



Roj: **STS 962/2020 - ECLI:ES:TS:2020:962**

Id Cendoj: **28079130022020100141**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/05/2020**

Nº de Recurso: **3205/2017**

Nº de Resolución: **431/2020**

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

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 3701/2017,**
ATS 11116/2017,
STS 962/2020,
ATS 6089/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 431/2020

Fecha de sentencia: 18/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3205/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/01/2020

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.4

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

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 3205/2017

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. 431/2020

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. 3205/2017, interpuesto por la entidad INMUEBLES THANVERSIX, SL, representada por el procurador de los tribunales don Ernesto García-Lozano Martín y asistida del letrado don Francisco Vega Esteban, contra la sentencia núm. 186/2017, de 31 de marzo de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso (procedimiento ordinario) núm. 152/2016º, sobre Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

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 la Comunidad de Madrid, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. *Resolución recurrida en casación.*

En el procedimiento ordinario núm. 152/2016, seguido en la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 31 de marzo de 2017, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"FALLO. Desestimamos el recurso contencioso-interpuesto por el procurador Dº. Ernesto García-Lozano Martín, en nombre y representación de Inmuebles Transversix, SL, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Central, de fecha 10 de diciembre de 2015, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm. 00/07915/2012, interpuesta contra la liquidación por ITP- AJD y, en consecuencia, confirmamos la resolución del TEAR y la liquidación practicada objeto de impugnación.

Con imposición de costas a la parte demandante ".

SEGUNDO. *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador don Ernesto García-Lozano Martín, en nombre y representación de la entidad Inmuebles Thanversix, SL, se presentó escrito con fecha 25 de mayo de 2017, ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 5 de junio 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 entidad Inmuebles Thanversix, SL, representada por el procurador de los Tribunales don Ernesto García-Lozano Martín, asistida del letrado don Francisco Vega Esteban, y como partes recurridas la Letrada de la Comunidad de Madrid, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos y la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 23 de noviembre de 2017, 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, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad operaciones societarias (constitución de sociedad) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 1.2, 4, 19.1 y 25 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 procurador don Ernesto García-Lozano Martín, en nombre y representación de la entidad Inmuebles Thanversix, SL, por medio de escrito presentado el 19 de enero de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son: los artículos 1.2, 4, 19.1 y 25 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 (TRLITPyAJD).

En relación con la cuestión que presenta interés casacional, señala la parte recurrente que la teoría de la doble convención supone una infracción de los artículos citados, pues se debe tener en cuenta la deuda que grava el bien inmueble aportado para cumplir el principio de realidad del capital social, puesto que en caso contrario, el valor de las participaciones o acciones no se correspondería con el valor real del bien aportado.

Por este motivo, en la constitución de sociedades que limitan la responsabilidad de los socios o en ampliación de capital social en este tipo de sociedades, el valor nominal coincide con el valor real de la aportación. En este mismo sentido, la Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero de 2008, relativo a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, reafirma la consideración que las aportaciones de capital sólo pueden ser gravadas por la modalidad de operaciones societarias, permitiendo la deducción de las obligaciones asumidas en los supuestos de aportaciones de bienes inmuebles con asunción de deudas e impide la interpretación de la doble convención.

La sentencia de instancia mantiene la tesis de la doble convención sin que la aplicación de la citada Directiva desvirtúe esta tesis, pero choca con las tesis mantenidas por otros TSJ.

La recurrente manifiesta que admitir la tesis de la doble convención supondría que el artículo 25 TRLITPyAJD, estaría gravando de forma diferente operaciones iguales en función que dichas operaciones las realicen sociedades que limiten o no la responsabilidad de los socios. Por tanto, estamos ante una sola operación societaria y, en consecuencia, la tesis de la existencia de un solo hecho imponible en las operaciones de constitución de sociedades de ampliación del capital social realizadas mediante la aportación de bienes inmuebles gravados con hipoteca se ajusta mejor a una interpretación integradora de nuestra legislación y de la normativa europea, en la medida que la norma fiscal no puede obviar la naturaleza jurídica del negocio jurídico que es objeto de gravamen.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dite sentencia por la que se case la recurrida, resolviendo en los términos previstos en el artículo 93 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora la Jurisdicción Contencioso-Administrativa".

Por su parte, el abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado con fecha 16 de mayo de 2018, formuló oposición al recurso de casación manifestado, en consonancia con el criterio de la sentencia recurrida que, la constitución de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca, de acuerdo esencialmente con el artículo 4 del TRLITPAJD, aparte de la existencia de una operación sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias del artículo 19.1 del Texto en cuestión, comprende también otra operación, la adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (artículo 7.2.A del Texto refundido), por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

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

Asimismo, la letrada de la Comunidad de Madrid, por escrito presentado con fecha 16 de mayo de 2018, también formalizó su oposición al recurso manifestando, en consonancia con el criterio sostenido por la sentencia de instancia, la existencia de dos convenciones diferenciadas y procedentes de tributación por la



adjudicación en pago de asunción de deudas producida en el supuesto gravado, además de por la operación societaria realizada, en contra de lo sostenido por la parte recurrente que afirma que únicamente debe quedar gravada por la modalidad operaciones societarias del ITPyAJD, ya que de lo contrario se estaría contraviniendo el artículo 1.2 del TRLITP.

No hay, pues, incompatibilidad entre operaciones societarias y transmisiones onerosas, ya que no se trata de una misma convención ni la primera conlleva necesariamente la segunda o es consecuencia lógica ésta de aquella. Así, mientras que esto sí que ocurre con la aportación del inmueble, que no puede quedar sujeta a TPO, ya que es una forma de pago de las participaciones sociales que se adquieren, no sucede lo mismo con la transmisión de la deuda que la sociedad originaria tenía con un tercero, que es una operación diferenciada de la anterior e innecesaria para su conclusión.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación interpuesto y se confirme la sentencia recurrida, fijando como doctrina jurisprudencial en relación con la cuestión que es objeto del mismo que, en aquellas operaciones societarias en las que, como contraprestación a la adquisición de títulos representativos del capital social, se aporten bienes inmuebles garantizados con separadamente al impuesto, debiendo tributar la primera (constitución de sociedad, ampliación de capital o similar) por operaciones societarias y la segunda (adjudicación en pago de asunción de deudas) por transmisiones patrimoniales onerosas".

QUINTO. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de fecha 28 de febrero de 2019, 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 presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de 31 de marzo de 2017, dictada por la Sección novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de diciembre de 2015, que a su vez desestimó la reclamación económico administrativa núm. 7915/12, interpuesta contra liquidación dictada por la Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid, por el concepto Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, por importe de 794.534,81 €.

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 16 de enero de 2009 se otorga escritura de constitución de la mercantil THANVERSIX, SL, cuyo capital es íntegramente suscrito por otra mercantil, MÚSICO BARBIER 2002 SL, mediante la aportación de varios bienes inmuebles hipotecados.
2. El importe de la deuda pendiente de amortizar garantizada con estas hipotecas fue descontado del valor de la aportación y la sociedad actora asumió expresamente la deuda, de forma que el valor neto de las fincas aportadas era igual al valor nominal de las participaciones suscritas.
3. El sujeto pasivo autoliquidó el impuesto sobre la modalidad "operaciones societarias" teniendo en cuenta la base constituida por el capital suscrito, esto es, el valor neto de los inmuebles aportados a la sociedad.
4. La Administración de la Comunidad de Madrid, por el contrario, consideró que el acto comprendía una segunda convención, consistente en la aportación no dineraria de inmuebles con asunción de deuda por la sociedad, hecho imponible sometido a la modalidad de transmisiones onerosas del Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y sujeto a tributación independiente.

La sentencia recurrida se remite a pronunciamientos anteriores del propio Tribunal y señala expresamente lo siguiente:



"... El criterio mantenido por esta Sala y por el Tribunal Supremo, que la actora conoce sobradamente, no resulta alterado por las previsiones de la Directiva europea. El art. 11.1 de esta, como hemos visto, dispone que en el caso de aumento de capital mediante, entre otros medios, aportaciones de bienes de cualquier naturaleza, 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 estos deban aportar, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad a consecuencia de cada aportación.

La interpretación de este precepto no puede ir más allá de sus términos, por cuanto son inequívocos: la base imponible del impuesto sobre las aportaciones se calcula deduciendo las obligaciones asumidas por la sociedad. Esto es, la base imponible de la operación societaria objeto de tributación ha de excluir el valor de las deudas que recaían sobre los bienes y que asume la persona jurídica. Pero de ahí no se desprende que la transmisión de esas deudas esté exenta de todo gravamen, pues el precepto, al igual que la Directiva, tiene por objeto el impuesto sobre las aportaciones a sociedades, no otros actos o negocios jurídicos que se realicen con ocasión de esas aportaciones, que es lo que, en otros términos, dijimos en nuestra sentencia invocada por la actora, la núm. 631/2013, de 2 de julio, que reiteraba lo manifestado en las precedentes sentencias 374/2013, de 11 de abril, y 537/2013, de 4 de junio. Esta eventualidad, la realización en un solo acto de dos o más convenciones susceptibles de tributación autónoma, es lo que viene a reconocer el precepto europeo, al igual que lo hace, en términos generales, el art. 4 de nuestro Real Decreto legislativo 1/1993, regulador del impuesto.

Sobre el particular la Sala opina que si la aportación no dineraria tuviese el mismo o equivalente al del capital suscrito, sólo existiría operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias. Pero como quiera que con independencia de la constitución del capital y aportación correspondiente, se efectúa otra operación jurídica como lo es la transmisión de bien por valor superior al de la ampliación a cambio de la asunción de una deuda que tenía el transmitente y de la que se hace cargo la sociedad, sin duda se ha de entender que esta operación, independiente y no necesaria para la suscripción del capital, tiene autonomía jurídica suficiente como para no ser identificada con la pura y estricta ampliación del capital y subsiguiente suscripción del mismo.

Es decir, nos encontramos, por un lado, con un aumento y suscripción del capital social mediante aportación no dineraria y, por otro, con el compromiso nuevo y distinto de la sociedad, en virtud del cual a cambio de una aportación patrimonial (inmueble) se asume una deuda de 110.000 euros que el aportante tiene con tercero. La primera operación está sujeta a la modalidad de operaciones societarias del impuesto de transmisiones y la segunda a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación de lo dispuesto en la letra A del apartado 2º del art. 7 del TR del ITP y AJD (RDL 1/1993, de 24 de septiembre), conforme al cual se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto "las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas".

Por la misma razón no cabe la aplicación de las Directivas comunitarias invocadas por la actora por cuanto las mismas se refieren a operaciones societarias entre las que no cabe incluir la asunción de la deuda que, en la forma pactada, no puede calificarse de operación societaria de una mera cesión contractual que, como tal, debe estar sujeta puesto que la grave las transmisiones patrimoniales".

El auto de admisión dictado el 23 de noviembre de 2017, después de recordar los hechos acaecidos, señala, a instancia de la recurrente, pronunciamientos contradictorios respecto del recogido en la sentencia de instancia, en concreto se refiere a la sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en la que suscitándose la misma cuestión resolvió en el sentido de que

"la asunción de deuda contraída al asumir el inmueble hipotecado no puede ser objeto de la liquidación impugnada pues no constituye una convención autónoma e independiente pactada en la escritura presentada a liquidar susceptible de configurar un hecho imponible por sí misma, sino que se produce como consecuencia necesaria de aportar el inmueble hipotecado en pago de sus participaciones sociales".

Y a las sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que en un supuesto de una operación de aumento de capital, siguiendo el criterio sentado por la Resolución 00/1408/2003 de 8 de octubre de 2003 del Tribunal Económico Administrativo Central, vino a disponer que

"la aportación realizada forma parte de una operación societaria de aumento de capital de la que no es posible desligarla, y no puede por tanto quedar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, dada la incompatibilidad de ésta con la de operaciones societarias",

por lo que,



"ante actuaciones inescindibles, al constituir la primera el modo de hacer efectiva la segunda, constituyendo así un negocio jurídico único (ampliación de capital, cubierta mediante aportación no dineraria), siendo también única su causa", ha de deducirse que "existe una sola convención respecto de la que sólo puede exigirse un único gravamen, siendo esto además lo más adecuado a la naturaleza de la operación principal celebrada".

Concurriendo, pues, el indicador de interés casacional previsto en el artículo 88.2.a) LJCA, se señala que la cuestión por resolver es:

"Determinar si, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad operaciones societarias (constitución de sociedad) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava",

El auto identifica, además, como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 1.2, 4, 19.1 y 25 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 16 de enero de 2009 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 16 de enero de 2009, de constitución de sociedad mediante la aportación de inmuebles y asunción de deuda, pone de manifiesto, *prima facie*, que las partes acuerdan (i) la íntegra suscripción del capital social de la entidad THANVERSIX, SL -que se constituye en ese acto- por la mercantil MÚSICO BARBIER, SL, (ii) mediante la aportación de varios inmuebles hipotecados, (iii) con descuento de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar del valor de la aportación y (iv) con asunción por parte de THANVERSIX, SL de la citada deuda pendiente.

De esta forma, el valor neto de las fincas aportadas (una vez descontado el importe de la deuda hipotecaria pendiente de pago, que se asume por la entidad constituida) coincidió íntegramente con el valor nominal de las participaciones sociales suscritas.

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*.

3. La circunstancia que acaba de señalarse permite extraer una primera e importante consecuencia: no puede sostenerse válidamente que la asunción de deuda hipotecaria está "absorbida" por la aportación de los inmuebles o que ambas operaciones son "inescindibles" cuando, como se ha visto, puede constituirse la mercantil 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 sigue siendo responsabilidad 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 THANVERSIX, SL, ex artículo 19.1.1 del texto refundido) y transmisiones patrimoniales onerosas (por la asunción de deuda por THANVERSIX, SL del crédito hipotecario pendiente que grava las fincas aportadas por MÚSICO BARBIER, SL, 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 "por su valor neto" (esto es, descontada la deuda pendiente) 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". Lo expresa extraordinariamente bien la sentencia impugnada cuando afirma -y hacemos nuestro este razonamiento- que 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, la solución contraria 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 desestimación del recurso de casación, pues la Sala de Madrid ha aplicado en la sentencia recurrida la doctrina que hemos entendido correcta en relación con la existencia de dos convenciones que pueden ser gravadas por ambas modalidades del impuesto.

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.

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 no haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia de fecha 31 de marzo de 2017, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el procedimiento ordinario núm. 152/2016.

Tercero. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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. 3205/2017.

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 imponderables. 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 sujeta 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 deudas hipotecarias y asunción de deuda.

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 de 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.

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 (trasmisiones 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 trasmisión 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.