



Roj: **STS 1105/2020 - ECLI:ES:TS:2020:1105**

Id Cendoj: **28079130022020100204**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/05/2020**

Nº de Recurso: **6263/2017**

Nº de Resolución: **433/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 6278/2017,**
ATS 1406/2018,
STS 1105/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 433/2020

Fecha de sentencia: 18/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6263/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/01/2020

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 6263/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 433/2020

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente



D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 18 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. 6263/2017, interpuesto por la Generalidad Valenciana, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 1364, de 27 de septiembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso núm. 4/500/2016, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 15 de marzo de 2015, estimatoria de la reclamación económico-administrativa NUM000, interpuesta contra liquidación NUM001 del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y por importe de 7.245,51 €.

Han comparecido en el recurso de casación como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y don Benedicto, representado por la procuradora de los Tribunales D^a. Beatriz Sánchez-Vera y Gómez-Trelles, bajo la dirección letrada de don Miguel Gálvez Álvarez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario núm. 4/500/2016, seguido en la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, con fecha 27 de septiembre de 2017, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"FALLO. Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat Valenciana, contra la resolución del T.E.A.R. de la Comunidad Valenciana de fecha 15 de marzo de 2015 estimatoria de la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra liquidación NUM001 del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y por importe de 7.245,51 €; y todo ello condenando en costas a la actora en cuantía máxima de 1.200 € por todos los conceptos".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Letrado de los Servicios Jurídicos de la Generalidad Valenciana, en la representación que ostenta, se presentó escrito con fecha 15 de noviembre de 2017, ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 20 de noviembre de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente, la Generalidad Valenciana, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos la entidad Soluciones Sila, S.L, y como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado y D^o. Benedicto, representado por la procuradora de los Tribunales D^a. Beatriz Sánchez-Vera y Gómez-Trelles, bajo la dirección letrada de D^o. Miguel Gálvez Álvarez.

TERCERO. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 14 de febrero de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:



Determinar si la aportación de bienes inmuebles a una sociedad, a cambio de participaciones, cuando tal aportación supera el valor de las participaciones, y conlleva la asunción de una deuda que grava tales inmuebles, supone la realización de uno o dos hechos imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, será objeto de interpretación los artículos 1.2, 4 y 7.2.A) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre".

CUARTO. Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Letrado de los Servicios Jurídicos de la Generalidad Valenciana, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado el 12 de abril de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son: los artículos 1.2, 4 y 7.2.A) del 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 (LITPAJD).

La recurrente manifiesta que la sentencia recurrida concluye que se ha producido una única convención, sujeta a la modalidad de operaciones societarias, mientras que de la regulación normativa se desprende que existen dos convenciones o negocios, recogidos en un único documento notarial, y por ello dos hechos imponible gravados por el ITP-AJD, uno en su modalidad de operaciones societarias (cosa que no se discute) y otro en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Considera que la Sala de instancia, si hubiera aplicado correctamente los preceptos que considera infringidos, debería haber concluido que la aportación de bienes inmuebles a la sociedad, a cambio de participaciones, al superar tal aportación el valor de las participaciones y conllevar la asunción de una deuda que grava tales inmuebles, suponía la realización de los dos referidos hechos imponible del ITP-AJD; el primero gravado por la modalidad de operaciones societarias, y el segundo, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas; es decir, nos hallamos ante una primera operación jurídica o convención, como es la aportación de un bien para la ampliación de capital o constitución de una sociedad; y ante una segunda operación jurídica o convención, como lo es la transmisión de un bien por valor superior al de las participaciones que se suscriben, a cambio de la asunción de una deuda que tenía el transmitente y de la que se hace cargo la sociedad.

En su apoyo, la recurrente, cita diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, una consulta de la Dirección General de Tributos V0549/08 y la sentencia del Tribunal Supremo de 1-7- 2013, dictada en el recurso de casación 713/2012.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dite sentencia que, estimando el recurso de Casación, case y anule la Sentencia Nº 1364/17, de 27/09/2017, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Cuarta, en el Procedimiento Ordinario N.º 04/500/2016; declarando que la aportación de bienes inmuebles a una sociedad, a cambio de participaciones, cuando tal aportación supera el valor de las participaciones, y conlleva la asunción de una deuda que grava tales inmuebles, supone la realización de dos hechos imponible del ITP-AJD; el primero gravado por la modalidad de operaciones societarias y, el segundo, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas".

Por su parte, la procuradora doña Beatriz Sánchez-Vera y Gómez-Trelles, en nombre y representación de don Benedicto , por escrito presentado con fecha 16 de mayo de 2018, formuló oposición al recurso de casación manifestado que los postulados mantenidos tanto por esta parte como por la Abogacía del Estado tienen su base en los artículos 1.2 y 4 del ITP-AJD, y que la aportación de un patrimonio a una sociedad aportando no solo bienes, sino también determinados débitos, puede contemplarse como adjudicación en pago de asunción de deudas, pero al formar parte esa aportación de una operación societaria, no es posible desligarla de la misma, por lo que no puede quedar sujeta a la modalidad de TPO ni a la de AJD dada su incompatibilidad con la de operaciones societarias.

Así, la sentencia recurrida considera el valor neto de los inmuebles aportados a la sociedad era más que suficiente para suscribir el nominal de las participaciones, y concluye que la escritura objeto de imposición dejaba claro que era solo una convención sujeta al impuesto y que concurría exclusivamente la modalidad de operaciones societarias. La recurrida manifiesta, además, que la operación societaria que nos ocupa ha sido tratada por diferentes sentencias dictadas por TSJ, dando lugar a pronunciamientos de diversa índole, y que Directiva 2008/7/CE reafirma su consideración como aportaciones de capital que solo pueden ser grabadas por operaciones societarias permitiendo la deducción de las obligaciones asumidas.

Tras las alegaciones anteriores, terminó suplicando a la Sala "dicte Sentencia desestimando íntegramente el Recurso de Casación interpuesto por LA GENERALITAT VALENCIANA contra la Sentencia nº 1364/17,



de fecha 27 de septiembre de 2017, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección 4ª, en el Procedimiento Ordinario nº 4/400/2016, declarándola ajustada a derecho por los motivos que en la misma constan, y en consecuencia, que la operación y escritura objeto de imposición a los efectos que nos ocupan suponía una sola convención sujeta al Impuesto, concurriendo únicamente la modalidad de operaciones societarias con arreglo a los criterios mencionados en el cuerpo de este escrito y se imponga al recurrente las costas procesales".

Asimismo, el Sr. abogado del Estado, por medio de escrito presentado con fecha 11 de junio de 2018, también formalizó su oposición al recurso manifestando que se opone al recurso de casación por las razones que figuran en el expediente administrativo y en la sentencia de instancia, teniendo en cuenta que es a los jueces *a quo* a los que corresponde la calificación de los contratos y, desde este punto de vista, la declaración de que existe una sola convención, que constituye una aportación no dineraria de suscripción de participaciones, no es ilógica o arbitraria, lo que permitiría, en el caso concreto, mantener el criterio seguido en la instancia.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida".

QUINTO. Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de fecha 9 de julio de 2018, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite. Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 21 de enero de 2020, prolongándose el debate en sesiones sucesivas.

El ponente inicialmente designado (el magistrado don José Antonio Montero Fernández) manifestó su discrepancia con el criterio adoptado por la mayoría, declinando elaborar el texto de la sentencia, lo que llevó al presidente de la Sección -a tenor del turno establecido- a designar ponente del asunto al magistrado don Jesús Cudero Blas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del recurso de casación y cuestión con interés casacional.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de 27 de septiembre de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso contencioso administrativo interpuesto por la Generalitat Valenciana frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de dicha Comunidad Autónoma de fecha 15 de marzo de 2015, que había estimado la reclamación económico administrativa interpuesta contra liquidación NUM001 y por importe de 7.245,51 euros.

Los hechos relevantes para la solución del caso son, a tenor de las actuaciones procesales y las alegaciones de las partes, los siguientes:

1. Con fecha 3 de mayo de 2012 se otorga escritura de constitución de la mercantil ACB 2221 ALICANTE, SL, en la cual don Benedicto, en pago de las participaciones sociales que adquiere por importe de 58.000 euros, aporta a la sociedad cuatro fincas, tasadas todas ellas en 152.303,90 euros y gravadas con hipoteca con un porte pendiente de pago de 25.196,27 euros.
2. El importe de la deuda pendiente de amortizar fue íntegramente asumido por la sociedad receptora de la aportación.
3. El sujeto pasivo autoliquidó el impuesto sobre la modalidad "operaciones societarias" teniendo en cuenta exclusivamente el valor de las participaciones sociales suscritas y descartando que la asunción de deuda tuviera relevancia fiscal alguna.
4. La Administración de la Comunidad Valenciana, por el contrario, consideró que el acto comprendía una segunda convención, consistente en la asunción de deuda por la sociedad referida al crédito hipotecario que garantizaban las fincas aportadas, hecho imponible sometido a la modalidad de transmisiones onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y sujeto a tributación independiente.

El auto de admisión, dictado el 14 de febrero de 2018, considera que concurre el interés casacional objetivo que define el artículo 88.2.a) LJCA, señalando que la misma consiste en:

"Determinar si la aportación de bienes inmuebles a una sociedad, a cambio de participaciones, cuando tal aportación supera el valor de las participaciones, y conlleva la asunción de una deuda que grava



tales inmuebles, supone la realización de uno o dos hechos imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

Asimismo, identificó como normas jurídicas que, en principio, será objeto de interpretación los artículos 1.2, 4 y 7.2.A) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

SEGUNDO. Los términos de la polémica.

1. Como se sigue del fundamento precedente, la cuestión no es pacífica, al punto que diferentes Tribunales Superiores de Justicia han dado respuestas contradictorias, considerando (como la Sala de Madrid) que en una operación como la descrita hay dos convenciones sujetas a las dos modalidades impositivas o (como las Salas de Valencia o de Andalucía) que solo podía gravarse por "operaciones societarias", pues la aportación de bienes "engloba" la asunción de deuda.

2. En la sentencia de esta misma Sala y Sección de 1 de julio de 2013 (recurso de casación núm. 713/2012) se acogió el criterio de la existencia de dos hechos imponible en los siguientes términos:

"La Sala de instancia en su fundamento segundo describió la operación documentada en la escritura pública del 4 de diciembre de 2007, que sirvió de sustento a la liquidación combatida.

La sociedad citada decidió ampliar el capital social en nueve millones ochocientos quince mil doscientos ochenta euros, mediante la emisión y puesta en circulación de 981.528 participaciones sociales de diez euros de valor nominal cada una, a la que acudieron Caja Segovia y Caja Círculo, suscribiendo 245.382 participaciones e ingresándolas en la cuenta de "Desarrollos Inmobiliarios".

Consulting 2001 Inmobiliaria, SL suscribió 490.764 participaciones sociales y para el pago de las mismas transmitió a la entidad emisora el pleno dominio de las 28 fincas que iban a formar parte como suelo urbanizable delimitado (SUD) del Sector número 10 y 11 del Plan General de Ordenación Urbana Aldeatejada (Salamanca), así como las hipotecas que gravaban cada una de las fincas aportadas, y en cuya obligación de pago se subrogó "Desarrollos Inmobiliarios", incluida la obligación personal con ellas garantizada. Para el cálculo del valor de la aportación se descontó la suma pendiente de amortizar del préstamo hipotecario, adjudicándose las participaciones por el valor neto de las fincas, que ascendió a 4.907.640 €, valor nominal de las participaciones suscritas (...).

Con buen criterio, la sentencia impugnada consideró que se había realizado el hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, puesto que junto a la operación societaria por la que inicialmente tributó la mercantil, se materializó una entrega de bienes inmuebles con asunción de deudas pendientes, hecho imponible recogido en el artículo 7.2 del Texto Refundido de 1993.

Prueba evidente del doble negocio jurídico llevado a cabo es que, para la suscripción del capital ampliado, se descontó y no se computó el importe de la deuda asumida con la entrega de los bienes inmuebles y en la que se subrogó íntegramente "Desarrollos Inmobiliarios".

3. En definitiva, como se pone de manifiesto en el auto de admisión, el núcleo de la polémica gira en torno a si en las operaciones societarias consistentes en la ampliación de capital (como fue el caso que se resolvió en la sentencia antes citada), o de constitución de sociedad (caso que ahora nos ocupa), existe una única operación sujeta a la modalidad "operaciones societarias", o, además, una segunda convención de adjudicación en pago de asunción de deudas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

TERCERO. La normativa aplicable.

1. El artículo 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 regula una serie de operaciones que no cabe calificar, realmente, como transmisiones, sino como un conjunto de actos que legalmente se asimila o equipara a las transmisiones patrimoniales a efectos del gravamen por este concepto. Concretamente:

"Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas".

En el caso que nos ocupa estamos ante la adjudicación en pago de asunción de deuda, que produce un cambio del deudor primitivo por el adjudicatario del bien o derecho y del que deriva un desplazamiento patrimonial.

2. El art. 19.1.1º del texto refundido de la ley del impuesto establece, en relación con las operaciones societarias, que:

"Son operaciones societarias sujetas: 1. La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades".



3. El artículo 1.2 del mismo texto legal señala que las dos modalidades que estamos analizando ("operaciones societarias" y "transmisiones patrimoniales onerosas") son entre sí incompatibles, pues

"En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias".

4. El artículo 4 del texto refundido dispone, matizando aquella incompatibilidad cuando sean apreciables varias convenciones en un solo documento o concreto, que:

"A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

5. En cuanto a la base imponible, el artículo 25.1 de la ley del impuesto la define, en una operación societaria como la que nos ocupa, afirmando:

"En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas".

Quiere ello decir, por tanto, que la base imponible coincide con el importe neto del capital social que responde al valor de las aportaciones evaluables económicamente de los socios, de manera que la suma en que consiste el capital social debe coincidir con la suma de las aportaciones de los socios, que en todo caso es una cifra positiva -aún cuando las aportaciones sean de activos y pasivos-, coincidente con la cifra neta de la aportación.

6. Y el artículo 10 del repetido texto legal se refiere así a la base imponible en la modalidad de transmisiones patrimoniales:

"La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca".

De esta suerte, si consideráramos que en la escritura de 3 de mayo de 2012 existen -a efectos tributarios- dos convenciones, la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas estaría constituida por el valor real de la parte del inmueble transmitido que se corresponde con el equivalente de la deuda adjudicada.

CUARTO. El criterio de este Tribunal y la respuesta a la cuestión interpretativa que suscita el auto de admisión .

1. El análisis de la escritura pública de 3 de mayo de 2012, de constitución de sociedad mediante la aportación de inmuebles y asunción de deuda, pone de manifiesto, *prima facie*, que las partes acuerdan (i) la suscripción de participaciones por valor de 58.000 euros del capital social de la entidad SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE -que se constituye en ese acto- por don Benedicto , (ii) mediante la aportación de cuatro inmuebles hipotecados valorados en 152.303,90 euros, (iii) que garantizan una deuda hipotecaria pendiente de amortizar por valor de 25.296,27 euros y (iv) con asunción por parte de SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE de la citada deuda pendiente.

De esta forma, el valor neto de los inmuebles aportados a la sociedad era suficiente para suscribir el nominal de las participaciones, pues los inmuebles -descontada la carga real que pesaba sobre ellos- tenían un valor superior al de las participaciones que se suscriben.

2. Con independencia -por el momento- de su repercusión tributaria, es evidente que las partes efectúan dos convenciones perfectamente delimitadas y separables: la primera, la suscripción del capital mediante la aportación de inmuebles hipotecados; la segunda, la asunción -por la entidad de nueva constitución- del crédito hipotecario.

Decimos que tales convenciones son separables por la razón esencial de que no hay obstáculo legal para que la primera se produzca sin que tenga lugar la segunda. O, dicho con más precisión, es posible que las fincas hipotecadas se aporten a la sociedad *sin que ésta asuma el crédito hipotecario pendiente*.

Y ello es así, entendemos, tanto si el valor neto de los inmuebles supera el capital suscrito, como aquí sucede, como si ese valor es plenamente coincidente con el de las aportaciones que se adquieren, que existen dos negocios jurídicos perfectamente identificables y autónomos.

En otras palabras, es posible la operación societaria en sentido estricto (constitución de una sociedad y adquisición de las participaciones sociales mediante la aportación de inmuebles hipotecados) sin necesidad de que la entidad de nueva creación asuma el crédito hipotecario pendiente, sea el valor neto de los inmuebles superior o igual al del capital suscrito.



3. La circunstancia que acaba de señalarse permite extraer una primera e importante consecuencia: no puede sostenerse válidamente que la escritura que nos ocupa expresara -a efectos tributarios- una sola convención - como señala la Sala de instancia- o que la asunción de deuda hipotecaria quede "absorbida" por la aportación de los inmuebles o sea fiscalmente irrelevante -a efectos de transmisiones patrimoniales onerosas- cuando, como se ha visto, puede constituirse la mercantil SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE mediante la aportación de fincas hipotecadas *sin asunción de la deuda hipotecaria pendiente*, esto es, sin que la sociedad de nueva constitución se obligue al pago de un crédito que podría seguir siendo de cargo exclusivo del deudor hipotecario.

4. Si ello es así -y aquí sí procede ya analizar la relevancia fiscal del negocio que nos ocupa- resulta de plena aplicación el artículo 4 del texto refundido de la ley del impuesto, según el cual -y como excepción a la regla de no sometimiento a gravamen de una sola convención- resulta obligado exigir el tributo que corresponda a cada una de ellas "cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente".

Y es que, identificadas esas dos convenciones, cada una de ellas constituye el hecho imponible de dos modalidades previstas en la ley del impuesto: operaciones societarias (por la constitución de SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE, ex artículo 19.1.1 del texto refundido) y transmisiones patrimoniales onerosas (por la asunción de deuda por SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE del crédito hipotecario pendiente que grava las fincas aportadas por don Benedicto, ex artículo 7.2 del mismo texto legal).

5. Existe, además, un argumento complementario del puramente literal y que está relacionado -nuevamente- con la posibilidad de la aportación de inmuebles hipotecados sin asunción de deuda.

En un supuesto como en el que nos ocupa, aparecen dos indicadores de capacidad económica (artículo 31.1 CE) perfectamente identificables: la aportación de los inmuebles y la asunción de deuda por el crédito hipotecario que aún grava los inmuebles aportados, pues -no lo olvidemos- la primera de las convenciones es perfectamente posible sin la segunda y, por ello, no tiene porqué estar vinculada a ella.

6. El argumento de la base imponible tampoco es relevante. Se desprende de la ley (en la modalidad "operaciones societarias") que la base imponible se corresponde con la suma del capital social y que ésta debe coincidir con la cifra neta de la aportación.

Pero ello no significa en modo alguno que eso impida gravar la asunción de deuda por "transmisiones patrimoniales onerosas".

Como hemos afirmado en sentencias anteriores de esta misma fecha, la circunstancia (legal) de que la base imponible de la operación societaria objeto de tributación haya de excluir el valor de las deudas que recaían sobre los bienes y que asume la persona jurídica, no determina en absoluto que la transmisión de esas deudas esté exenta de todo gravamen, pues el precepto, al igual que la Directiva que resulta de aplicación, tiene por objeto el impuesto sobre las aportaciones a sociedades, no otros actos o negocios jurídicos que se realicen con ocasión de esas aportaciones, como sucede en el caso que ahora nos ocupa (la asunción del crédito hipotecario que pesa sobre las fincas aportadas).

7. Por último, y aun aceptando que la cuestión que nos ocupa es discutible, una solución idéntica a la recogida en la sentencia recurrida supondría revisar la doctrina establecida recientemente por este mismo tribunal en un supuesto prácticamente idéntico al aquí analizado.

Y no entendemos, desde luego, que esa solución contraria aparezca con la suficiente nitidez como para alterar ese criterio jurisprudencial.

8. En consecuencia, debemos responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión en el sentido de que la constitución de una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado cuando se produce la asunción de la deuda hipotecaria pendiente, supone la existencia de dos convenciones, sujetas, respectivamente, a la modalidad de "operaciones societarias" y a la de "transmisiones patrimoniales onerosas".

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el presente recurso de casación.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del presente recurso de casación, pues la Sala de Valencia ha aplicado en la sentencia recurrida un criterio contrario a la doctrina que hemos entendido correcta en relación con la existencia de dos convenciones que pueden ser gravadas por ambas modalidades del impuesto.

Y por esa misma razón, procede -una vez casada la sentencia citada- resolver el litigio en sentido estimatorio y declarar la disconformidad a Derecho de la resolución del TEAR que anuló la resolución del órgano de gestión de la Hacienda autonómica que -por entender que concurrían en el documento de autos dos convenciones-



consideró (acertadamente, como se ha visto) que las mismas estaban sujetas no solo a "operaciones societarias", sino también a "transmisiones patrimoniales onerosas".

SEXTO. *Sobre las costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

Y a tenor del artículo 139.1 LJCA, por lo que se refiere a las costas de la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Generalidad Valenciana, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 1364, de 27 de septiembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso núm. 4/500/2016, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 15 de marzo de 2015, estimatoria de la reclamación económico-administrativa NUM000 , interpuesta contra liquidación NUM001 del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y por importe de 7.245,51 €, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat Valenciana contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 15 de marzo de 2015, estimatoria de la reclamación económico-administrativa NUM000 , interpuesta contra liquidación NUM001 del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y por importe de 7.245,51 €, declarando la mencionada resolución del TEAR disconforme con el ordenamiento jurídico y ajustada a Derecho, en consecuencia, la liquidación girada en relación con la operación documentada en la escritura de 3 de mayo de 2012 que tiene en cuenta la sujeción a ambas modalidades del tributo ("operaciones societarias" y "transmisiones patrimoniales onerosas").

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Jesús Cudero Blas Rafael Toledano Cantero

Dimitry Berberoff Ayuda Isaac Merino Jara

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR que formulan los Excmos. Sres. D. José Antonio Montero Fernández y D. Isaac Merino Jara, a la sentencia recaída en el recurso de casación nº. 6263/2017.

Con todo el respeto que nos merece el parecer mayoritario, siendo la cuestión en debate polémica, hemos de disentir del mismo por las razones que a continuación exponemos.

Sobre la cuestión en debate.

Como se pone de manifiesto en el auto de admisión, el núcleo de la polémica gira en torno a si en las operaciones societarias consistentes en la ampliación de capital o de constitución de sociedad (caso que ahora nos ocupa), existe una única operación sujeta a la modalidad "operaciones societarias", o, además, una segunda convención de adjudicación en pago de asunción de deudas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

Sobre los antecedentes jurisprudenciales.



La sentencia mayoritaria pone de manifiesto, y así es, que este Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre un supuesto semejante al enjuiciado en la sentencia de instancia de esta misma Sala y Sección de 1 de julio de 2013 (recurso de casación nº. 713/2012), decantándose por considerar que existían dos hechos imposables. Sin restarle su valor, si ha de convenirse que la misma resulta acrítica, limitándose a dar por buena la tesis que se recogía en la sentencia de instancia:

"Con buen criterio, la sentencia impugnada consideró que se había realizado el hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, puesto que junto a la operación societaria por la que inicialmente tributó la mercantil, se materializó una entrega de bienes inmuebles con asunción de deudas pendientes, hecho imponible recogido en el artículo 7.2 del Texto Refundido de 1993.

Prueba evidente del doble negocio jurídico llevado a cabo es que, para la suscripción del capital ampliado, se descontó y no se computó el importe de la deuda asumida con la entrega de los bienes inmuebles y en la que se subrogó íntegramente "Desarrollos Inmobiliarios".

Legislación aplicable.

-El art. 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, regula una serie de operaciones que no son realmente transmisiones, sino actos que legalmente se asimilan o equiparan a las transmisiones patrimoniales para hacerlas tributar por este gravamen, en concreto "Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas". En el caso que nos ocupa estamos ante la adjudicación en pago de asunción de deuda, que produce un cambio, el deudor primitivo por el adjudicatario del bien o derecho y del que deriva un desplazamiento patrimonial.

- El art. 19.1.1º de dicho texto legal establece que "Son operaciones societarias sujetas: 1.º La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades".

- Ambos gravámenes son entre sí incompatibles por así establecerlo el art. 1.2 del Texto Refundido, al disponer que "En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias". En el supuesto de que una convención esté sujeto a ambas modalidades, conforme al principio de especialización, quedará sujeta a operaciones societarias y no a transmisiones patrimoniales, lo que conlleva que tributándose por operaciones societarias no podrá tributar por transmisiones patrimoniales, por la adjudicación en pago de asunción de deuda.

- Ahora bien, establece el art. 4 del texto legal comentado que "A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

La cuestión, pues, a dilucidar es el determinar si la operación realizada supone una sola convención, la simple constitución de la sociedad mediante la aportación de un inmueble hipotecado, y sólo cabe un gravamen, o dos convenciones, una la constitución de la sociedad y otra la adjudicación del inmueble hipotecado en pago de asunción de la deuda, por lo que ha de tributarse también por esta segunda operación por ser una convención distinta de la primera.

- Conforme al art. 25.1 de la Ley del impuesto, la base imponible "En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas". Esto es, la base imponible coincide con el importe neto del capital social que responde al valor de las aportaciones evaluables económicamente de los socios, por tanto la suma del capital social debe coincidir con la suma de las aportaciones de los socios, que en todo caso es una cifra positiva -aún cuando las aportaciones sean de activos y pasivos-, coincidente con la cifra neta de la aportación.

- La base imponible en la modalidad de transmisiones patrimoniales, art. 10 del texto legal, "La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca". Esto es, en el caso de que se considerara que estamos ante dos convenciones, la base imponible estará constituida por el valor real de la parte del inmueble

transmitido que se corresponde con el equivalente de la deuda adjudicada.

- Define el art. 20 de la LGT el hecho imponible como "el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal"; en el caso que nos ocupa, la finalidad concreta que no se cuestiona, ya se ha dicho, es la constitución de sociedad mercantil mediante la aportación de inmuebles con deuda hipotecaria y asunción de deuda por la sociedad constituida.



Las razones para entender que existe un solo hecho imponible.

1. Una sola convención.

Conforme al art. 13 de la LGT, toda obligación tributaria debe exigirse con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado. Lo procedente será determinar cuál fue la voluntad negocial.

No se discute que la finalidad de la operación examinada fue el negocio societario consistente en la constitución de la nueva sociedad, lo cual conlleva necesariamente la aportación dineraria o no dineraria, siendo factible la aportación de bienes inmuebles hipotecados, recibiendo a cambio participaciones por el importe neto de su valor.

Ahora bien, conforme a las normas mercantiles, la aportación del inmueble hipotecado puede hacerse bien sin asunción del préstamo hipotecario, bien con asunción del préstamo, y a su vez, de forma interna, o mediante subrogación de la sociedad en la posición del deudor, pero también cabe la transmisión del activo y del pasivo cuando la deuda esté vinculada al bien aportado, tal y como ocurre en estos casos de aportación de inmueble hipotecado.

Siendo todos los anteriores supuestos factibles, desde el punto de vista del Derecho mercantil, para la constitución de sociedad -o ampliación de capital-, en todos ellos, como no puede ser de otra forma, existe una sola voluntad negocial, la constitución de la sociedad, más allá de las posibles "modalidades" para llevarla a cabo.

Cualquiera que sea la forma de articularse no puede prescindirse de la causa negocial, que no es otra que la constitución de la sociedad; sin que quepa disgregarla en función de las distintas "modalidades" a utilizar para la constitución de la sociedad, y aún cuando las consecuencias jurídicas derivadas, como pueden ser desde el desplazamiento de la propiedad a la propia asunción de deuda por cambio de deudor, consideradas individualmente y al margen del negocio realmente llevado a cabo, la constitución de la sociedad, pudieran tener transcendencia fiscal, dado que estamos ante una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias, no lo está por la de transmisiones patrimoniales por la incompatibilidad legal prevista en el art. 1.2 del Texto Refundido, sin que exista precepto alguno que distinga entre los supuestos legales que se consideran transmisiones patrimoniales incluida la modalidad especial asimilada de adjudicación en pago de asunción de deuda.

En definitiva, hay una sola convención gravable, pues sólo existe una sola voluntad y una sola causa negocial cual es la constitución de la sociedad, sea cual sea la forma en que se articule.

2. Confusión de los elementos esenciales.

Cabe añadir a lo dicho que existe una necesaria correlación entre los elementos esenciales del hecho imponible y la base imponible, en tanto que esta viene a representar la medición cuantitativa del hecho imponible, esto es, el propio contenido material y objetivo del negocio susceptible de gravamen.

En el caso que nos ocupa, ya se ha visto, la base imponible coincide "con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas", y, en definitiva, viene a delimitar el contenido evaluable sometido a gravamen en el acto de la constitución de la sociedad.

Como ha quedado indicado anteriormente en estos casos la base imponible se corresponde con la suma del capital social que debe coincidir con la cifra neta de la aportación, lo que de suyo delimita y conforma objetivamente el hecho imponible, que en el caso de aportación de inmueble hipotecado con asunción de deuda sólo cabe computar el valor neto de la aportación. Delimitada la base imponible, en la que necesariamente para su determinación se ha debido descontar la deuda -en este sentido resulta esclarecedor el art. 11 de la Directiva 2008/7 Ce-, queda delimitado el contenido objetivo del hecho imponible de constitución de sociedades, sin que, por ende, la adjudicación del inmueble hipotecado con asunción de deuda conformador del hecho imponible pueda tenerse en cuenta para a su vez determinar un hecho imponible distinto como es la adjudicación en pago de asunción de deuda.

Criterio interpretativo.

Las consideraciones anteriores debieron llevar a modificar el criterio de este Tribunal representado por la sentencia de 1 de julio de 2013, rec. cas. 713/2012, en tanto que la cuestión que presenta interés casacional objetivo debe despejarse en el sentido de que la constitución de una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado cuando se produce la asunción de la deuda, sólo debe tributar por la modalidad de operaciones societarias.

Lo cual es aplicable al caso que nos ocupa, en tanto que si bien en el presente asunto el valor del inmueble, descontada la deuda hipotecaria, es mayor que las participaciones entregadas, respecto de la concreta



cuestión que nos ocupa ninguna relevancia posee, y ello sin perjuicio de las consecuencias tributarias del exceso de valor.

Cuestión prejudicial.

Como anteriormente se ha tenido ocasión de decir, estamos ante una cuestión polémica que suscita razonables y serias dudas, también desde la perspectiva de su relación con el Derecho europeo. Por ello consideramos que hubiera sido procedente plantear cuestión prejudicial, puesto que la finalidad perseguida por la Directiva podría verse comprometida si con motivo de la constitución de una sociedad o con la ampliación de capital pudiera percibirse otro impuesto (transmisiones patrimoniales) distinto del impuesto sobre operaciones societarias.

La Directiva regula la percepción de impuestos indirectos en relación con operaciones de reestructuración que afecten a sociedades de capital. En particular su artículo 3, que lleva por título "aportaciones de capital", señala que a efectos de la presente Directiva y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4, tendrán la consideración de aportaciones de capital las siguientes operaciones: a) la constitución de una sociedad de capital, c) el aumento de capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza.

En lo que ahora interesa la Directiva 2008/7 del Consejo, de 12 de febrero de 2008 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, pudiera incidir directamente sobre la consideración de la asunción de deuda como transmisión patrimonial objeto de gravamen al margen de la operación societaria de la que se desgaja para hacerla tributar.

La Directiva pretende preservar el principio de libre circulación de capitales, y ya advierte en sus consideraciones que "Los efectos económicos del impuesto sobre las aportaciones son desfavorables para la agrupación y el desarrollo de las empresas", por lo que "La mejor solución para alcanzar estos objetivos consistiría en suprimir el impuesto sobre las aportaciones", aunque mientras que los Estados miembros sigan recaudando el impuesto sobre las aportaciones debe mantenerse condiciones estrictas, pero con una advertencia "Al margen del impuesto sobre las aportaciones, no debe recaudarse impuesto indirecto alguno sobre la concentración de capitales".

El supuesto que contemplamos, gravar una de las modalidades permitidas legalmente para la constitución de sociedades, como es la de aportación de inmueble con deuda hipotecaria, va de suyo que incide, a nuestro entender, directamente o, al menos, indirectamente, sobre el principio de libertad de capitales, en cuanto que la carga tributaria que incorpora, véase el caso que nos ocupa, la hace inviable. Lo que conlleva que en la práctica se obstaculice los mecanismos dispuestos legalmente a propósito, pues resulta claro que ninguna operación se llevará a efecto mediante esta modalidad, cuando el mismo resultado puede alcanzarse sin carga fiscal. Excepto que se quiera evitar una posible elusión fiscal, en cuyo caso así debe ser contemplado y regulado.

Junto a o anterior no puede perderse de vista que el art. 11 de la Directiva, relativo a la base imponible, dispone que "En el caso de las aportaciones de capital a que se refiere el artículo 3, letra a), c) y d), la base imponible del impuesto sobre las aportaciones estará constituida por el valor real de los bienes de cualquier naturaleza, aportados por los socios o que esos deban aportar, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad a consecuencia de cada aportación"; por lo que resulta evidente que el art. 25 "En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas", sólo se ajustará a los términos de la Directiva de entender que la deuda existente que acompaña al inmueble aportado, queda al margen de gravamen alguno, en tanto que ayuda a definir y delimitar la base imponible gravable en operaciones societarias, que, por ende, la excluye como elemento conformador del gravamen de transmisiones patrimoniales en los términos que anteriormente se han indicado.

Dado en Madrid en la misma fecha que la sentencia de la que se disiente.

José Antonio Montero Fernández Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.