

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070698

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 14 de junio de 2018

Vocalía 9.^a

R.G. 5718/2015

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Adjudicaciones en pago, para pago de deudas y en pago de asunción de deudas. Devengo. En los supuestos de asunción de deuda los efectos jurídicos respecto al deudor anterior varían en función de que el acreedor acepte o no al nuevo deudor. Ahora bien, las vicisitudes que resulten respecto a la deuda y a la posición jurídica que se crea entre acreedor, antiguo deudor y nuevo deudor son indiferentes a la transmisión del inmueble, ya que en la operación de ampliación de capital cuyo desembolso es la aportación del citado inmueble no existe condición o limitación alguna a su efecto traslativo relacionada con la cesión de la deuda, es decir, la transmisión del inmueble de la entidad aportante a la entidad adquirente se realiza válidamente sin que se condicione a que se acepte expresamente por el acreedor la cesión de la deuda con la consiguiente liberación del anterior deudor. En otras palabras, en el supuesto de adjudicación en pago de asunción de deudas, el devengo en concepto de transmisiones onerosas se produce en la parte de la deuda asumida por el adquirente, con total independencia de las vicisitudes que resulten respecto a la deuda y a la posición jurídica que se crea entre acreedor, antiguo deudor y nuevo deudor las cuales son indiferentes a la transmisión del inmueble, ya que en la operación de ampliación de capital cuyo desembolso es la aportación del citado inmueble no existe condición o limitación alguna a su efecto traslativo relacionada con la cesión de la deuda. En conclusión, es irrelevante que se produzca o no la novación de la deuda con la aceptación del acreedor -art. 1.205 del Código Civil- a efectos de la validez del negocio traslativo, pues no hay que olvidar que es la transmisión del inmueble y no la cesión de deuda, la que en definitiva determina el hecho imponible del impuesto. **(Criterio 1 de 2) Adjudicación expresa en pago de asunción de deudas. Subrogación tácita de la deuda.** Alega la entidad, no obstante, que no ha existido subrogación de deuda en la entidad que amplía capital social. Efectivamente debe admitirse que no existe una asunción formal de la deuda hipotecaria en la escritura de ampliación de capital social por parte de la entidad receptora del inmueble. Ahora bien no cabe duda que la entidad que aporta el inmueble se le retribuye con acciones cuyo valor es inferior al valor real del inmueble, es decir que al valorarse la aportación neta, se ha descontado de la contraprestación -valor de las acciones emitidas- el valor de la responsabilidad hipotecaria, dado que aunque la sociedad receptora del inmueble no asuma una obligación a título personal, es evidente que estaría asumiendo una responsabilidad real a la que está sujeta el inmueble que ha pasado a su titularidad.

Por otro lado, en este caso resulta evidente que en la operación referida los inmuebles se han valorado por debajo de su valor de mercado, no pudiendo admitirse racionalmente que el valor real sin cargas de los inmuebles sea el valor de aportación. Para este supuesto en el que el adquirente descuenta el importe de la responsabilidad es de aplicación lo previsto en el párrafo segundo del art. 118 del Decreto de 8 de febrero de 1946 (TR Ley Hipotecaria). Existe por tanto una subrogación tácita que se desprende de forma inequívoca de la valoración que se realiza de los inmuebles en los que evidentemente se ha descontado como valor de aportación la responsabilidad real asumida por la sociedad adquirente de los inmuebles. En consecuencia, el hecho imponible previsto en el art. 7.2 A) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) que se denomina como «las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas» debe aplicarse a este caso, aunque no exista una subrogación formal de la deuda, al haberse producido una subrogación tácita y por tanto una transmisión onerosa del inmueble en el importe del valor descontado estimado en la suma de la responsabilidad hipotecaria. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 7.
Código Civil, art. 1.205.

Decreto de 8 de febrero de 1946 (TR Ley Hipotecaria), art. 118.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada y en la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Central, interpuesta por Doña **Ax...** en su calidad de Administradora única de la entidad **X..., S.L.** con NIF ... y con domicilio a efectos de notificaciones en ... contra la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dictada por la Dirección general de Tributos de la Comunidad de Madrid por importe de 184260,53 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 9 de marzo de 2012 fue otorgada ante la Notario Doña **Ix...** escritura de ampliación de capital social de la entidad **X..., S.L.** por importe de 957.000 euros aportándose por la entidad "**Z..., S.L** la finca registral ... del Registro de la Propiedad de ... n° ... gravada por una hipoteca a favor del **Banco W** en garantía de la devolución de un crédito por un principal de 1.150.000 euros, y la finca registral ... del Registro de la Propiedad de ... n° ... gravada asimismo con Hipoteca a favor del **Banco W** en garantía de la devolución de un crédito por un principal de 1.150.000€. Las fincas fueron valoradas a efectos de la ampliación de capital social en 412.000 y 545.000 euros respectivamente. La citada escritura junto a la autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el que se consideró exenta la operación descrita fue presentada el 11 de mayo de 2012.

Segundo.

Por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid fue emitida con fecha de 21 de enero de 2015 propuesta de liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados concepto Transmisiones Onerosas por una base imponible de 2.300.000 euros al tipo del 7% dando lugar a una cuota tributaria de 161.000 euros.

Evacuadas alegaciones por la entidad declarante en la que se alega que no había existido subrogación de la deuda por la entidad que amplía capital social y que incluso la deuda garantizada no correspondía a la entidad aportante sino a otra entidad distinta (**P...SL**), se dicta liquidación de fecha 18 de marzo de 2015 por la que se confirma la cuota tributaria de la propuesta de liquidación agregándose intereses por importe de 23.260,53 euros dando lugar a una deuda tributaria por importe de 184.260,53 euros.

Tercero.

Notificada la liquidación el 13 de abril de 2015 ha sido interpuesta la presente reclamación el 12 de mayo de 2015 en la que la entidad reclamante reitera lo ya alegado ante la Oficina Gestora, añadiendo que el valor de aportación no es, como se afirma en el acuerdo de liquidación, el valor descontado de la deuda hipotecaria, sino que se corresponde con el valor de mercado de los mismos, y que además tampoco concurre la aceptación expresa del acreedor hipotecario.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación, plazo y cuantía que son presupuesto para la admisión de la presente reclamación siendo las cuestiones a resolver, si se ajusta a Derecho la regularización efectuada derivada de la indicada operación de ampliación de capital de sociedad con aportaciones no dinerarias.

Segundo.

La adjudicación en pago de asunción de deuda como hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales fue introducido por la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, pasando así a los Reales Decretos 176/59 y 108/67 y desapareciendo en la Ley 30/80 y en los Reales Decretos Legislativos 3050/80 de 30

de diciembre y 1/1993 de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 7.2. redacción inicial), habiendo sido declarado nulo el artículo 29 de su Reglamento que servía de cobertura legal al hecho por Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1998.

Actualmente establece el art el artículo 7.2 del RDL 1/1993 en su redacción actual que: *“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. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.*

Como señala el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 9 febrero 2002, nuestro ordenamiento distinguió siempre tres clases de adjudicaciones a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, a saber: la adjudicación en pago de deudas, la adjudicación en pago de asunción de deudas y la adjudicación para pago de deudas. *«En la primera, -dice la sentencia- el adjudicatario es acreedor del adjudicante por un crédito propio; en la segunda, resulta (el adjudicatario, se entiende) deudor de terceros por la cesión de deudas y bienes hecha por el adjudicante, y, en la tercera, recibe determinados bienes para, con ellos o con su producto, hacer el pago de deudas del adjudicante. De esta manera, las dos primeras implican una verdadera transmisión del bien, sea en solvencia del crédito o en compensación de las deudas asumidas, por lo que la transmisión queda sujeta al impuesto en condiciones normales. Por contra, en la adjudicación para pago de deudas, el adjudicatario cumple una función vicaria que no va más allá de pagar las deudas del adjudicante con los bienes recibidos o con el producto de su venta y, por ello, se le reconoce el derecho a la devolución de lo cautelarmente ingresado por [el] impuesto, caso de que en determinado plazo justifique haber cumplido aquel cometido».*

Pues bien, el indicado precepto contempla el supuesto de transmisión del pleno dominio de unos bienes inmuebles junto a la asunción de una deuda, el cual sería plenamente aplicable a los supuestos de aportación no dineraria en el supuesto de una ampliación de capital social respecto a aquella parte del valor del inmueble que se aporta como contrapartida de que se le transmiten unas deudas que asume.

En tal caso, se producirían dos convenciones: la operación societaria de constitución de sociedad, y una transmisión a título oneroso cuyo precio es la deuda asumida. Por ello, puede afirmarse que la sociedad adquiere la plena propiedad del inmueble lo que se corresponde con la contraprestación satisfecha: Una parte con la asunción de la deuda y la otra mediante la entrega de acciones a los socios. Por ello existen dos hechos imponible diferentes: el primero en concepto de Transmisiones Onerosas (por la transmisión de una parte que se paga asumiendo una deuda del transmitente) y la segunda por Operaciones societarias (por el valor por el que se aporta el inmueble a la sociedad que se corresponde con la cifra de capital desembolsado), sin que exista incompatibilidad alguna, dado que se producen dos negocios jurídicos distintos, correspondiendo importes distintos, y sumando ambos conceptos el valor total del inmueble transmitido.

Tercero.

Respecto a la falta de aceptación por parte del acreedor hipotecario que argumenta la entidad reclamante, debe señalarse que el hecho imponible que se grava en este caso es la transmisión de un inmueble y no la cesión de la deuda. Efectivamente, como se razona en las alegaciones, en los supuestos de asunción de deuda los efectos jurídicos respecto al deudor anterior varían en función de que el acreedor acepte o no al nuevo deudor. Ahora bien, las vicisitudes que resulten respecto a la deuda y a la posición jurídica que se crea entre acreedor, antiguo deudor y nuevo deudor son indiferentes a la transmisión del inmueble, ya que en la operación de ampliación de capital cuyo desembolso es la aportación del citado inmueble no existe condición o limitación alguna a su efecto traslativo relacionada con la cesión de la deuda, es decir, la transmisión del inmueble de la entidad aportante a la entidad adquirente se realiza válidamente sin que se condicione a que se acepte expresamente por el acreedor la cesión de la deuda con la consiguiente liberación del anterior deudor.

En conclusión, es irrelevante que se produzca o no la novación de la deuda con la aceptación del acreedor (art 1205 CC) a efectos de la validez del negocio traslativo, pues no hay que olvidar que es la transmisión del inmueble y no la cesión de deuda, la que en definitiva determina el hecho imponible del impuesto.

Cuarto.

Alega la entidad, no obstante, que no ha existido subrogación de deuda en la entidad que amplía capital social, señalando que incluso la deuda garantizada no corresponde a la entidad aportante sino a una entidad tercera (P...SL), aportando documentación justificativa de este hecho, (certificación del registro, escritura de préstamo a la entidad P...SL y extractos bancarios), añadiendo a ello que en definitiva los inmuebles han sido aportados por su valor de mercado.

Efectivamente debe admitirse que no existe una asunción formal de la deuda hipotecaria en la escritura de ampliación de capital social por parte de la entidad receptora del inmueble. Ahora bien no cabe duda que la entidad que aporta el inmueble se le retribuye con acciones cuyo valor es inferior al valor real del inmueble, es decir que al valorarse la aportación neta, se ha descontado de la contraprestación (valor de las acciones emitidas) el valor de la responsabilidad hipotecaria, dado que aunque la sociedad receptora del inmueble no asuma una obligación a título personal, es evidente que estaría asumiendo una responsabilidad real a la que está sujeta el inmueble que ha pasado a su titularidad.

Por otro lado, y de contrario a lo alegado por la entidad reclamante, en este caso resulta evidente que en la operación referida los inmuebles se han valorado por debajo de su valor de mercado, no pudiendo admitirse racionalmente que el valor real sin cargas de los inmuebles sea el valor de aportación (no sería lógico que la entidad bancaria hubiera concedido un préstamo por un valor muy superior al valor de los inmuebles hipotecados). Para este supuesto en el que el adquirente descuenta el importe de la responsabilidad es de aplicación lo previsto en el párrafo segundo del art 118 de la Ley Hipotecaria: *“Si no se hubiere pactado la transmisión de la obligación garantizada, pero el comprador hubiere descontado su importe del precio de la venta, o lo hubiese retenido y al vencimiento de la obligación fuere ésta satisfecha por el deudor que vendió la finca, quedará subrogado éste en el lugar del acreedor hasta tanto que por el comprador se le reintegre el total importe retenido o descontado.”*

Existe por tanto una subrogación tácita que se desprende de forma inequívoca de la valoración que se realiza de los inmuebles en los que evidentemente se ha descontado como valor de aportación la responsabilidad real asumida por la sociedad adquirente de los inmuebles.

Por ello, es correcta la motivación que se hace en la liquidación impugnada de que si bien el adquirente no se subroga expresamente en la obligación garantizada, la sociedad que recibe la aportación ha descontado su importe, debiendo dicha deuda ser satisfecha por el deudor originario. Ahora bien, de acuerdo con el artículo 118 de la Ley Hipotecaria, quedará subrogado el aportante en el lugar del acreedor, hasta tanto que por la sociedad que recibe la aportación se le reintegre el total importe retenido o descontado. Por tanto, la sociedad que recibe los inmuebles gravados con la hipoteca, asume la obligación de reintegrar al deudor que aportó los inmuebles las cantidades satisfechas por este referidas a dicho préstamo, respondiendo con los bienes recibidos del cumplimiento de esta obligación.

En consecuencia, el hecho imponible previsto en el art. 7,2,A del Texto Refundido del Impuesto que se denomina como *“las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas”* debe aplicarse a este caso, aunque no exista una subrogación formal de la deuda, al haberse producido una subrogación tácita y por tanto una transmisión onerosa del inmueble en el importe del valor descontado estimado en la suma de la responsabilidad hipotecaria.

En consecuencia,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la reclamación económico administrativa interpuesta por **X..., S.L.**

ACUERDA:

DESESTIMARLA.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.