

Luis Alfonso Rojí

x

Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2ª

28001-Madrid

Teléfono: 91 436 21 99

Fax.: 91 435 79 45

N.I.F.: B85696235

ITP-OS-AJD

OPERACIONES DE LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES CON ADJUDICACIÓN DE INMUEBLES HIPOTECADOS



- **Operaciones de liquidación de sociedades en las que los bienes inmuebles hipotecados son adjudicados a los socios, subrogándose los socios en las deudas garantizadas → Operaciones Societarias (exclusivamente).**
- **Aportaciones no dinerarias de inmuebles hipotecados por ampliación de capital.**
Dos convenciones y conceptos distintos:
 - **Operaciones societarias por la cifra de capital ampliada.**
 - **Transmisiones Patrimoniales Onerosas por el importe de la deuda subrogada.**

(Comentarios de Alberto Ranedo Fernández)

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/clientes.php#> (ITP-AJD-O.SOCIETARIAS)

Luis Alfonso Rojí Chandro

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

(Miembro de la AEDAF)

(Miembro del REAF)

(Profesor de Sistema Fiscal Español / Universidad Autónoma de Madrid)

TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES CON ADJUDICACIÓN DE INMUEBLES HIPOTECADOS

Adelantamos el criterio de la Resolución del TEAC de 14 de noviembre de 2013, según la cual, en las operaciones de liquidación de sociedades en las que bienes inmuebles hipotecados son adjudicados a los socios subrogándose éstos en las deudas garantizadas, sólo cabe la tributación por el concepto de Operaciones Societarias, a diferencia de lo que ocurre en las aportaciones no dinerarias de inmuebles hipotecados por ampliación de capital, en las que se tributa por dos convenciones y conceptos con distintas bases imponibles: por Operaciones Societarias por la cifra de capital ampliada y, por Transmisiones Patrimoniales Onerosas por el importe de la deuda subrogada.

- Relevancia y trascendencia económica de la cuestión planteada:

La cuestión, económicamente, es muy importante por cuanto que son bastante habituales estas operaciones, tanto las de aportación de inmuebles con su préstamo hipotecario como las de adjudicación de los mismos, también con su hipoteca. Así, si en una ampliación o disolución se transmite un inmueble valorado, por ejemplo, en 600.000 euros y su préstamo hipotecario también ascendente a 600.000 euros, la liquidación según el tipo de gravamen existente en la Comunidad Autónoma donde esté situado el inmueble podría acercarse a los 60.000 euros, eso sí, con exención de la operación societaria si hablamos de una ampliación o aportación y con liquidación de operación societaria en caso de disolución.

- Criterio administrativo probable:

El criterio administrativo generalizado bien nos tememos que sea liquidar en las dos operaciones por el concepto de transmisiones **onerosas sobre el valor real de la deuda transmitida** (no sobre el valor neto, activo menos deuda, de la aportación/disolución), lo cual, a tipos comprendidos entre el 7 y 10% no es una broma y, muchas veces, estas liquidaciones no son esperadas porque al confundirse la transmisión y adjudicación del pasivo con una operación societaria, se desconocen estas posibles consecuencias.

Y también aclaramos que en los criterios de los Tribunales de Justicia hay para todos los gustos. Por eso, nos vamos a detener en comentar esta Resolución del TEAC que se queda en un punto intermedio al no exigir liquidación de ITP en las disoluciones pero dar su visto bueno a su exacción en las aportaciones no dinerarias.

▪ Exposición de la controversia a dirimir:

En la propuesta de liquidación administrativa que es anulada por el TEAC, la motivación de la exacción descansa en la liquidación de la adjudicación expresa en pago de asunción de deuda en la disolución de las sociedades ya que se consideran transmisiones patrimoniales, a efectos de Liquidación y pago del impuesto, las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas (artículo 7.2.A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre).

Señala la propuesta de liquidación que respecto a la concurrencia de los anteriores hechos imponible -operación societaria y transmisión patrimonial onerosa por adjudicación expresa en pago de asunción de deuda-, la doctrina manifestada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda recogida en la Resolución de 31 de marzo de 2008 (Consulta nº V0628-08), **declara que son convenciones distintas y que tributarán por separado.**

De acuerdo con los datos que obraban en el expediente, el sujeto pasivo adquirente de los bienes se subroga en las deudas de la sociedad, por lo que, con independencia de la liquidación que procede por el concepto operaciones societarias, las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al tipo de gravamen aplicable a la Comunidad Autónoma.

En las alegaciones a la reclamación económico administrativa interpuesta alegaba el reclamante que la disolución de sociedades únicamente devenga la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.

Centrando ya la problemática debatida, digamos que la Ley del ITP establece 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”

Como señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 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”.

Y, siguiendo con la exposición teórica de la problemática, el artículo 1.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establece que:

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

Y el artículo 4 de mismo texto legal dispone 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.”*

También, dispone el art. 25 del Texto Refundido del Impuesto que *“en la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.”*

La Administración tributaria demandada hace ver en la referida escritura de liquidación de la sociedad X, la sociedad A en su condición de socio de la sociedad disuelta acepta la adjudicación de finca realizada a su favor, subrogándose en la hipoteca que grava la finca, y no solo en la responsabilidad hipotecaria, sino en la obligación personal con ella garantizada. Entiende que, por tanto, existe una adjudicación a dicho socio del inmueble con la asunción expresa de la deuda siendo este hecho lo que ha motivado a la Administración tributaria entender realizado el hecho imponible por el concepto de transmisión onerosa siendo su base el importe de la deuda asumida.

▪ Criterio del TEAC en aportaciones no dinerarias o ampliaciones de capital:

El TEAC resuelve que, tratándose de supuestos de ampliaciones de capital por aportación no dineraria de inmueble hipotecado en el que la sociedad asume la deuda, considera que, junto al hecho imponible por operación societaria, se produce asimismo el hecho imponible de transmisión onerosa por el importe correspondiente a la deuda asumida:

“Este Tribunal entiende que la incompatibilidad entre la modalidad de operaciones societarias y transmisión patrimonial onerosa prevista en el artículo 1.2 del Texto Refundido no resulta de aplicación cuando en la escritura pública del día 4 de diciembre de 2007 se distinguen dos convenciones sujetas al impuesto de forma independiente: la ampliación de capital y la sustitución del deudor original que era el titular del inmueble por la entidad que amplía capital, es decir, la asunción de deuda y la adjudicación de los inmuebles que garantizaban la misma, convenciones que suponen la concurrencia de los dos hechos imponibles, operación societaria y la transmisión patrimonial onerosa por adjudicación expresa en pago de asunción de deuda. Hemos de concluir que, en el presente caso, estamos ante una transmisión a título oneroso que de la finca hipotecada lo que debe considerarse como una transmisión sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados. La entidad adquirente entrega unos títulos o participaciones en su capital a la vez que asume unas deudas de la entidad transmitente recibiendo como contrapartida o precio, unos bienes inmuebles, y así, ha de tributar por el concepto de Operaciones Societarias en cuanto al saldo neto o valor de lo recibido, deducida la deuda asumida y equivalente al valor nominal de las participaciones emitidas y suscritas, y por el concepto Transmisiones patrimoniales onerosas por el valor de los préstamos hipotecarios pendientes. En realidad la adquisición por la sociedad de la plena propiedad del inmueble (cuyo valor bruto es de 12.926.111,02 €) se corresponde con la contraprestación satisfecha: Una parte con la asunción de la deuda (12.916.114,02 €) y la otra mediante la entrega de acciones a los socios (10.000 €). Por ello existen dos hechos imponibles 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), 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.” (Resolución de 17 de Mayo de 2012).

Es decir, que no existe inconveniente en las operaciones de ampliación de capital o de constitución de sociedad, gravar la operación por ambos conceptos, quedando una parte

del valor del inmueble transmitido gravado por operaciones societarias (que corresponde a la cifra de capital) y la otra en concepto de transmisión onerosa (por el valor de la deuda asumida).

Criterio del TEAC en adjudicaciones en disolución de sociedades o reducción de la cifra del capital:

Ahora bien, conviene precisar que dicho criterio no es trasladable a las operaciones de disolución o reducción de capital social a la vista de la regulación de la base imponible que contiene el art. 19, **ya que dicho precepto no toma en consideración para la cuantificación de la base la cifra de capital social reducido, o la cuota de liquidación en el supuesto de disolución de sociedades, sino el valor bruto (sin deducción de gastos y deudas) de los bienes entregados a los socios.** Dicha regla de liquidación en la que se hace prevalecer el efecto traslativo sobre el formal (cifra de capital), y que es la regla aplicable al valor de las transmisiones onerosas, **impide la tributación conjunta por ambos conceptos, al incluir como base imponible el valor total del inmueble.** De este modo la tributación del valor del inmueble queda sujeta en su totalidad al concepto de operaciones societarias, lo que imposibilita su tributación por el concepto de Transmisiones Onerosas. Es decir, como el impuesto en la disolución, en el ejemplo anterior, tomaría como referencia o base imponible el valor del activo recibido por los socios, 600.000 euros, este importe ya comprende el valor del préstamo asumido y no acepta que vuelva a liquidarse por el importe del préstamo asumido comprendido en el valor del activo adjudicado.

Este criterio es mantenido asimismo por la Dirección General de Tributos en su Consulta de 29/04/2011 (V1091-11) que expresamente declara que: *“Este Centro Directivo modifica el criterio expuesto en la V0628-08, en la que se decía que se producía la concurrencia de dos hechos imposables conforme al artículo 4 del TRLITP: la disolución de una sociedad, prevista en el artículo 19.1 del mismo texto legal, y la adjudicación en pago de asunción de deudas, transmisión patrimonial onerosa a que se refiere el artículo 7.2. A, los cuales debían gravarse separadamente. En la disolución de una sociedad con adjudicación a los socios de unos bienes inmuebles gravados con una hipoteca, solamente se produce la convención de la disolución de la sociedad, pues precisamente es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas lo que constituye la base imponible de la disolución, en tal sentido se pronunció ya la consulta V0814-11.”*