

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076238

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de enero de 2020

Sala 4.^a

R.G. 4835/2016

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Base imponible. Dación en pago. La cuestión consiste en determinar si, en relación con las adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago sujetas al Impuesto, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la base imponible ha de fijarse en función del valor real del bien inmueble que se transmite o si, por el contrario, la misma debe coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar. Pues bien, de acuerdo con una interpretación conjunta de los arts. 10 y 46.3 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) y siguiendo el criterio establecido por el Alto Tribunal en sentencia, de 31 de enero de 2019, recurso nº 1095/2018 (NFJ075763), en una dación en pago, la base imponible del ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien inmueble que se transmite. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7, 10 y 46.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía mediante la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa nº 14/01618/2014. Dicha reclamación se interpuso contra Acuerdo de Liquidación practicado por la Gerencia Provincial de Córdoba de la Consejería de Hacienda y Administración Pública en concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, resultando un importe a ingresar de 188.743,60 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Mediante escritura pública de 25 de abril de 2013, **Z S.A** asumió las deudas contraídas por las entidades **K S.A, W S.A y Q S.A** frente a **X Renting S.L** por la suma de 2.842.490,92 euros. **X Renting S.L** concedió quita de 1.829.299,39 euros.

Como dación en pago, con efectos plenamente liberatorios de las deudas se cedió en pleno dominio el 28,15% de finca referida en escritura contenida en el expediente, a **X Renting S.L** por importe de 1.013.191,53 euros. Este importe fue considerado base imponible en la declaración-liquidación presentada por dación en pago, ingresando en la Oficina gestora 90.319,15 euros.

Segundo.

Tras iniciar procedimiento de Comprobación Limitada, y conceder oportuno trámite de alegaciones, la Gerencia Provincial de Córdoba de la Consejería de Hacienda y Administración Pública practicó liquidación provisional por ser aplicable el artículo 46.3 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. La Administración valoró el 28,15% del referido bien por

1.521.828,3 euros y consideró base imponible atendiendo al importe de la contraprestación pactada entendida como el importe de la deuda cancelada.

Tercero.

Contra anterior liquidación, notificada el 7 de marzo de 2014, se interpuso reclamación económico-administrativa nº14/01618/2014 solicitando anular el acto impugnado. Fue dictada resolución desestimatoria el 31 de marzo de 2016, considerando correcto el criterio seguido por la Administración en la referida liquidación. Dicha resolución se notificó el 3 de mayo de 2016.

Cuarto.

El día 29/06/2016 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 03/06/2016 contra resolución de reclamación económico-administrativa nº 14/01618/2014 concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, alegando incorrecta determinación de la base imponible, por no atender al valor real en base a los artículos 7.1, 10.1 y 46.2 del R.D 1/1993 y subsidiaria indefensión por falta de motivación del valor comprobado por la Administración.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Tercero.

El Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre dice en lo que aquí importa:

Artículo 7.2. 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.

Artículo 10.1

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.

Artículo 46.3

Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.

En el presente caso es criterio adoptado por la Administración considerar que la contraprestación es la extinción de la obligación de devolución de préstamo que pesa sobre el deudor por 2.842.490, 92 euros, es decir el importe de la deuda cancelada que es superior tanto al valor declarado por el contribuyente 1.013.191,53 euros como al valor comprobado por la Administración, 1.521.828,3 euros.

Este criterio ha sido así reconocido y afirmado por el Tribunal Supremo recientemente en Sentencia nº1095/2018, de 31 de enero de 2019, recurso de casación nº 1095/2018. En concreto se resolvió atendiendo al interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. La cuestión fue determinar si, en relación con las adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la base imponible había de fijarse en función del valor real del bien inmueble que se transmitía o si, por el contrario, la misma había de coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar y que justo es la cuestión controvertida en el presente caso. En concreto el Fundamento Cuarto de la referida sentencia dice:

Pues bien, ni en 2014 ni a la fecha de esta sentencia, el artículo 10 TRITPAJD recogía una previsión explícita con relación a la dación en pago. Sin embargo, dicha circunstancia no debe conducir -como parece mantener la entidad recurrente- a la aplicación automática sin matices de la regla general, contenida en el apartado primero del precepto.

A ello se opone una elemental idea de coherencia interna que debe regir el conjunto del sistema tributario y también cada figura impositiva, en este caso, el ITPAJD, en su modalidad TPO, en cuyo marco no debe olvidarse que el negocio jurídico gravado no consiste en la mera transmisión onerosa del inmueble en cuestión pues, como ha quedado expresado, primero, la voluntad negocial de las partes responde a una verdadera dación de pago con la finalidad de extinguir la deuda hipotecaria a cambio de la transmisión del inmueble y, en segundo lugar, porque, en sintonía con lo que se acaba de decir, el propio TRITPAJD contempla un hecho imponible específico en el que encaja, precisamente, la adjudicación en pago prevista en el artículo 7.2 A) TRITPAJD.

Por el contrario, consideramos que la base imponible del ITPAJD, en su modalidad TPO, debe venir determinada por el importe de la deuda hipotecada extinguida como consecuencia de la dación en pago, al ser superior, en el presente caso -como contraprestación pactada-, al valor del inmueble transmitido.(...)

El examen sosegado del artículo 10 TRITPAJD permite reparar en la circunstancia de que el criterio general para la determinación de la base imponible en transmisiones patrimoniales reside, efectivamente en el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Pero debe insistirse, una vez más, que la dación en pago no responde a una mera transmisión del bien inmueble sino que tiene una finalidad extintiva de la carga hipotecaria que pesa sobre el deudor y que opera como contraprestación de la adjudicación de la finca al acreedor hipotecario.

De esta manera, habrá que convenir que el valor real de dicha operación o negocio jurídico viene determinado, precisamente, por el importe de la deuda hipotecaria a extinguir cuando sea superior al valor del inmueble.

Esta es, en definitiva, la contraprestación que asume la entidad bancaria en contrapartida de la adjudicación en pago del bien inmueble, por lo que, la interpretación conjunta de los artículos 10.1 y 46.3 TRITPAJD justifica, precisamente, lo acontecido en el caso que nos ocupa, pues si Caixabank presentó declaración-liquidación por TPO sobre la base del valor real del inmueble cedido (102.980 euros), iniciado el procedimiento de gestión tributaria la Administración practicó liquidación, una vez verificado que el importe de la contraprestación era superior (en este caso, 137.224,75 euros como capital pendiente de la hipoteca cancelada)

pues, en efecto, el mayor valor declarado en la escritura de dación en pago fue el del importe de la deuda a extinguir.

En cualquier caso, no se le escapa a esta Sala que si bien el artículo 46 TRITPAJD es un precepto incluido dentro Título IV "Disposiciones comunes", la inadecuada técnica legislativa de la que adolece dicho Real Decreto legislativo dificulta esta interpretación pues, más adecuado hubiese sido, desde el punto de vista sistemático, introducir una regla específica (una más, entre las muchas que hay) en el artículo 10 TRITPAJD, referida a la base imponible, en sintonía con la consideración de hecho imponible específico que la dación de pago tienen en el artículo 7.2 A) TRITPAJD.

De acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRITPAJD y siguiendo el criterio establecido por el Alto Tribunal, en una dación en pago, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien inmueble que se transmite. En el mismo sentido SSTS de 04/02/2019 (Rec. cas. 4768/2017, 4812/2017 y 3256/2017) y de 06/02/2017 (Rec. cas. 2774/2017).

Cuarto.

Por último apuntar que no es procedente analizar la existencia de indefensión por falta de motivación del valor comprobado por la Administración del inmueble transmitido en la dación en pago. La razón es que la base imponible en el presente caso, como ha sido razonado en el anterior Fundamento no será el valor real del bien inmueble sino el importe de la deuda hipotecaria a extinguir.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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