

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 5 de abril de 2001.

Ponente: Ilma Sra. D.^a Isabel Garía García-Blanco

La donación de acciones pignoradas no supone en todos los casos, que se trate de donaciones onerosas o modales, en las que el donante impone una carga al donatario.

En principio el donante sigue siendo el deudor de la obligación cuyo cumplimiento se asegura con la garantía de las acciones.

En este caso, donaciones onerosas, el art. 29 de la LISD ordena, en la medida en que la operación se califica como un solo acto jurídico, la forma en que se cuantificará la base imponible. Sin embargo, en el caso que juzga el tribunal, la aceptación de la donación se desvinculó de la asunción por el donatario de la carga o de la deuda garantizada, de suerte que se estima correcta la liquidación girada que entendió se habían producido dos actos distintos y no solamente uno (la donación), por lo que procedía liquidar cada uno de los actos generadores de prestaciones económicas diferentes.

Aunque la sentencia se refiere a la definición de incremento de patrimonio de la ley de 1978 (IRPF), sin embargo sigue conservando validez la cuestión central que se debate.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Cuarto.- *En relación con el contrato de donación, es preciso advertir que lo “donado” eran las “acciones pignoradas”, es decir, que el objeto de la donación venía ya determinado en dichas condiciones, al haber sido sujetas a las responsabilidades derivadas del préstamo solicitado por la donante.*

En este sentido, la transmisión de un bien gravado, no se ha de confundir con la transmisión de un bien, en la que se impone, a su vez, al beneficiario un gravamen. El art. 619, del Código Civil, incluye entre las “donaciones remuneratorias”, las “donaciones onerosas”, es decir, aquellas “en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado”, cuyo régimen jurídico es, conforme al art. 622, del mismo Código, el de “las reglas de los contratos”. Es la “donación modal”, en la que se crea una obligación a cumplir por el donatario, carga que esta pospuesta al acto de donación, y cuya onerosidad provoca la aplicación de las reglas de los contratos.

Con esta aclaración, se quiere indicar que, la donación de las acciones pignoradas, la transmisión lucrativa de un bien gravado, por sí, no supone una carga para el donatario, pues el gravamen lo que tiende es a garantizar el cumplimiento de la obligación principal del prestatario, la de pagar el préstamo, y es en caso de su incumplimiento cuando se ejecuta la garantía, es decir, cuando la donante-prestataria deje de amortizar el préstamo recibido en las condiciones pactadas en dicho contrato.

Por ello, la donación realizada por el actor, de las acciones pignoradas, en ese primer momento, no puede calificarse como de “donación modal”, pues cabría la liberación del gravamen por parte del donante.

Sin embargo, cuando se acepta la donación, la madre del donante se subroga en la responsabilidad real derivada de la prenda y de la deuda garantizada. Esta declaración de voluntad libera a la donante de ese gravamen, de esa responsabilidad contractual, haciendo desaparecer a la donante de los negocios jurídicos que conforman la compleja operación.

Por tanto, del “empobrecimiento” que supone la donación para el donante, según el art. 618, del Código Civil, se pasa a un estado, como se desprende del propio contrato, o a una situación económica, en principio, de “mantenimiento” de la situación anterior a la donación, con lo que el “animus donandi” queda bastante enervado. En realidad, lo pretendido con la sucesión de los negocios jurídicos es una “economización fiscal”

Por otra parte, la “subrogación” de la donataria en la responsabilidad real y la deuda garantizada, no viene dada como condición en la aceptación de las acciones pignoradas o gravamen impuesto por la donante, por lo que la “onerosidad” no puede predicarse del acto de liberalidad de la donante, sino del compromiso contractual o de la prestación a la que la donataria se ha obligado.

En este contexto, la donación de acciones pignoradas, a los efectos que nos interesan, y desde la perspectiva del donatario, la incidencia que tiene es en relación con la valoración final de los bienes donados, y cuya transcendencia tributaria se predica del donatario a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Quinto.- *Partiendo de la existencia de una “donación”, cuyo resultado es más beneficioso para el donante, pero que, a su vez, supone para la donataria la recepción de unos títulos, cuya aceptación no supone que tenga la finalidad de afectar dichas acciones al pago de la deuda de la donante, por lo que, en referencia a dicha cuestión, es el patrimonio del donatario el que debía responder por tal deuda, en la que se subrogó, procede confirmar el criterio de la Administración que entiende que en dicho negocio jurídico se advierte el carácter no sólo lucrativo, sino también oneroso de la donación, conforme a las normas del Código Civil.*

La norma tributaria aplicable al incremento patrimonial producido por la transmisión realizada es la establecida en el art. 20, de la Ley del Impuesto.

Con carácter general, el art. 20.1, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, define por “incrementos o disminuciones patrimoniales, “las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél”.

Esta concepción amplia de “incremento o disminución patrimonial” viene determinada por la concurrencia de tres factores, que el propio precepto recoge: uno, la “alteración” en la “composición” del patrimonio; dos, la “variación” en el “valor” del patrimonio; y, tres, la relación de causalidad entre las circunstancias anteriores, es decir, que la “alteración” se produzca por la “variación” patrimonial.

En el apartado 3, del citado artículo, se dispone, en relación con los incrementos por transmisiones lucrativas: “Son incrementos o disminuciones de patrimonio y como tales se computarán en la renta del transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa”, fijando las normas de valoración de estos incrementos en el apartado 4, disponiendo: “El importe de los incrementos o disminuciones de patrimonio será: 1ª En el supuesto de enajenación onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación de los elementos patrimoniales.”

Por otra parte, estos preceptos se ha de completar con las normas del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. En este sentido, el art. 29, de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone: “Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia”. El art. 59, del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, se pronuncia en idénticos términos.

De la interpretación conjunta de estos preceptos, se desprende que la tributación de las “donaciones onerosas” y su repercusión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no excluye que, liquidada la operación por un “concepto” impositivo, por el de “donaciones”, la liquidación por otro “concepto” de los negocios incluidos originadores de prestaciones, bien por parte del donante o del donatario, bien por ambos, ajenos a la pura donación, y a los que, desde las normas del Código Civil, le son aplicables las normas de los contratos, por lo que el tratamiento tributario unitario de la operación no impide la aplicación de las normas tributarias por los “conceptos” impositivos que concurran en la misma; sin perjuicio, de las normas específicas de valoración y de cargas deducibles que influyen en tal valoración.