

**INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA.
CONFLICTO Nº 1 PUBLICADO EN JUNIO DE 2024.**

A efectos de lo dispuesto en el artículo 206.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de acuerdo con lo establecido en el artículo 194.6 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se procede a publicar copia del informe de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma relativo al contribuyente "DONATARIA 5". La denominación de este informe será "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Beneficios fiscales. Donaciones correlativas artificiosas de efectivo entre familiares para conseguir eludir el pago del impuesto que correspondería a una donación del primer donante al último donatario"

El expediente en cuestión contiene cinco informes diferentes respecto de los 5 donatarios afectados por la operación de donación que se considera artificiosa. Se reproduce y publica solamente uno de ellos, siendo el resto similares en cuanto al fondo, las consideraciones jurídicas y el sentido del informe. En la versión del informe que es objeto de publicación se ha eliminado la información necesaria para guardar la debida reserva en relación con los sujetos afectados

INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Esta Comisión consultiva ha recibido solicitud de informe preceptivo acerca de la posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en relación con las actuaciones inspectoras que se están instruyendo por los Servicios de Inspección de la Gerencia Provincial de la Agencia Tributaria de Andalucía (en adelante, ATRIAN), acerca del siguiente obligado tributario:

“DONATARIA 5”

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 15 y 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y el artículo 194 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), procede la emisión del presente informe.

I. ANTECEDENTES.

PRIMERO.

1. Se inician actuaciones inspectoras por parte del Servicio de Inspección de la Gerencia Provincial de la ATRIAN, con relación a la obligada tributaria citada, con el objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios en relación con la donación otorgada por LA ABUELA en escritura pública otorgada el XX/XX/2019 ante el NOTARIO 3, bajo el número XXXX de su protocolo, habiéndole sido notificado el inicio del procedimiento en fecha 12/05/2023.
2. Mediante diligencia de constancia de hechos de fecha 31/05/2023, el Servicio de inspección puso en conocimiento de DONATARIA 5 que, a su juicio, los hechos acreditados podrían constituir un supuesto de conflicto de aplicación de la norma tributaria que se recoge en el artículo 15 de la LGT.
3. Así, conforme a lo establecido en el art. 159.2 de la LGT y en el art. 194.1 del RGAT, se le concedió a DONATARIA 5 el preceptivo trámite de audiencia y el día 30/06/2023 presentó el escrito de alegaciones, a las que se hará referencia tras la debida exposición de los hechos y que serán tenidas en cuenta y ponderadas en los correspondientes fundamentos jurídicos del presente informe.

SEGUNDO.

1. En aplicación del artículo 194.2 del RGAT, el Servicio de Inspección de la Gerencia Provincial de la ATRIAN emitió en fecha 15/12/2023 informe en el que analiza la concurrencia de las circunstancias que pudieran ser determinantes de la existencia de un conflicto en aplicación de la norma del artículo 15 de la LGT. Dicho informe, junto con las alegaciones y el expediente administrativo, fueron remitidos al órgano competente para liquidar en fecha 18/12/2023.
2. El titular de la Gerencia Provincial de la ATRIAN, órgano competente para liquidar, a la vista del informe del Servicio de Inspección citado y del expediente administrativo, convino en que podrían efectivamente concurrir las circunstancias determinantes para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, por lo que se dirigió a esta Comisión Consultiva mediante oficio de fecha 21/02/2024 en solicitud de informe vinculante, adjuntándose los citados antecedentes.
3. Por último, el 25/02/2024 se notificó a la interesada la remisión del expediente a esta Comisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 194.2 del RGAT y 159.3 de la LGT, con

indicación de la suspensión del cómputo de plazo de las actuaciones inspectoras a que se refiere el artículo 150.3 de la LGT.

II. HECHOS.

PRIMERO. El 26/12/2019 (jueves) PRIMER DONANTE, con D.N.I. XXXXXXXX, otorgó escritura ante el notario, NOTARIO 1, bajo el número XXXXX de su protocolo, por la que formalizó donación a favor de su esposa, LA ESPOSA, con DNI XXXXXXXX, por importe de 950.000 euros.

SEGUNDO. En fecha 27/12/2019 (viernes) se otorga escritura pública ante la notaria, NOTARIA 2, bajo el número XXX de su protocolo, por la que LA ESPOSA, con D.N.I. XXXXXXXX, dona a su madre, LA ABUELA, con D.N.I. XXXXXXXX, la suma de 800.000 euros. En dicha escritura se incorpora copia del justificante de la transferencia de fecha 26/12/2019.

TERCERO. El 30/12/2019 (lunes) LA ABUELA otorga escritura, ante el notario, NOTARIO 3, bajo el número XXX de su protocolo, por la que efectúa las siguientes donaciones:

- A su hijo, DONATARIO 1, 200.000 euros.
- A su hijo, DONATARIO 2, 200.000 euros.
- A su hija, DONATARIA 3, 200.000,00 euros.
- A su nieta, DONATARIA 4, 100.000,00 euros.
- A su nieta, DONATARIA 5, 100.000 euros.

En la escritura se incorporan justificantes de las transferencias de fecha 27/12/2019.

III. ALEGACIONES PRESENTADAS POR LA INTERESADA.

Como se ha detallado anteriormente, mediante diligencia de constancia de hechos de fecha 31/05/2023, en virtud de lo dispuesto en el artículo 194.1 del RGAT, se comunicó a la interesada la posible concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de la LGT y se le confirió un plazo de quince días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estimase procedentes.

El día 30/06/2023 DONATARIA 5, tras solicitud de ampliación de plazo, presentó escrito en el que viene a manifestar la improcedencia del inicio de procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma, alegando en síntesis que la donación se efectuó estando vigente el art. 33.ter del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado mediante Decreto legislativo 1/2018, de 19 de junio, por lo que, en base al mismo, fue aplicada la bonificación del 99% en la cuota tributaria.

Asimismo, manifiesta en sus alegaciones que en la escritura de donación se hizo constar que los fondos donados provenían del ahorro de LA ABUELA, sin que la donataria pudiese saber si estos fondos procedían de una donación anterior o disponía de los mismos por otras circunstancias.

IV. FUNDAMENTOS JURÍDICOS PRIMERO. Competencia.

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 159.1 de la LGT, para que *“la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.”*

2. El artículo 194 del RGAT desarrolla la composición de la Comisión Consultiva en los siguientes términos:

“4. En el ámbito de competencias del Estado, la Comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, **salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano.**

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

(...)

b) Cuando la Administración tributaria actuante sea una **comunidad autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica.**

En los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente.”

3. En aplicación de esta normativa, el Director General de Tributos, Financiación, Relaciones Financieras con las Corporaciones Locales y Juego, titular del órgano competente para la contestación de las consultas escritas que versan sobre normas dictadas por la comunidad autónoma andaluza, mediante acuerdo de 29 de enero de 2024, designó a los dos representantes que corresponden a este órgano, actuando uno de ellos como Presidente.

Por su parte, el Director de la Agencia Tributaria de Andalucía, administración tributaria autonómica, mediante acuerdo de 31 de enero de 2024, designó a sus dos representantes.

Designados los cuatro miembros de la Comisión consultiva, según prescribe la normativa detallada, esta quedó constituida mediante reunión celebrada el 15 de febrero de 2024.

SEGUNDO. Procedimiento.

1. El procedimiento a seguir en los supuestos de posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma se regula en el artículo 159 de la LGT en los siguientes términos:

“Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 150 de esta Ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. *El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.”*

2. Por su parte, el art. 194 del RGAT establece, en lo que respecta al procedimiento, que:

“Artículo 194. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. *Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.*

2. *Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.*

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector prevista en el apartado 3 del artículo 150 de dicha Ley.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase motivadamente que no concurren dichas circunstancias devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario.

3. *La Comisión consultiva emitirá un informe en el que, de forma motivada, se indicará si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente, que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección.*

En el caso de acordarse la ampliación del plazo para emitir el mencionado informe, el acuerdo deberá notificarse al obligado tributario y se dará traslado, asimismo, al órgano de inspección. [...]

5. *La suspensión del cómputo del plazo de duración del procedimiento se producirá por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el apartado 2 de este artículo hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión.*

Dicha suspensión no impedirá la práctica de las actuaciones inspectoras que durante esta situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión consultiva, en cuyo caso continuará el procedimiento respecto de los mismos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

6. *Trimestralmente se publicarán los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En el ámbito de competencias del Estado se publicarán en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo que se trate de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras Administraciones tributarias, en cuyo caso deberán publicarse a través del medio que las mismas señalen.*

En dichas publicaciones se guardará la debida reserva en relación a los sujetos afectados.”

TERCERO. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria: concepto y requisitos.

1. La regulación que se realiza de este instituto viene a sustituir a la anterior figura del fraude de ley, tal y como dispone la propia LGT en su Exposición de motivos, con la finalidad de erigirse como un instrumento efectivo de la lucha contra el fraude sofisticado que a la vez supere los tradicionales problemas de aplicación que había presentado el fraude de ley en materia tributaria.

A este respecto, la Audiencia Nacional, en Sentencia de fecha 3 de mayo de 2006 (Rec. 562/04), ha manifestado que: *“la nueva regulación del fraude de ley previsto en la vigente LGT bajo la denominación de conflicto en la aplicación de la norma aún con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo claramente la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria alemana.”*

Así pues, el conflicto viene a ser un nuevo instrumento jurídico en poder de la Administración tributaria, que le permite reaccionar contra las infracciones indirectas del ordenamiento pero que no presenta características sustanciales que lo diferencien de su precedente, el fraude de ley. En esencia, ambas figuras se dirigen contra los comportamientos elusivos de los obligados tributarios que pretenden reducir indebidamente sus cargas tributarias; propósito que se manifestaba fundamentalmente mediante la ausencia de una verdadera sustancia económica o sustrato mercantil en la operativa realizada, como se explicita en la actual figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En este sentido, el artículo 15 de la LGT establece lo siguiente:

“Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.”

2. El análisis de este precepto implica delimitar qué requisitos se han de cumplir para que nos encontremos ante un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma. Estos se pueden condensar en los siguientes: la utilización de una forma incorrecta o inadecuada al fin obtenido (actos artificiosos o impropios), la ausencia de otros efectos económicos relevantes y la existencia, en cambio, de una ventaja tributaria o ahorro fiscal.

Procede, por tanto, analizar el conjunto de las operaciones para resolver si las mismas, globalmente consideradas, han sido o no artificiosas en orden a la consecución del resultado obtenido. Para poder hallarnos dentro del ámbito de esta figura, la conclusión a la que debe llegarse es que el efecto relevante contrastado de las operaciones llevadas a término sea el ahorro fiscal, y no otras eventuales consecuencias jurídicas o económicas. Este ahorro fiscal podrá consistir en la elusión total o parcial del hecho imponible, la minoración de la base o la deuda tributaria o bien, con carácter general, la persecución de cualquier ventaja fiscal que pueda reputarse ilícita.

En la delimitación de lo que debe entenderse como actos notoriamente artificiosos o impropios, en contraposición a aquellos usuales o propios, debe tomarse como punto de partida la configuración de la figura del fraude de ley efectuada por los Tribunales, ya que, como se ha señalado, la figura del conflicto puede calificarse como una sucesora de aquella.

3. En este sentido, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 29 de julio de 1996, ha señalado que las actuaciones en fraude de ley se realizan “infringiendo el espíritu y verdadero sentido de las normas y su contenido ético y social, en la procura del logro de un resultado beneficioso”.

El Tribunal Constitucional, por su parte, en Sentencia 220/2005, de 10 de mayo, ha definido el fraude de ley en los siguientes términos (FJ Cuarto):

“En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada “norma de cobertura”; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.”

3. Tomando como base estos pronunciamientos, distintas resoluciones del TEAC asimismo relativas al fraude de ley hacen hincapié en la impropiedad de los negocios celebrados que debe resultar del examen del conjunto de operaciones, en tanto que determinan una creación artificiosa por parte del sujeto pasivo de las condiciones necesarias para la consecución del efecto pretendido. A estos efectos, se destaca si la operativa utilizada solo se justifica o adquiere sentido para evitar el efecto exigido por el ordenamiento tributario. En síntesis, señala el Tribunal (Resolución de 22 de octubre de 2009):

“En suma, cuando todas estas operaciones en su conjunto consideradas no responden a una lógica empresarial pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal, la finalidad elusoria resulta evidente. En la terminología del Tribunal Constitucional, el conjunto de operaciones, sin suponer una violación directa del ordenamiento jurídico, ha constituido un rodeo que buscaba crear artificiosamente las condiciones de aplicación de unas normas (deducibilidad de intereses, consolidación fiscal, etc.) merced a las que conseguir la reducción de la carga fiscal, pero violando su espíritu (minoración de la tributación que verdaderamente corresponde a la sociedad operativa).”

En consecuencia, no puede identificarse la artificiosidad con la realización de operaciones tortuosas, insólitas o complejas, pues lo cierto es que las operaciones realizadas, buscando una ventaja fiscal ilícita, pueden no revestir tortuosidad ni extravagancia. En efecto, en la apreciación de la artificiosidad debe atenderse a si la valoración del conjunto de operaciones desarrolladas o de la estructura comercial desplegada responde a alguna lógica empresarial o, en cambio, se reduce a la persecución de una estricta ventaja o elusión fiscal.

Obsérvese cómo, en realidad, existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley, toda vez que la utilización de los negocios de forma inadecuada o impropia sólo se pondrá de manifiesto como consecuencia de la ausencia de una explicación plausible (efecto económico o de otra índole) que lo justifique y que no sea el ahorro de impuestos.

La jurisprudencia comunitaria también ha amparado esta asociación en numerosas ocasiones. Así, como tiene declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la necesidad de prevenir la

evasión fiscal o el abuso puede constituir una imperiosa razón de interés público, capaz de justificar incluso una restricción de las libertades fundamentales. Pero, para que una restricción a la libertad de establecimiento, por ejemplo, pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales (sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst GMBH, C-324/2000), carentes de realidad económica o motivos comerciales reales, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio de un Estado miembro (sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury-Schweppes y Cadbury-Schweppes Overseas, C-196/04, y de 13 de marzo de 2007, Thin Cap Group, C- 524/2004, entre otras). Son diversas las sentencias en que el Tribunal de Luxemburgo identifica la elusión impositiva que se pretende alcanzar mediante esos montajes puramente artificiales con la búsqueda, como único objetivo o como objetivo esencial, de una ventaja fiscal (en este sentido, *vid.* sentencias de 4 de diciembre de 2008, Jobra, C330/2007, de 21 de febrero de 2008, Part Service Srl, C-425/2006 y de 22 de mayo de 2008, Amplificientifica Srl y Amplifin SpA, C-162/2007).

En lo atinente a esta materia, el Tribunal viene declarando que, si bien la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), no es menos cierto que el principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la Unión que se aplica independientemente de si los derechos y ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva (*vid.*, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16). De ello se sigue que el principio general de prohibición de prácticas abusivas debe oponerse frente a una persona que invoca determinadas normas del Derecho de la Unión que establecen una ventaja si la aplicación que pretende de tales normas es incongruente con los objetivos para los que se adoptaron. De este modo, el Tribunal de Justicia afirma que este principio puede oponerse frente a un sujeto pasivo para denegarle el derecho a la exención del IVA aun cuando no existan disposiciones de Derecho nacional que prevean tal denegación (*vid.*, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C- 131/13, C-163/13 y C-164/13, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C- 251/16).

Así pues, el análisis conjunto de los actos realizados y sus consecuencias en el ámbito tributario nos permitirá delimitar su eventual artificiosidad o inusualidad en relación con el resultado obtenido. Debe tratarse de actos queridos por las partes pero que, analizados desde el punto de vista de la norma tributaria, llevan a la conclusión de que no existen efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del puro ahorro fiscal. Hay pues que analizarlos y verificar si mantendrían su sentido en caso de ignorarse el elemento fiscal. En definitiva, dilucidar si responden a una lógica empresarial o si, como ocurrirá en los supuestos de conflicto, la operativa realizada no reporta ventajas relevantes en otros órdenes, de modo que el objeto fundamental de las mismas resulte ser el ahorro fiscal obtenido. Esto sucede cuando se comprueba que el conjunto de operaciones, sin suponer una violación frontal del ordenamiento jurídico, supone un rodeo que busca crear artificiosamente la aplicación de unas normas con la que primordialmente se consigue disminuir la carga tributaria.

En este contexto, cobra especial interés la concepción alemana de fraude, que ha servido de inspiración de la nueva regulación del fraude de ley según la interpretación dada por la Audiencia Nacional, por cuanto hace especial hincapié en el análisis de la finalidad de la operación supuestamente fraudulenta. Se entiende así que se produce un abuso en las posibilidades de configuración jurídica cuando se utiliza una forma inadecuada al fin perseguido por las partes, que pretenden, en definitiva, obtener una ventaja tributaria al margen de otras razones económicas o extratributarias.

Por último, la ventaja fiscal obtenida, en tanto que finalidad última de los actos artificiosos o impropios, ha de existir siempre en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma, y como se ha dicho anteriormente, debe entenderse en un sentido necesariamente amplio, ya que puede suponer desde la no tributación directa e inmediata, a un diferimiento, a la aplicación de alguna norma más beneficiosa que implique menor tributación, o bien a la obtención indebida de beneficios tales como exenciones, compensaciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, etc., presentes o futuras.

CUARTO. Circunstancias fácticas concurrentes.

Una vez expuestos los antecedentes, los hechos y la delimitación y requisitos de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, corresponde analizar si en el presente caso se reúnen tales condiciones. A juicio de esta Comisión, las circunstancias que resultan relevantes en orden a la fijación de una postura sobre la operativa analizada son las siguientes:

4.1 Iter de las tres donaciones efectuadas:

- ✓ El día 26/12/2019 (jueves) se otorga escritura de donación por PRIMER DONANTE a favor de su esposa, LA ESPOSA, por importe de 950.000 euros, con justificante de la transferencia realizada el 23/12/2019.
- ✓ El 27/12/2019 (viernes) se otorga escritura de donación por LA ESPOSA por importe de 800.000 euros a favor de su madre, LA ABUELA, con justificante de la transferencia realizada el 26/12/2019, mismo día en que LA ESPOSA aceptó la donación de su esposo.
- ✓ El 30/12/2019 (lunes) se otorga escritura de donación por LA ABUELA a favor de tres de sus hijos, DONATARIO 1, DONATARIO 2 y DONATARIA 3 por importe de 200.000 euros a cada uno de ellos y a favor de sus nietas DONATARIA 4 y DONATARIA 5, por importe de 100.000 euros a cada una de ellas, con justificante de la transferencia realizada el 27/12/2019 .

En esencia, según se ha detallado, la operativa descrita consistió en la realización de tres donaciones sucesivas, formalizadas en tres días hábiles consecutivos (jueves 26, viernes 27 y lunes 30, de diciembre de 2019) y en tres notarías diferentes respectivamente, y cuyo resultado final, a los efectos que aquí interesan, supuso el desplazamiento patrimonial de la cuantía de 800.000 euros desde el donante inicial, PRIMER DONANTE, hasta sus parientes señalados anteriormente (cuñados y sobrinos por afinidad), con la intermediación de su cónyuge LA ESPOSA, y de su suegra, LA ABUELA.

De esta forma, la cantidad citada (800.000 euros) permaneció durante un solo día hábil tanto en el patrimonio de LA ESPOSA (entre el jueves 26 y el viernes 27 de diciembre) como en el patrimonio de su madre, LA ABUELA (entre el viernes 27 y el lunes 30 de diciembre).

4.2. Obra en el expediente consulta efectuada a la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por parte de la Agencia Tributaria de Andalucía, concretamente a la información suministrada por las entidades financieras contenida en el **“Modelo 196-Cuentas bancarias”** relativa a LA ABUELA, en la que se comprueba que, según la información suministrada en dichos modelos, se le imputan a LA ABUELA un volumen de entradas en el total de las cuentas bancarias de su titularidad durante los ejercicios 2017, 2018 y 2019 de 41.842,26 euros, 36.158,40 euros y 837.264,28 euros, respectivamente y un volumen de salidas de dichas cuentas bancarias de durante los mismos ejercicios de 43.587,70 euros, 38.278,79 euros y 836.394,09 euros, respectivamente.

En esa información que obra en el expediente también se comprueba que se le imputan a LA ABUELA los siguientes saldos en el total de las cuentas bancarias de su titularidad:

- En el ejercicio 2017 el saldo medio en el cuarto trimestre ascendió a 21.044,84 euros, el saldo a 31/12 era de 23.412,26 euros.
- En 2018 el saldo medio en el cuarto trimestre ascendió a 18.936,41 euros, el saldo a 31/12 fue de 21.291,72 euros.
- Respecto al ejercicio 2019, el saldo medio del 4º trimestre ascendió a 27.390,43 euros, el saldo a 31/12 era de 22.161,91.

4.3. Por otro lado, de los **extractos de los movimientos bancarios de las cuentas** de las que era titular LA ABUELA, durante los periodos 2016 a 2019, incorporados al expediente, se ha comprobado que la cantidad donada no podía proceder del fruto de sus ahorros.

- En cuanto a la **cuenta nº 1, titularizada LA ABUELA, en la que se produjo el ingreso de la donación efectuada por su hija, LA ESPOSA de 800.000 euros**, se constata que, en el día previo a dicha donación, 26 de diciembre de 2019, el saldo de dicha cuenta ascendía a 14.750,26 euros, siendo el saldo de la misma a 31/12/2017 de 16.413,61 euros, y a 31/12/2018 de 15.559,25 euros. **En esta cuenta aparecen como autorizadas** en el ejercicio 2019 sus

hijas, LA ESPOSA y DONATARIA 3, según se ha podido conocer por esta Comisión con la consulta a la base de datos de la AEAT que obra en el expediente (“Relación de intervinientes incluidos en el Concepto: Partícipes de Cuenta Bancaria Ejercicio 2019.”, en el apartado “Autorizados del modelo 196”).

- Merece hacer hincapié que fue **desde esta cuenta, nº 1, (donde, se reitera, se recibió la donación de su hija por importe de 800.000,00 euros) desde la que LA ABUELA transfiere el día 27/12/2019 (mismo día en que se otorga la escritura de donación de su hija, LA ESPOSA) a su nieta DONATARIA 5 la cantidad de 100.000,00 euros y se realizan el resto de donaciones a sus hijos y nieta.**

Es decir, el mismo día que LA ESPOSA otorgó la donación a favor de su madre, LA ABUELA, por importe de 800.000 euros, ella transfirió idéntica cantidad total de 800.000 euros, a favor de sus hijos y nietas, según el reparto de importes citado en el apartado de los HECHOS (Las citadas transferencias aparecen protocolizadas en la escritura de donación otorgada por LA ABUELA el 30/12/2019).

- En cuanto a las demás cuentas bancarias de las que era titular LA ABUELA, se ha comprobado por esta Comisión, de la información obrante en el expediente ya citada, lo siguiente:
 - La cuenta nº 2 presentaba un saldo a fecha 17/12/2019 de 57,76 euros, a 17/12/2018 de 87,76 euros y a 20/12/2017 de 159,76 euros. En esta cuenta aparece también como autorizada su hija, DONATARIA 3.
 - La cuenta nº 3 presentaba un saldo a fecha 30/12/2019 de 7.258,79 euros, a 28/12/2018 de 5.639,18 euros y a 27/12/2017 de 6.542,17 euros. En esta cuenta aparece como autorizada su hija, DONATARIA 3.
 - Por último, la cuenta nº 4 presentaba un saldo a 16/12/2019 de 0 euros.

4.4. Respecto de las **declaraciones del IRPF presentadas por LA ABUELA** en los últimos años, se constata lo siguiente, según consta en la documentación que obra en el expediente a la que ha tenido acceso esta Comisión:

- En su declaración del IRPF 2019 se reflejan rendimientos netos del trabajo por importe de 15.251,74 euros, rendimientos del capital mobiliario por importe de 186,63 euros y rendimientos del capital inmobiliario por importe de 16.512,17 euros.
- En la declaración del IRPF 2018 se declaran rendimientos netos del trabajo por importe de 14.910,16 euros, rendimientos del capital mobiliario por importe de 249,71 euros y rendimientos del capital inmobiliario por importe de 16.315,83 euros.
- En la declaración del IRPF 2017 se declaran rendimientos netos del trabajo por importe de 14.599,38 euros, rendimientos del capital mobiliario por importe de 326,09 euros y rendimientos del capital inmobiliario por importe de 14.340,12 euros.
- En ninguna de sus declaraciones se constata la existencia de ganancia patrimonial alguna.

4.5. También obra en el expediente Diligencia de la Jefa del Servicio de Inspección Tributaria de la Gerencia provincial de la ATRIAN en la que se hace constar que, según información de la Base de Datos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y del Sistema Unificado de Recursos de la Junta de Andalucía, **no consta que, LA ABUELA haya sido nunca declarante del Impuesto sobre el Patrimonio.**

QUINTO. Análisis del cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 15 LGT en el supuesto presente. Calificación de las operaciones realizadas y su encaje en la figura del conflicto en la aplicación de la norma.

La consideración de que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria en relación con las operaciones señaladas exige, como se ha dicho, el cumplimiento de los siguientes requisitos, según establece el artículo 15 de la LGT:

1. Que las operaciones, individualmente consideradas o en su conjunto, sean notoriamente artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido.

2. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con las operaciones usuales o propias.

Así, los argumentos a tener en cuenta para determinar que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la realización de dichas operaciones son:

a) Las operaciones, individualmente consideradas o en su conjunto, son notoriamente artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido.

1. Sin perjuicio del respeto al principio de autonomía de la voluntad, esta Comisión aprecia que la forma recta o natural de operar, para la consecución del resultado obtenido de las tres operaciones en su conjunto (y que ha quedado explicitado en el apartado anterior), habría sido la realización de las siguientes operaciones, formalizadas en el mismo día, en unidad de acto y en una sola notaría:

- Donación de 150.000 euros de PRIMER DONANTE a su cónyuge, LA ESPOSA.
- Donación de 200.000 euros de PRIMER DONANTE a su cuñado, DONATARIO 1.
- Donación de 200.000 euros de PRIMER DONANTE a su cuñado, DONATARIO 2.
- Donación de 200.000 euros de PRIMER DONANTE a su cuñada, DONATARIA 3.
- Donación de 100.000 euros de PRIMER DONANTE a su sobrina política, DONATARIA 4.
- Donación de 100.000 euros de PRIMER DONANTE a su sobrina política, DONATARIA 5

O, subsidiariamente, la formalización de las siguientes operaciones, en unidad de acto, o, en su caso, en dos actos consecutivos:

- Donación de 950.000 euros de PRIMER DONANTE a su cónyuge, LA ESPOSA.
- Donación de 200.000 euros de LA ESPOSA a cada uno de sus hermanos, DONATARIO1, DONATARIO 2, DONATARIA 3 y de 100.000 euros a cada una de sus sobrinas, DONATARIA 4 y DONATARIA 5.

Con las operativas descritas, ya sea mediante la primera o la segunda alternativa, **el resultado obtenido por la interesada, DONATARIA 5, habría sido idéntico** al obtenido del conjunto de las operaciones realizadas en la realidad, es decir, la recepción de una donación por importe de 100.000 euros. Y lo mismo cabe predicar del resto de donatarios finales.

De hecho, esta Comisión puede llegar a entender y asumir como usual o propia, en un esfuerzo comprensivo *pro* contribuyente, la intervención de LA ESPOSA, cónyuge del donante inicial, PRIMER DONANTE, en el conjunto de las operaciones, en cuanto que, en el libre ejercicio de la autonomía de la voluntad de las partes, podría pensarse que PRIMER DONANTE decidiera libremente donar a su cónyuge la cantidad total de 950.000 euros y esta decidiera a su vez, de nuevo libremente, donar la mayor parte de dicha cantidad (800.000 euros) a sus hermanos y sobrinas, reservándose para sí la cantidad de 150.000 euros.

No obstante, tampoco fue así como se operó, sino que LA ESPOSA donó dicha cantidad total citada (800.000 euros), de forma íntegra a su madre, LA ABUELA, que, se recuerda, en el día siguiente hábil, la donó a su vez a sus hijos y nietas de la forma descrita, siendo muy significativo que no se reservase cantidad alguna del total recibido de su hija para cubrir sus necesidades.

2. Vista la secuencia de las operaciones tal y como las realizaron la interesada y demás intervinientes, esta Comisión llega, sin margen para la duda, a las siguientes conclusiones:

- DOANTE 1 pudo haber realizado esa donación de 800.000 euros directamente a sus cuñados y sobrinas políticas, sin la intervención de su cónyuge y suegra, o, en su caso, LA ESPOSA directamente a sus hermanos y sobrinos, sin la intervención de su madre, como se ha descrito al principio de este apartado.
- De haberse efectuado las operaciones según se describe en el punto anterior, el resultado obtenido por la interesada y el resto de los donatarios finales no habría cambiado en modo alguno, es decir, cada uno de ellos habría recibido a título gratuito exactamente la misma cantidad.
- Dicho de otra forma, en términos del primero de los requisitos del artículo 15 de la LGT, no era necesaria la intervención de LA ESPOSA ni la de LA ABUELA en el conjunto de las operaciones para la consecución del resultado obtenido por la interesada y el resto de los donatarios finales, por lo que estas intervenciones suponen actos o negocios notoriamente artificiosos e impropios para la consecución de dicho resultado, como ha quedado analizado.

Es más, es relevante poner aquí de manifiesto que la preparación y organización de una cita en una notaría no es un trámite que pueda gestionarse con poca antelación y menos la coordinación de la firma de tres escrituras en tres días hábiles consecutivos (jueves, viernes y lunes) ante tres notarios diferentes de la misma ciudad (la última escritura, incluyendo cinco donaciones a cinco donatarios), resultando que las intervenciones de LA ESPOSA y de su madre, LA ABUELA, de no mediar un ahorro fiscal para los donatarios finales, lo que luego se analizará, implicó realmente un sobreesfuerzo, tanto económico (la intervención de 3 notarios encarece la operación, frente a la de solo uno, como habría sido suficiente), como de tiempo y organizativo para todos los intervinientes, que en nada cambiaba el resultado final obtenido.

Como se ha dicho anteriormente, la artificiosidad de las operaciones cobra aún más peso y fundamento en cuanto a la intervención de la suegra del donante inicial, LA ABUELA. Y esta conclusión se ve reforzada al analizar esta Comisión la documentación obrante en el expediente relativa a los movimientos bancarios y demás información sobre las fuentes de renta y el patrimonio de LA ABUELA durante el periodo en el que se efectuaron las operaciones y en ejercicios anteriores, a la que se ha aludido anteriormente.

En efecto, de esta información, unida al resto de circunstancias concurrentes en el caso, esta Comisión no puede sino colegir que los 800.000 euros que LA ABUELA donó a sus hijos y nietas no procedían de su ahorro o patrimonio personal, sino que derivaban de la donación recibida de su hija en el día hábil anterior. O, dicho de otra forma, LA ABUELA no podría haber donado 800.000 euros a sus hijos y nietas de no haberlos recibido previamente de su hija.

Por todo lo dicho, **esta Comisión considera que las donaciones efectuadas por LA ABUELA a sus hijos y nietas, y, en menor medida, la donación realizada por LA ESPOSA a su madre, en el conjunto de las operaciones descritas, resultan actos o negocios notoriamente artificiosos, impropios e innecesarios para el resultado obtenido por la interesada y el resto de los donatarios finales, por lo que queda suficientemente acreditado el primero de los requisitos establecido en el artículo 15 de la LGT.**

Como ya se argumentó en el apartado de fundamentos jurídicos de este informe, en realidad existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la antigua figura del fraude de ley, toda vez que la utilización de los negocios de forma inadecuada o impropia solo se pondrá de manifiesto como consecuencia de la ausencia de una explicación plausible (efecto económico o de otra índole) que lo justifique y que no sea el ahorro de impuestos, lo que se analiza a continuación.

a) No concurrencia de efectos jurídicos o económicos relevantes al margen del ahorro fiscal derivado de las operaciones analizadas.

1. En primer lugar, es obligado detallar cuáles fueron las ventajas fiscales o el ahorro fiscal que los donatarios finales, entre los que se encuentra la interesada, DONATARIA 5, disfrutaron al recibir las donaciones de LA ABUELA, y que no les habrían correspondido en caso de haberlas recibido directamente de PRIMER DONANTE o, en su caso, de LA ESPOSA, parientes ambos del grupo III de la LISD respecto de todos los donatarios finales:

- **Eludieron los coeficientes multiplicadores de parentesco aplicables para el grupo III** a la fecha del devengo (art. 22 de la LISD: entre 1,5882 y 1,9059 en función del patrimonio preexistente) y aplicaron en cambio los correspondientes a los grupos I y II (entre 1,0000 y 1,2000 en función del patrimonio preexistente).
- **Se beneficiaron de la aplicación en la cuota tributaria de la bonificación del 99% para los contribuyentes incluidos en los grupos I y II** de los previstos en el artículo 20.2.a) de la LISD, según establece el art. 33.ter del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado mediante Decreto legislativo 1/2018, de 19 de junio, vigente a la fecha del devengo.

Según consta en el informe por el Servicio de Inspección de la ATRIAN que obra en el expediente, en caso de haber recibido la donación directamente de su tía o de su tío político, según se ha expresado, DONATARIA 5, interesada en este informe, no habría obtenido la doble ventaja fiscal detallada y tendría que haber ingresado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad donaciones, la cantidad de 19.718,07 euros, sin derecho a la bonificación en la cuota tributaria del 99% a la que se refiere el art. 33.ter del Texto Refundido citado. Sin embargo, ingresó únicamente la cantidad de 124,15 euros.

No obstante lo anterior, en aplicación del artículo 15.2 de la LGT, es preciso que esta Comisión valore la posible existencia de otros efectos jurídicos económicos relevantes junto al fiscal, que pudiera justificar de algún modo este conjunto de operaciones. En este sentido, podemos adelantar que la conclusión es que no se aprecia ninguno.

En efecto, y aun a riesgo de resultar reiterativos, se vuelve a resaltar la circunstancia de que los 800.000 euros recibidos por LA ABUELA el 27 de diciembre de 2019 de su hija estuvieron en sus manos solamente durante tres días naturales y, al día siguiente hábil de haberlos recibido, los donó íntegramente a sus hijos y nietas, sin reservarse cantidad alguna del total recibido para cubrir sus necesidades.

Llegados a este punto, en relación con el segundo de los requisitos del artículo 15 de la LGT, esta Comisión tiene certeza sobre los siguientes extremos:

- Como ya se ha argumentado ampliamente, PRIMER DONANTE pudo haber realizado esa donación de 800.000 euros directamente a sus cuñados y sobrinas políticas, sin la intervención de su cónyuge y suegra, o, en su caso, LA ESPOSA directamente a sus hermanos y sobrinos, sin la intervención de su madre.
- Expresado en términos del segundo de los requisitos del artículo 15 de la LGT, **de la intervención de LA ESPOSA y, en particular, de la de LA ABUELA no resultó ningún tipo de efecto jurídico o económico relevante para la interesada distinto del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios propios o usuales. O, al menos, a esta Comisión no se le ocurre ninguna** cuando, se reitera, los 800.000 euros pasaron por manos de ambas intervinientes citadas durante tan solo un día hábil.

Es más, según se ha dicho con ocasión del análisis de la concurrencia del primero de los requisitos exigidos por el artículo 15 de la LGT, esta Comisión podría apreciar la producción de un efecto económico u organizativo negativo para el conjunto de los intervinientes, dado el coste y esfuerzo adicionales que supone la intervención de 3 notarios para la formalización de todas las operaciones frente a la opción más razonable, la intervención de un solo notario.

Al hilo de esto, se hace hincapié en que no es verosímil que la coordinación de la firma de tres escrituras en tres días hábiles consecutivos (jueves, viernes y lunes) ante tres notarios diferentes de la misma ciudad (la última escritura, incluyendo cinco donaciones a cinco donatarios), sea fruto de la casualidad ni de la voluntad autónoma e independiente de las partes, lo que redundaría en la conclusión de que se trataba de un conjunto de operaciones perfectamente planificadas con anterioridad y de común acuerdo entre todos los intervinientes, sin que se acredite un objetivo distinto de la obtención de un ahorro fiscal.

Así, esta Comisión considera que la intervención de LA ESPOSA y, en particular, la de LA ABUELA, en esta cadena de operaciones es puramente instrumental y obedece exclusivamente a la obtención de la doble ventaja fiscal descrita anteriormente, que no se habría obtenido por la interesada ni por el resto de los donatarios finales de haber recibido el dinero directamente de su cuñado o tío por afinidad (PRIMER DONANTE) o, en su caso, de su hermana o tía por consanguinidad (LA ESPOSA)

Por todo lo dicho, la ponderación de las circunstancias concurrentes conduce a la conclusión de que la operativa seguida no genera ningún otro beneficio tangible ni parece responder a motivaciones plausibles distintas del ahorro fiscal, y a la vista del expediente, **esta Comisión no puede sostener, ni ha quedado acreditado en modo alguno, que las operaciones realizadas hayan producido ningún efecto jurídico, económico u organizativo (con la salvedad expuesta) distinto del provecho obtenido en el ámbito tributario.**

18

Esta Comisión estima, por tanto, que las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas e impropias, y de su utilización no resulta ningún efecto jurídico o económico distinto del ahorro fiscal, que no se habría obtenido si se hubieran realizado los actos o negocios usuales o propios, es decir, que DONATARIA 5 hubiese recibido la donación directamente de su tío por afinidad, PRIMER DONANTE o, en su caso, de su tía por consanguinidad, LA ESPOSA, **por lo que se considera plenamente acreditado el segundo requisito del artículo 15 de la LGT.**

V.- CONTESTACIÓN A LAS ALEGACIONES DE LA INTERESADA.

El escrito de alegaciones presentado por la interesada, DONATARIA 5, se limita a manifestar la vigencia del art. 33. ter del Texto Refundido citado en el momento de la donación y a exponer que ella, como donataria, no podía conocer ni realizar las averiguaciones pertinentes, por ser excesivas, para conocer la procedencia de los fondos que su abuela, LA ABUELA, le estaba donando a ella y al resto de donatarios finales en fecha 30/12/2019, por un montante total de 800.000 euros.

Asimismo, manifiesta en sus alegaciones que en la escritura de donación se hizo constar que los fondos donados provenían del ahorro de LA ABUELA, sin que la donataria pudiese saber si estos fondos procedían de una donación anterior o disponía de los mismos por otras circunstancias.

Esta Comisión considera que dichas alegaciones no desvirtúan en modo alguno la conclusión a la que se ha llegado, ni los fundamentos que la sustentan. Y ello sobre la base de los siguientes argumentos:

- En relación con la vigencia del art. 33.ter a la fecha del devengo, no pone en duda esta Comisión dicha circunstancia, ni cuestiona siquiera la correcta aplicación formal de este beneficio fiscal al hecho imponible examinado, ya que, como se ha explicado, la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria parte de una situación jurídica en la que el conjunto de operaciones analizadas no supone una violación frontal del ordenamiento jurídico, pero sí un rodeo que busca crear artificiosamente la aplicación de unas normas con la que primordialmente se consigue disminuir la carga tributaria, que es lo que ha sucedido en este caso, según se ha argumentado ampliamente con anterioridad.

- En cuanto al conocimiento o no que la interesada podía tener sobre el origen de los fondos de su abuela al momento de recibir la donación, es una cuestión que no resulta relevante, puesto que lo importante a estos efectos es determinar si el conjunto de las operaciones realizadas origina el presupuesto de hecho del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, lo que ya ha sido debidamente analizado por esta Comisión.

Sin perjuicio de lo anterior, sí resulta oportuno reiterar que esta Comisión considera que no resulta verosímil que todo el entramado de operaciones que se formalizaron, se recuerda, en tres escrituras otorgadas en tres días hábiles consecutivos, en tres notaría diferentes de la misma ciudad (la última escritura, incluyendo cinco donaciones de una misma donante a cinco donatarios distintos), sea fruto de la casualidad o de la voluntad autónoma, independiente y espontánea de las partes, sino que todo apunta a que se trataba de un conjunto de operaciones perfectamente planificadas con anterioridad y de común acuerdo entre todos los intervinientes.

- Por último, en cuanto a que en la escritura de donación se hizo constar que los fondos donados provenían del ahorro de LA ABUELA, sin entrar de nuevo en el conocimiento o no que la interesada podía tener de la veracidad de esta afirmación, y aunque, se reitera, no es una cuestión que reste un ápice de sustento jurídico a la existencia del conflicto en este caso, no es menos cierto que, según los datos obrantes en el expediente sobre fuentes de renta y patrimonio de LA ABUELA a los que se ha hecho referencia con anterioridad, esta Comisión da por acreditado que los 800.000 euros donados a sus hijos y nietas no podían provenir de su ahorro y/o patrimonio personal previo, sino que derivaban de la donación recibida de su hija el día hábil anterior.

Es importante hacer hincapié que **la interesada, DONATARIA 5, abrió una cuenta el día 26/12/2019 (día en el que se produjo la transferencia de la donación de LA ESPOSA a su madre) en la que se realizó la transferencia de la donación realizada por su abuela, lo que evidencia que era conocedora de toda la mecánica** llevada a cabo, pues, en otro caso, no se hubiese abierto dicha cuenta el mismo día que LA ABUELA recibió la cantidad de 800.000,00 euros, vía donación de su hija.

Así mismo, debe ponerse de manifiesto que la donación de los 800.000,00 euros, efectuada por LA ABUELA, se realizó en el mismo acto, por lo que, todos los donatarios eran conocedores del importe global al que ascendía la donación y por lo tanto, conscientes de la imposibilidad de que tal cantidad pudiera proceder del ahorro de LA ABUELA, máxime si se tiene en cuenta que, sus hijas, DONATARIA 3 y LA ESPOSA, aparecen como autorizadas en las cuentas de su madre. En concreto, ambas aparecen como autorizadas en la cuenta nº 1 X (en la que, se recuerda, se realizó el ingreso de los 800.000 euros, y desde la que salió dicho importe con destino a sus hijos y nietas) Y DONATARIA 3 aparece autorizada en la cuenta nº2 y nº 3.

VI. CONCLUSIONES

Esta Comisión considera, en definitiva, que la secuencia de operaciones descritas ha obedecido en exclusiva a una finalidad de orden fiscal. Si bien es cierto que la realización del conjunto de negocios examinados podría hipotéticamente hallar amparo en el principio de autonomía de la voluntad, no lo es menos que, para que fuera atendible, habría que estar en disposición de dar cuenta de las razones económicas o de otro signo que justificasen una actuación tal.

Pues bien, se ha comprobado que no es eso lo que acontece en este caso, ya que no se conoce, por no haberse puesto de manifiesto por la interesada, y ni siquiera se intuye, ninguna explicación plausible y fundamentada de cuáles son los hipotéticos objetivos alternativos que se pretendían alcanzar con las operaciones realizadas, especialmente con la intervención de LA ABUELA. De ahí que los negocios resulten notoriamente artificiosos.

Por ello, no puede sino considerarse que se han distorsionado las finalidades que son propias de los negocios jurídicos empleados, y que la intervención de LA ABUELA, que recibe la donación de 800.000 euros de su hija para, en el inmediato día hábil posterior, donar dicha cantidad a sus hijos y nietas, obedece exclusivamente al doble objetivo tributario mencionado anteriormente: que los donatarios finales cumplan los requisitos para la aplicación de la bonificación del 99% en la modalidad donaciones del ISD, y que eviten los coeficientes multiplicadores correspondientes a los parientes del grupo III, del ISD, doble objetivo que no habría sido posible sin la participación de LA ABUELA y, previamente, de su hija, LA ESPOSA.

Así, a la vista del expediente, esta Comisión sostiene que los negocios examinados, en su conjunto, son notoriamente artificiosos para la consecución del resultado obtenido y no ha quedado acreditado que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos relevantes para la contribuyente, DONATARIA 5, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los negocios propios o usuales.

Por todo lo dicho, y ante la evidencia de los elementos probatorios examinados y las circunstancias concurrentes acreditadas, esta Comisión concluye que **PROCEDE DECLARAR**, con el carácter vinculante que confiere a este informe el artículo 159.6 de la LGT:

LA CONCURRENCIA DE LAS CIRCUNSTANCIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 15.1 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, Y, POR TANTO, LA EXISTENCIA DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON EL EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN DE DONATARIA 5, en relación con las operaciones analizadas por el concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad donaciones.

En Sevilla, a 29 de abril de 2024