativo a los negocios onerosos, el artículo 94.3 del RITPAJD, sí tiene la preceptiva cobertura legal en el artículo 50.2 del TRITPAJD.

Frente a esta situación, de distinto marco normativo en los dos impuestos patrimoniales, se pueden vislumbrar varios escenarios:

- a) Dar por bueno que el artículo 1227 del CC rige a efectos tributarios únicamente para fijar la fecha de prescripción respecto de la liquidación de los negocios sujetos a gravamen en el ITPAJD, pero no en el ISD.
- b) Derogar el artículo 50.2 del TRITPAJD, y su consecuente reglamentario, para eliminar del ordenamiento jurídico este régimen especial.
- c) Añadir un párrafo tercero al artículo 25 de la LISD, para atraer a este impuesto lo ya previsto en la legislación del ITPAJD, y dotar así de la cobertura legal que ahora echa en falta el TS al artículo 48.2 del RISD.
- d) Incorporar la regla del artículo 50.2 del TRITPAJD a la LGT, en los preceptos que regulan la prescripción o la prueba tributaria, para que sea de aplicación en todos los tributos, estatales, autonómicos o locales.

Lo preferible, a mi parecer, sería decantarse por la segunda opción, acompañándose, así, al marco tecnológico y jurídico actual. Adoptando, simultáneamente, las medidas normativas y operativas oportunas –en términos de obligaciones de intercambio de información y coordinación administrativa– para que, en el respeto de los derechos y garantías de

los contribuyentes²⁵, se facilitase a las Haciendas autonómicas la oportuna planificación y el eficiente ejercicio de sus funciones de investigación y liquidación de las obligaciones tributarias que son de su competencia.

Admitiendo pulpo como animal de compañía, me quedaría con la cuarta opción o, ya en último lugar, la tercera. Finalmente, creo que es más oportuno que no exprese mi opinión sobre lo que tiendo a pensar que es más previsible que ocurra.

Referencias bibliográficas

- Abel Lluch, X. (2011). Repensando el concepto de documento. *Revista La Ley*, vol. 3, D-276, 1674-1682.
- Bermúdez Odriozola, L.; Pérez de Ayala Becerril, L. y Pérez de Ayala Becerril, M. (2001). *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Lex Nova.
- Falcón y Tella, R. (1998). Problemas de legalidad pendientes en el Reglamento de TPAJD. *Quincena Fiscal*, 22, 1-6.
- Huesca Boadilla, R. (2015). A vueltas con la estanqueidad tributaria. *Boletín de Información Tributaria plus, Registradores de la Propiedad*, 183, 13-23.
- Iriarte Yanicelli, A. A. (2020). Derechos y garantías de los contribuyentes en la cuarta revolución industrial: Aproximación desde las transformaciones de la relación jurídica tributaria en la era de la inteligencia artificial. En F. Serrano Antón (Dir.), *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la Era digital* (pp. 221-295). Aranzadi.
- López Candela, J.E. (2014). La necesaria superación del principio de estanqueidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 370, 97-142.
- Nieva Fenoll, J. (2019). *Derecho procesal II. Proceso civil*. Tirant Lo Blanch.
- Rozas Valdés, J. A. (2017). ¿Hacia un impuesto de actos jurídicos digitales? *Revista de privacidad y Derecho digital*, 11/8, 133-155.
- Rozas Valdés, J. A. (2018). Retos tributarios en torno a la economía colaborativa digital. En G. Rubio Gimeno y A. Ortí Vallejo (Dirs.), *Propuestas de regulación de las plataformas de Economía colaborativa: perspectivas general y sectoriales* (pp. 339-358). Aranzadi.
- Rozas Valdés, J. A. (2019). Un impuesto europeo de acceso a internet. En G. Luchena Mazo y E. Sánchez López (Dirs.), *Los retos del Derecho financiero y tributario*

²⁵ En particular, a estos efectos, el derecho a «que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa» (art. 34.1 k) LGT).

desde una perspectiva internacional (pp. 277-296). Atelier.

Rozas Valdés, J. A. (2020). La Administración de la justicia tributaria en España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 452, 35-74.

Vaquero Pinto, M.J. (2013). Art. 1227 CC. En R. Bercovitz Rodríguez-Cano (Dir.), *Comentarios al Código Civil, t. VI* (pp. 8997-8998). Tirant Lo Blanch.

Bibliografía

Pardo Iranzo, V. (2008). El concepto de documento a efectos probatorios. En J. Alventosa del Río y R. Moliner Navarro (Coords.), *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Enrique Lalaguna Domínguez* (pp. 1633-1648). Universitat de València.

Salcedo, J.M.^a (2019). El peligro de hacer una donación por transferencia: Hacienda puede

comprobar la tributación «sine die». *Idealista/News*. <<https://www.idealista.com/news/finanzas/fiscalidad/2019/01/10/771003-el-peligro-de-hacer-una-donacion-por-transferecia-hacienda-puede-comprobar-la>> [Consulta, 2/03/2021].