

■ Tribunal Supremo (Sala 3.ª Secc. 2.ª)

■ Sentencia de 17 de diciembre de 2002

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada

Donación en la que el donante asume el pago del impuesto. Existencia de dos donaciones.

La donación en la que el donante asume el pago del impuesto devengado como consecuencia del acto gravado, por tratarse de la asunción liberatoria, sin contraprestación, del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tiene la naturaleza jurídica de donación, de modo que han de considerarse producidas dos donaciones. Además, ambas donaciones deben acumularse, siendo la segunda el importe del impuesto que corresponde a la primera. La diferencia existente entre el caso de autos y la pura y simple acumulación de donaciones, es que en este segundo supuesto la cuantía de ambas donaciones se conoce perfectamente, de modo que su suma no ofrece *per se* problema, en tanto que en el caso, la segunda donación, es decir, el importe del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se halla en función de la cuantía de la primera donación, y debe ser calculado previamente a la acumulación. Dada la simultaneidad de ambas liquidaciones, el resultado es el mismo que si se practica una sola liquidación, cuya base liquidable conjunta es la suma de la base liquidable de la donación principal y el importe del impuesto correspondiente.

La sentencia resuelve también la procedencia de los intereses de demora en el caso en que el Impuesto haya adoptado la posibilidad de gestionarse bien por mera declaración –con posterior liquidación administrativa- bien por autoliquidación.

Fundamentos de Derecho

(...) El art. 3 «Hecho imponible» de la L 29/1987, de 18 Dic., dispone: «1. Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos».

En el apartado letra b), el género es toda adquisición de bienes y derechos a título gratuito e inter vivos, y sus dos especies son, una, la donación *stricto sensu*, y otra, cualquier otro negocio jurídico inter vivos a título gratuito, y, en ambas, el requisito fundamental es que, debe concurrir el *animus liberalitatis*.

Pues bien, el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha expuesto, sin carácter taxativo, en su art. 12 letra b) diversos negocios jurídicos que pueden subsumirse en la segunda especie. Dice así: «Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e inter vivos a los efectos de este Impuesto, además de la donación, los siguientes: a) La condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad. b) La renuncia de derechos a favor de perso-

nas determinadas. c) La asunción liberatoria de la deuda de otro, sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el art. 37 de este Reglamento (que nada tiene que ver con el caso de autos). d) el desistimiento o el allanamiento en juicio o arbitraje (...)», etc.

La Sala considera que el análisis deductivo llevado a cabo por el art. 12, en el caso concreto del apartado letra c), es plenamente correcto, por ello reconoce, sin que ello implique la aplicación directa de dicho precepto, no vigente en la fecha del otorgamiento de la donación, que la asunción liberatoria de la deuda de otro, sin contraprestación, es hecho imponible del Impuesto, consistente en una adquisición inter vivos, a título lucrativo.

Tercera: No obstante lo anterior, la Sala considera que por tratarse de la asunción liberatoria, sin contraprestación, del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que grava precisamente la donación de que trae causa tal deuda, dicha asunción tiene la naturaleza jurídica de donación, sencillamente la donante ha donado a su hija además de las 1.000 acciones, el importe del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de modo que ciertamente ha habido dos donaciones.

(...)

El Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por RD 1629/1991, de 8 Nov., no aplicable *ratione temporis* al caso de autos, todavía ha profundizado más en la acumulación al disponer en su art. 60, lo siguiente: «1. Las donaciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del Impuesto, por lo que la cuota tributaria se obtendrá en función de la suma de todas las bases imponibles. Las cuotas satisfechas con anterioridad por las donaciones acumuladas serán deducibles de la liquidación que se practique como consecuencia de la acumulación. 2. A los efectos del apartado anterior, la acumulación se practicará sumando el valor de los bienes o derechos donados en los tres años anteriores a la fecha de la donación actual. 3. El importe a deducir por las cuotas satisfechas por las donaciones acumuladas se obtendrá aplicando al valor comprobado en su día para los bienes y derechos donados el tipo medio efectivo de gravamen que corresponda a la liquidación practicada a consecuencia de la acumulación. El tipo medio efectivo de gravamen se calculará según lo dispuesto en el art. 46, letra b), de este Reglamento. La deducción prevista en el párrafo anterior sólo procederá cuando por la donación o donaciones anteriores que se acumulan se hubiese satisfecho el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 4. Si la donación o donaciones anteriores se hubiesen realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal y la nueva la realizase uno solo de ellos de sus bienes privativos, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional del valor de la donación anterior imputable al cónyuge nuevamente donante. 5. Las donaciones acumuladas se computarán por el valor comprobado en su día para las mismas, aunque hubiese variado en el momento de la acumulación».

(...)

La diferencia existente entre el caso de autos y la pura y simple acumulación de donaciones, es que en este segundo supuesto, la cuantía de ambas donaciones se conoce perfectamente, de modo que su suma no ofrece per se problema, en tanto que en el caso de autos, la segunda dona-

ción, es decir el importe del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se halla en función de la cuantía de la primera donación, y debe ser calculado previamente a la acumulación.

(...)

Quinto: Cuestión distinta es la relativa a si procede o no la exigencia de intereses de demora. La Administración General del Estado razona de modo simplista que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino indemnizatoria, y, por tanto son exigibles.

La Sala debe precisar que, en efecto, los intereses tributarios tienen naturaleza indemnizatoria, y así lo ha mantenido en muchísimas sentencias, en todas las cuales invocó el art. 1108 del CC, pero dicho precepto dispone que «si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, el interés legal».

Debe observarse, y esto es fundamental, que para el devengo de intereses es requisito imprescindible que el deudor incurriere en mora.

Para esclarecer esta cuestión es menester distinguir según los distintos procedimientos de exacción de los tributos. El más frecuente, casi general, es el de declaración-autoliquidación, como único procedimiento, exigido por Ley, en el que los contribuyentes deben presentarla e ingresar simultáneamente la obligación tributaria autoliquidada por ellos en los plazos reglamentariamente establecidos. En este caso, como las obligaciones tributarias nacen ex lege, conectadas a la realización del hecho imponible, es incuestionable que realizado éste las obligaciones nacen en dicho momento y además con la obligación de autoliquidarlas, lo que significa que al término del plazo reglamentario son líquidas, exigibles y vencidas, de manera que si la declaración-autoliquidación no es correcta, la Administración Tributaria debe exigir sobre la diferencia entre lo ingresado y la cuantía cierta nacida de la Ley, los correspondientes intereses de demora, porque los contribuyentes han incurrido en mora, tanto si no existe culpa alguna, como si han incurrido en negligencia, culpa o dolo, en cuyo caso, además de los intereses de demora, habrán cometido infracción tributaria simple o grave.

El procedimiento opuesto es el llamado de declaración administrativa, en el cual el contribuyente está obligado a declarar los hechos y a valorarlos si es el caso, pero no a practicar la liquidación. En este procedimiento, la obligación tributaria ha nacido también ex lege, por la realización del hecho imponible, pero la obligación no es líquida, exigible y vencida hasta que la Administración Tributaria practica la necesaria y correspondiente liquidación y la notifica, de manera que la mora se producirá cuando vencido el plazo voluntario de ingreso de la liquidación administrativa, éste no se produzca.

Si el contribuyente ha sido veraz en la declaración de los hechos, es claro que no es procedente exigir intereses de demora por el tiempo que tarde la Administración Tributaria en practicar la correspondiente liquidación.

Cuestión distinta, verdaderamente procelosa, es la relativa a si procede o no exigir intereses de demora por las cuotas correspondientes a las diferencias de valoración de los bienes y derechos, derivados de la comprobación administrativa. Cuestión ésta sobre la que no se pronuncia la Sala,

ni siquiera obiter dictum, porque, en el caso de autos, el valor declarado de las acciones fue aceptado por la Administración Tributaria.

Por último, existe un procedimiento de exacción híbrido, que es el de declaración-autoliquidación opcional, respecto del de declaración administrativa, que es concretamente el seguido por la recurrente, la cual alega, y no le falta razón, que el interés de demora que la Administración Tributaria le exige es consecuencia de la tardanza en practicar la liquidación provisional, pues la declaración-autoliquidación se presentó el día 3 Oct. 1990, fecha en la que realizó el correspondiente ingreso, en tanto que la liquidación provisional se practicó el 22 Nov. 1991, es decir transcurrido más de un año, siendo así que la declaración fue absolutamente veraz, tanto respecto de los hechos, como de la valoración de los bienes donados.

La Sala considera que, en tanto no se regule legalmente y de modo completo la materia relativa a los intereses de demora de naturaleza tributaria, desde la perspectiva de la Hacienda acreedora de los mismos, no puede aislarse el procedimiento de declaración administrativa opcional, de su alternativa de declaración-autoliquidación, pues si el contribuyente hubiera optado por el primero no habría realizado ingreso alguno hasta que la Administración Tributaria le practicara la liquidación, y supuesto a efectos dialécticos el mismo plazo, el contribuyente no tendría que pagar interés de demora alguno, y por una razón de elemental congruencia, tampoco tiene que pagarlo cuando opta por el procedimiento de declaración-autoliquidación, más favorable para la Administración Tributaria, que es el supuesto de la recurrente en la instancia, pues el 3 Oct. 1990 presentó la declaración-autoliquidación e ingresó 23.115.750 ptas. convencida que había cumplido plena y definitivamente su obligación tributaria, y pese a ello, en este caso, se le exigen intereses de demora por la cuota diferencial, resultado de la liquidación provisional paralela.

La Sala entiende que cuando existe un régimen opcional, si el contribuyente declara los hechos correctamente, como es el caso de autos, los valora acertadamente, aplicando alguno de los medios de comprobación, contemplados y admitidos por el art. 52 de la LGT, como también ha ocurrido en este caso, y practica la correspondiente autoliquidación, pero la Administración entiende, de conformidad con una pura y simple diferencia interpretativa, que debe corregir dicha autoliquidación, no cabe exigir intereses de demora, porque tanto se siga el procedimiento de declaración administrativa, como el de declaración-autoliquidación, el tiempo que transcurra hasta la liquidación, en el primer caso, o hasta la liquidación provisional de rectificación en el segundo, ha de conceptuarse como supuesto similar al de mora accipiendi, concepto este admitido por esta Sala 3.ª, respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, entre otras en la S 23 Oct. 1995 (recurso de apelación núm. 9392/1991).

En conclusión, en este caso concreto y dadas las circunstancias que concurren no procede liquidar a la contribuyente intereses de demora, por el período que media desde la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidada hasta la liquidación provisional que ahora se anula, ni tampoco desde esta fecha hasta aquella en que se practique la nueva liquidación, de acuerdo con lo acordado en esta sentencia.

La Sala acepta, en parte, el único motivo casacional y por ello estima el recurso de casación y casa y anula la sentencia recurrida.