

LUIS FERNANDO TRIGO Y SIERRA

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos de Madrid.
Profesor del CEF*

Extracto:

LA Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1998 ha declarado nulo el artículo 29 del Reglamento del ITPAJD, referido a la tributación por transmisiones patrimoniales onerosas de las operaciones de adjudicaciones de bienes en pago de asunción de deudas. Se estudia en el presente trabajo el alcance de esta Sentencia, planteando sus efectos en relación con los supuestos de adjudicación de bienes en pago de asunción de deudas en general y de adjudicación *in natura* de bienes a sociedades en pago de asunción de deudas consecuencia de operaciones de constitución y aumento de capital. Se analiza críticamente el contenido de la Sentencia cuestionándose que la anulación del precepto reglamentario venga a determinar la exclusión de estas operaciones como presupuesto de hecho del concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. En relación con la tributación del supuesto específico de aportación de bienes y deudas a sociedades se pone de manifiesto las grandes dificultades para la interpretación de la normativa vigente, consecuencia de la errática evolución de la regulación de esta materia, proponiéndose el acometimiento de reformas que, sobre la base de la adecuada delimitación de los ámbitos del IVA y el concepto transmisiones patrimoniales onerosas de actos jurídicos documentados, el respeto al principio de capacidad de pago y a los mandatos de la normativa comunitaria, construya un régimen coherente y equilibrado.

Sumario:

- I. Antecedentes.
- II. Antecedentes históricos y legislativos.
- III. La tributación del supuesto general de adjudicaciones en pago de asunción de deudas. La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1998.
 1. La adjudicación en pago de asunción de deudas como hecho imponible de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.
 2. La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1998.
- IV. Las adjudicaciones en pago de asunción de deudas consecuencia de la realización de operaciones societarias.
 1. Los cambios introducidos con la reforma de 1980.
 2. Críticas doctrinales a la regulación del gravamen de las operaciones societarias.
 3. Evolución posterior y régimen legal vigente.
 4. Propuestas para el tratamiento tributario de las aportaciones de bienes y derechos a sociedades en pago de asunción de deudas.

I. ANTECEDENTES

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 5 de diciembre de 1998, ha declarado nulos el artículo 2 apartado 4 y el artículo 29 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), por entender que los mismos constituyen un exceso reglamentario respecto de lo dispuesto en la Ley reguladora de este Impuesto.

El último de estos preceptos, que se refería a la tributación por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas, señalando que «en las adjudicaciones expresas de bienes y derechos que se realicen en pago de asunción por el adjudicatario de una deuda del adjudicante se exigirá el impuesto por el concepto de adjudicación en pago de deudas», es el que reclama nuestra atención en el presente trabajo.

La Sentencia que resuelve un recurso directo contra el Reglamento del ITPAJD y que, por lo tanto, no se refiere al examen de un supuesto de hecho concreto, considera que el artículo 29 del Reglamento del ITPAJD «resucita» un presupuesto de hecho que, contenido en el Texto Refundido de la Ley del ITP de 6 de abril de 1967, desapareció con la Ley 32/1980 y con el Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980, no estando tampoco presente en el Texto Refundido de 1993. El Tribunal Supremo considera que la Ley vigente sólo somete a gravamen por transmisiones patrimoniales onerosas a las adjudicaciones en pago de deudas y a las adjudicaciones para pago de deudas, pero no a las adjudicaciones en pago de asunción de deudas y que la extensión de dicho gravamen a tales operaciones excede el alcance del presupuesto legal, por lo que contraviene el principio de reserva de Ley ¹.

¹ Se señala en la indicada Sentencia que «tal silencio, sobradamente significativo, convierte en *ultra vires* la disposición impugnada y determina su forzosa ilegalidad, al contravenir la misma el principio de reserva de ley que imponen numerosos preceptos de nuestro ordenamiento». STS de 5 de diciembre de 1998.

El Tribunal Económico-Administrativo Central ya había mantenido en su Resolución de 24 de mayo de 1989 que la operación a que nos referimos había dejado de ser hecho imponible del impuesto, a partir de la entrada en vigor del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980 ².

Desde esta resolución hasta el Texto Refundido de 1993 y su desarrollo reglamentario en 1995 la cuestión, que sepamos, no había vuelto a ser suscitada, pero la revitalización del supuesto a través del artículo 29 del Reglamento del Impuesto reabre la controversia sobre la extensión de los presupuestos de hecho legales a la figura de la adjudicación en pago de asunción de deudas.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en una Resolución de 13 de mayo de 1998, ha tenido ocasión de enjuiciar un caso de adjudicación en pago de asunción de deudas producido al amparo del nuevo Reglamento que, además, contaba con la particularidad de producirse como consecuencia de una aportación *in natura* a una sociedad. En la resolución se defiende el encaje de estas operaciones en el presupuesto de hecho del concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, adoptando una postura, por tanto, contraria a la mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la Resolución de 24 de mayo de 1989 a que nos hemos referido.

Esta resolución se refiere a una ampliación de capital realizada mediante la aportación de una serie de fincas y la simultánea asunción de responsabilidad por la sociedad de deudas del aportante. El aumento de capital se cifra en el importe neto de los dos componentes patrimoniales, activo y pasivo, respectivamente.

El sujeto pasivo practicó autoliquidación por el concepto operaciones societarias del ITP y AJD, tomando como base imponible el valor nominal de la ampliación de capital.

De la lectura de la resolución parece desprenderse que la oficina gestora desdobló la operación en dos: «la aportación», que consideró sujeta al IVA, y el aumento de capital, al concepto operaciones societarias del ITPAJD, además de someterla a gravamen por actos jurídicos documentados sobre la base de la aportación menos el importe del aumento de capital.

² En esta resolución se señala que «una vez admitido pacíficamente que el supuesto al que se refiere este expediente es un caso de adjudicación de bienes en pago de asunción de deudas, la única cuestión que se suscita consiste en decidir si tales adjudicaciones están o no sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. A este respecto es de señalar que el artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 30 de diciembre de 1980, que se ocupa de regular el hecho imponible, distingue junto a las transmisiones patrimoniales por naturaleza (apartado 1), una serie de hechos imponibles que, con independencia de su naturaleza jurídico-privada, fiscalmente quedan equiparados a las transmisiones patrimoniales (apartado 2). La distinción ya existía en el Texto Refundido de 6 de abril de 1967, y entre estas transmisiones patrimoniales por equiparación figuraban las adjudicaciones "en pago de deudas", "para pago de deudas" y "en pago de asunción de deudas". Esta última figura ha sido suprimida, sin embargo, del nuevo Texto Refundido, y en tal sentido hay que concluir, como bien hace el Tribunal de Córdoba, que ya no constituye hecho imponible sujeto al impuesto. Procede, por tanto, la desestimación del recurso». Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de mayo de 1989.

El Tribunal aprecia también la existencia de dos operaciones. Por un lado, una aportación a capital, que debe tributar por el concepto operaciones societarias sobre la base de la diferencia de los valores de los activos y pasivos aportados y, por otro, una adjudicación de bienes en pago de asunción de deudas, que considera debe tributar por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas. El tratamiento expuesto determina la no sujeción al concepto actos jurídicos documentados (cuota gradual), dada la incompatibilidad de este gravamen con las otras dos figuras del ITP y AJD (transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias).

El Tribunal recuerda cómo el artículo 19.3 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales preveía la realización de dos liquidaciones en los supuestos de aportación conjunta de bienes y deudas, una por el concepto de constitución de sociedad y otra por la adjudicación en pago de deudas o de asunción de deudas. También reproduce el artículo 55 del Texto Refundido de 1967, que consideraba transmisiones onerosas a las adjudicaciones de bienes y derechos en pago de deudas o de asunción de deudas que se produzcan como consecuencia de la constitución, aumento y disminución de capital de sociedades.

Tras poner de manifiesto que ni el Texto Refundido de 1980 ni el de 1993 reproducen este presupuesto de hecho, considera que, no obstante, la tributación de estas operaciones, bajo la vigencia de estas leyes, no debe diferir de la dispensada por las normas que las precedieron, salvo por lo que se refiere a la eventual intervención del IVA a partir de 1986.

Reflexiona sobre si la formulación del hecho imponible en estas normas ampara el supuesto de adjudicación en pago de asunción de deudas, recordando que el artículo 29 del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, contempla expresamente este supuesto al disponer que «en las adjudicaciones expresas de bienes y derechos que se realicen en pago de la asunción por el adjudicatario de una deuda del adjudicante se exigirá el impuesto por el concepto de adjudicación en pago de deudas».

Valora, el Tribunal, por último, la adecuación del criterio que mantiene a lo dispuesto en la Directiva 69/355/CEE, del Consejo, de 17 de julio, relativa a los impuestos que gravan la concentración de capitales, considerando que la norma comunitaria permite la aplicación de los dos gravámenes (operaciones societarias por la aportación a capital y transmisiones patrimoniales onerosas por la aportación de bien en pago de asunción de deudas) ya que, «aunque prohíbe exigir al margen del *droit d'apport* ningún impuesto sobre las aportaciones efectuadas en el ámbito de las operaciones gravadas, permite percibir por excepción a la mencionada regla impuestos sobre las transmisiones referidos a los bienes de cualquier naturaleza que se aporten a una sociedad...en la medida en que la transmisión de esos bienes tenga una contrapartida que no sean participaciones sociales, como es el caso que nos ocupa, en que la contrapartida es la asunción de deuda».

Podría pensarse que tras la anulación por el Tribunal Supremo del artículo 29 del Reglamento del ITPAJD, pierde interés el contenido de esta Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, pues la Sentencia del Alto Tribunal se pronuncia claramente por la no sujeción de la operación que nos ocupa, anulando el precepto reglamentario que le confería expresa cobertura positiva.

Como expondremos en este trabajo, entendemos que hay motivos para considerar que la Sentencia de 5 de diciembre de 1998 del Tribunal Supremo no constituye el «acta de defunción» de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas como hecho imponible del concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, pues, a pesar de los efectos anulatorios del precepto reglamentario que se refería al gravamen de dichas operaciones, ello no significa que éste no pueda entenderse subsumido en los presupuestos de hecho previstos en el Texto Refundido, ya que el valor interpretativo de esta Sentencia ha de ponderarse atendiendo a la parquedad de sus argumentos y a la equívoca apreciación de ciertos presupuestos esenciales para el enjuiciamiento del caso.

El supuesto reviste una complejidad que demanda un detallado análisis en el cual el examen de los antecedentes históricos y legislativos cobra una especial relevancia. La interpretación de las normas reguladoras del ITPAJD obliga habitualmente a revisar sus antecedentes, resultando, por lo general, inevitable retroceder en el tiempo en busca del argumento que proporcione la luz necesaria para la adecuada comprensión de la norma. El criterio histórico de interpretación tiene una gran importancia en relación a este impuesto al que no parece afectar la tradicional renovación de contenidos de las figuras impositivas.

II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y LEGISLATIVOS

El Texto Refundido de 1967 contemplaba, en su artículo 55, varias operaciones y negocios jurídicos de diversa naturaleza a los que se atribuía la condición de transmisiones onerosas y por los que debía liquidarse el impuesto. Son los denominados supuestos asimilados a transmisiones patrimoniales. En el apartado 1.º de este artículo se hacía referencia a las adjudicaciones expresas de bienes o derechos de todas clases en pago de deudas, a las adjudicaciones para pago de deudas y a las adjudicaciones en pago de asunción de deudas, con consideración específica de estas adjudicaciones, tanto expresas como tácitas, cuando se producían como consecuencia de la constitución, aumento y disminución, prórroga, transformación y disolución de sociedades.

Se refería este precepto, por lo tanto, a tres operaciones: la adjudicación en pago de deudas, la adjudicación para pago de deudas y la adjudicación en pago de asunción de deudas, distinguiendo, además, cuando las mismas se efectuasen o no como consecuencia de la realización de determinadas operaciones societarias.

La naturaleza de los tres supuestos es distinta:

- El Tribunal Supremo se refiere a **la adjudicación en pago de deudas** como una forma de extinción de una obligación por el deudor de la misma mediante la transmisión de bienes o derechos de su propiedad al acreedor para su aplicación a la cancelación de la deuda.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 1983 señala que se trata de un negocio que no se contempla específicamente en el Derecho sustantivo civil, pero que su régimen debe acomodarse al de la compraventa, ya que «bien se catalogue el negocio jurídico que implica como venta, ya se configure como novación o como acto complejo, su regulación ha de acomodarse analógicamente por las normas de la compraventa, al carecer de reglas específicas, adquiriendo el crédito que con tal cesión se extingue la categoría del precio del bien o bienes que se entreguen en adjudicación en pagos de deudas».

Desde la perspectiva del ITPAJD, como señala ESCRIBANO LÓPEZ, el Texto Refundido, con buen criterio, se fija en la traslación de titularidad que este negocio supone y grava la adquisición de los bienes por el acreedor ³.

- La **adjudicación para pago de deudas** constituye un mandato o una comisión efectuada por el deudor de una obligación para que determinados bienes de su propiedad sean realizados y el importe obtenido sea aplicado a la extinción de la misma. Difiere del supuesto anterior en que la relación entre deudor y adjudicatario de los bienes no se asimila a la compraventa sino a una comisión, aunque este último coincida con la persona del acreedor de la deuda, ya que la entrega de la cosa no se hace en contraprestación del crédito, y no libera al deudor. En este sentido, el artículo 1.175 del Código Civil, que regula esta operación, establece que esta cesión, salvo pacto en contrario, sólo libera al deudor de responsabilidad por el importe líquido de los bienes cedidos, por lo que, si una vez realizados los bienes, el precio obtenido no alcanza a cubrir la deuda, la misma subsiste en la parte no satisfecha.

Fiscalmente, el gravamen de esta operación tiene un sentido cautelar. ESCRIBANO LÓPEZ señala que en la adjudicación para pago de deudas «no hay una adquisición definitiva de los bienes que se entregan, ya que el adjudicatario se compromete a entregar esos bienes a un tercero a fin de que el adjudicante salde la deuda que tiene con él. El primer desplazamiento patrimonial que se produce entre el adjudicante y el adjudicatario no tiene carácter oneroso, nota que se dará en la transmisión del bien al tercero por parte del adjudicatario» ⁴. Se podría decir que la Ley somete a gravamen cautelarmente la primera transmisión y, por ello, establece un derecho de devolución a favor del adjudicatario, que se podrá hacer efectivo si éste prueba que se entregaron los bienes al acreedor en solvencia de su crédito.

Como establece el artículo 30 del vigente Reglamento del ITPAJD, la devolución no procede, como es lógico, en los supuestos en los que coincida la persona del adjudicatario y el acreedor.

³ ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, en *Manual del Sistema Tributario Español*. Obra colectiva dirigida por Jaime GARCÍA AÑOVEROS. Ed. Civitas, segunda edición, pág. 504.

⁴ Véase nota anterior.

MARTÍNEZ LAFUENTE apunta que con la devolución se ha convertido en supuesto de no sujeción lo que fue una exención técnica ⁵.

- **La adjudicación en pago de asunción de deudas** se configura como un supuesto de transmisión conjunta de bienes y deudas en los que aquéllos sirven de contraprestación del adjudicante por las deudas asumidas por el adjudicatario.

El Texto Refundido del ITPAJD, como ya hemos señalado, contemplaba expresamente el gravamen de este supuesto. Entendemos que por asimilación con la adjudicación en pago de deudas, ya que al asumir el adjudicante las deudas del adjudicatario surge un derecho de crédito en favor de éste y contra el adjudicante, en compensación del cual precisamente se hace entrega de los bienes o derechos adjudicados.

La consideración como un supuesto especial de adjudicaciones de bienes sujetas al ITPAJD de aquellas que se producen con ocasión de operaciones societarias, puede entenderse justificado por el hecho de que dichas operaciones estaban sujetas, además de por este concepto, por el de la propia operación societaria. La sujeción expresa de las adjudicaciones de bienes y derechos despejaría cualquier duda que pudiera albergarse sobre si la tributación por la operación societaria excluía el gravamen de aquéllas.

La Ley 32/1980 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980 que la siguió introdujeron cambios en relación con el gravamen de las figuras descritas que consistieron, de una parte, en la omisión del supuesto de adjudicación en pago de asunción de deudas y, de otra, en la desaparición de la mención que específicamente se hacía sobre las adjudicaciones de las tres clases realizadas como consecuencia de operaciones societarias.

Entendemos que ambos cambios son susceptibles de ser considerados por separado por venir justificados en razones distintas y por su diverso alcance.

- Por lo que se refiere a la **desaparición de la mención expresa a las adjudicaciones en pago de asunción de deudas**, ya hemos señalado que fue considerada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 24 de mayo de 1989 como una exclusión de dicho supuesto del ámbito objetivo del hecho imponible del concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

⁵ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ed. Marcial Pons, 1996, pág. 209.

Entre la doctrina, MARTÍNEZ LAFUENTE comparte este criterio ⁶ considerando, además, que «no procede mantener la sujeción al impuesto como consecuencia de la puesta en práctica de la función calificadora» ⁷.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1998 parece decantarse por esta línea interpretativa, que considera la omisión del supuesto muestra de la voluntad del legislador de excluirlo de tributación.

CAZORLA PRIETO, ESCRIBANO, PÉREZ ROYO y DE PABLO BARONA entienden, en cambio, subsistente la sujeción al concepto transmisiones patrimoniales onerosas de ese tipo de adjudicaciones, a pesar de la desaparición de su mención expresa en la ley.

- Por lo que respecta a la omisión de la consideración específica de las adjudicaciones realizadas como consecuencia de operaciones societarias, sólo ha sido objeto de consideración doctrinal autónoma por DE PABLO VARONA, quien tampoco encuentra motivos para considerar estos supuestos excluidos del hecho imponible del impuesto.

Como hemos apuntado, entendemos que los dos cambios que introduce la Ley 32/1980 respecto del Texto Refundido de 1967, en relación con la tributación de las adjudicaciones de bienes y derechos como supuestos asimilados a transmisiones patrimoniales onerosas, tienen distinto alcance ya que la supresión de la consideración específica de las adjudicaciones operadas con ocasión de operaciones societarias viene justificada en la incorporación al ITPAJD de un gravamen específico para dichas operaciones. Por este motivo, para valorar el régimen vigente de las operaciones de adjudicación en pago de asunción de deudas vamos a someter a examen separadamente los supuestos de adjudicaciones consecuencia de operaciones societarias y el de adjudicaciones en general.

⁶ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ed. Marcial Pons, 1996, pág. 208.

⁷ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, señala al respecto que «la correcta calificación de los actos o contratos encuentran el límite en la actuación del propio legislador que, en ocasiones plasma en la norma jurídica una calificación a efectos fiscales que puede diferir de aquella que procedería conforme al Ordenamiento Jurídico subyacente. La actuación del legislador en el sentido expuesto, constituye, pues, el límite natural a las funciones calificadoras de la Administración Tributaria, adquiriendo especiales matices cuando se ha procedido a una reforma del régimen jurídico anterior, ya que entonces no puede suplir esta última la labor de un legislador reformista; así es conocido ya que tras la modificación introducida en la normativa del impuesto por la Ley 32/1980, de 21 de junio, quedaron excluidos del hecho imponible determinados conceptos que se asimilaban a las transmisiones patrimoniales onerosas como eran las adjudicaciones en pago de asunción de deudas o los excesos de aportación; pues bien, si el legislador ha eliminado dichas figuras del hecho imponible, no puede llegarse a ese mismo resultado como consecuencia de la función calificadora, y no porque la indagación de la exacta naturaleza jurídica conduzca a un resultado distinto del previsto hasta dicho momento por el legislador, sino por coherencia con las decisiones de éste y con las exigencias del principio constitucional de respeto a los actos propios». *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ed. Marcial Pons, 1996, págs. 99 y 100.

III. LA TRIBUTACIÓN DEL SUPUESTO GENERAL DE ADJUDICACIONES EN PAGO DE ASUNCIÓN DE DEUDAS. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 5 DE DICIEMBRE DE 1998

1. La adjudicación en pago de asunción de deudas como hecho imponible de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Detrás de la eliminación del supuesto de adjudicación en pago de asunción de deudas operada por la Ley 32/1980 podría estar la decidida voluntad del legislador de excluir este supuesto de gravamen o bien obedecer a otros motivos que no determinasen esta consecuencia, a pesar de que en la Ley ya no se contemple de forma expresa y específica el gravamen de la operación.

Como ya hemos expuesto, se han inclinado por la primera de estas dos posibilidades el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 24 de mayo de 1989, y MARTÍNEZ LAFUENTE.

La otra opción supone considerar justo lo contrario, es decir, que la voluntad del legislador ha sido mantener la sujeción al impuesto de estas operaciones, lo cual nos lleva a plantearnos dos cuestiones: ¿cabe en la vigente configuración del hecho imponible de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD la sujeción de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas? ¿Puede deducirse de aquella que, a pesar de la supresión expresa del supuesto, la voluntad del legislador no ha sido excluirlo de gravamen?

a) Encaje del gravamen de la adjudicación en pago de asunción de deudas en otros presupuestos de hecho gravados por el impuesto.

Por lo que respecta a la primera cuestión, creemos que la adjudicación en pago de asunción de deudas tiene perfecta cabida en la Ley como operación sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas ya sea por entender que al estar sujetas las adjudicaciones en pago de deudas este presupuesto de hecho alcanza también al de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas, ya sea porque el supuesto se subsume en la descripción que del hecho imponible del concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» se realiza en el apartado 1.º del artículo 7 del Texto Refundido ⁸.

1. TRIBUTACIÓN COMO ADJUDICACIÓN EN PAGO DE DEUDAS

Puede, en primer lugar, entenderse que la adjudicación en pago de asunción de deudas implica una adjudicación en pago de deudas y que lo que se somete a gravamen es esta operación a la que sí se refiere expresamente el Texto Refundido.

⁸ Participa de esta opinión Francisco ESCRIBANO LÓPEZ, quien entiende que «en estos casos se produce una adquisición onerosa de bienes por parte del adjudicatario que *paga* mediante la asunción de la deuda del adjudicante, por lo que se realiza el hecho imponible de transmisiones patrimoniales onerosas tanto desde la perspectiva del presupuesto de hecho genérico, cuanto si entendemos que nos encontramos ante una especie del género adjudicaciones». *Ob. cit.*, pág. 504.

Como se expresa en la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 1989, «la adjudicación en pago de deudas se trata de un acto por virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad al acreedor a fin de que éste aplique el bien recibido a la extinción del crédito de que era titular, actuando este crédito con igual función que el precio en la compraventa». En la adjudicación en pago de asunción de deudas el deudor transmite a un tercero una deuda de la que se responsabiliza y bienes en contrapartida a esta asunción de deuda ajena. Al tratarse de transmisiones onerosas, el tercero adquiere, como consecuencia de la asunción de deuda, un derecho de crédito contra el acreedor que satisface éste mediante la adjudicación en pago de los bienes pactados. Por tanto, la adjudicación en pago de asunción de deudas implica una adjudicación en pago de deuda.

Sobre esta base se planteaba la tributación de esta operación el artículo 29 del Reglamento del ITP y AJD, al establecer que «en las adjudicaciones expresas de bienes y derechos que se realicen en pago de la asunción por el adjudicatario de una deuda del adjudicante se exigirá el impuesto por el concepto de adjudicación en pago de deudas».

Este precepto se inclinaba por la interpretación apuntada: al determinar la adjudicación en pago de asunción de deuda una adjudicación en pago de deudas, el impuesto se exige por este concepto.

Las adjudicaciones referidas debían ser «expresas», reproduciendo un requisito que ya contemplaba el Texto Refundido de 1967. En el artículo 55 de esta norma se consideran transmisiones patrimoniales onerosas a efectos del impuesto a las adjudicaciones «expresas» que, con carácter general, se hiciesen en pago y para pago de deudas y en pago de asunción de deudas y a las mismas «aunque fuesen tácitas» que se produzcan como consecuencia de operaciones societarias. Este requisito plantea varios interrogantes: ¿a qué se refería el Texto Refundido de 1967 con los términos «adjudicación expresa» y «adjudicación tácita»?; ¿qué finalidad subyace tras la exigencia?; ¿qué efectos se derivaban del incumplimiento del requisito?; las respuestas a estos interrogantes ¿son trasladables a la regulación vigente?

En primer lugar, la circunstancia a la que se refiere el requisito de exteriorización es la referente a la aplicación del bien o derecho entregado, por lo que el término «adjudicaciones expresas» significa manifestación de la voluntad de las partes de dar y recibir dicho bien o derecho para su aplicación a la cancelación de una deuda del adjudicante con el adjudicatario o con un tercero y, «adjudicaciones tácitas» alude a aquellas situaciones en las cuales se han de producir los mismos efectos sin mediar declaración de voluntad de los intervinientes, bien porque la misma se encuentra implícita en el negocio celebrado, bien porque resulta de un mandato legal, como sucede en las transmisiones que determinan una sucesión a título universal.

La Ley, refiriéndose a las adjudicaciones que no se producen con ocasión de operaciones societarias, sometía a gravamen a aquellas en las que la vinculación de la entrega con la cancelación de una deuda resultase de forma expresa. ¿Significa ello que las «adjudicaciones tácitas» no se someten al impuesto? Entendemos que lo que sucede es que en relación a este tipo de operaciones no exis-

ten supuestos de «adjudicaciones tácitas», pues la Ley no los contempla (al contrario de lo que ocurre en el ámbito de las operaciones societarias, en el que, para la fusión o la escisión, se prevén estos efectos, o en el de las transmisiones lucrativas, donde sucede lo mismo con la herencia), y en unos negocios jurídicos en los que el sentido instrumental de las entregas de los bienes y derechos es esencial a los mismos, por constituir su causa, resulta difícil imaginar supuestos en los que la misma se entienda implícita.

Distinta que la voluntad tácita es la voluntad oculta o no declarada, que es el supuesto en el cual ni de forma expresa ni implícitamente se desprende la intención de las partes. Estas situaciones determinan problemas de calificación o prueba o pueden hacer reaccionar al ordenamiento jurídico que se protege mediante el establecimiento de presunciones, como es el caso de la prevista en el artículo 44 del Texto Refundido de 1967, que establecía que «cuando se transmitan al mismo tiempo bienes y deudas sin hacer expresa adjudicación de aquéllos, por vía de encargo o comisión para satisfacer éstas, se considerará que existe una adjudicación en pago de asunción de deudas...», con lo cual se perdía el derecho a la devolución del impuesto si se acreditase la transmisión de los bienes en solvencia del crédito antes de transcurridos dos años.

Señalaba MUÑOZ DEL CASTILLO en relación a este precepto que «no pueden darse las adjudicaciones para pago tácitas puesto que este tipo de adjudicaciones suponen un encargo expreso»⁹. Coincidiendo con este autor en su razonamiento (las adjudicaciones para pago de deudas han de ser expresas), discrepamos en cuanto a su aplicación al caso, ya que, como hemos expuesto, entendemos que el supuesto que contemplaba la norma es el de una ausencia de declaración de voluntad, y no el de una voluntad implícita o tácita, frente al cual se establece una presunción legal en favor de la adjudicación en pago de asunción de deuda.

Creemos, por tanto, que el Texto Refundido de 1967 se refería a las adjudicaciones en pago, para pago de deudas y en pago de asunción de deudas realizadas al margen de operaciones societarias, calificándolas de «expresas», sin que ello presupusiere la existencia de operaciones de esta naturaleza «tácitas», sino que lo hacía a los únicos efectos de poder referirse a continuación a ambos supuestos, al referirse a las mismas operaciones, pero cuando se realizaban con ocasión de operaciones societarias, ámbito en el cual resultaba operativa la distinción.

Podría entenderse que cuando el artículo 29 del Reglamento del ITP y AJD de 1995 hace reverdecer la terminología del Texto Refundido de 1967, refiriéndose a las «adjudicaciones *expresas* en pago de asunción de deudas», se debe a un puro mimetismo con aquella norma, y que la calificación por insustancial es intrascendente.

⁹ MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis. *Las sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pág. 305.

Pero, también podría pensarse que la inclusión del término ha podido ser consciente, convirtiéndose en requisito para el gravamen de estas operaciones el que las adjudicaciones sean expresas, excluyendo del ámbito objetivo del impuesto las denominadas adjudicaciones tácitas. DE PABLO VARONA así lo entiende y considera que, en base a ello, los supuestos de fusión, «en que una parte del activo lo es (se adjudica) en compensación del pasivo que se transmite», quedarían al margen del impuesto por este concepto ¹⁰.

Por afectar esta consideración a las adjudicaciones realizadas con motivo de operaciones societarias, únicas en que, desde nuestro punto de vista, son posibles las adjudicaciones tácitas, postergamos la valoración de esta interpretación al momento en que nos refiramos a las mismas.

Pero, en cualquier caso, este precepto ha sido anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1998, y las limitaciones que el mismo pudiese establecer sobre los contenidos que puedan deducirse de la Ley pierden toda relevancia.

2. TRIBUTACIÓN DENTRO DEL PRESUPUESTO DE HECHO GENÉRICO TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS DE BIENES Y DERECHOS POR ACTOS *INTER VIVOS*

Puede entenderse también que la adjudicación en pago de asunción de deudas se encuentra subsumida en la descripción del hecho imponible del apartado 1.º del artículo 7 del Texto Refundido. No creemos que la descripción de la operación de adjudicación en pago de deudas del apartado 2.º del artículo 7 constituya un supuesto de especificación de un hecho imponible genérico, contenido en el apartado precedente (atendiendo a la distinción expuesta por SAINZ DE BUJANDA y Vicente ARCHE entre hechos imponibles genéricos y específicos), de forma que, sin dicha especificación expresa, este supuesto quedase no sujeto al impuesto, ya que el mismo constituye un supuesto de transmisión onerosa por actos *inter vivos* de bienes o derechos. En este sentido, la consideración autónoma del supuesto en el apartado 2.º del artículo 7 parece cumplir una finalidad aclaratoria. Del mismo modo, la adjudicación en pago de asunción de deudas constituye una transmisión que reúne todos los requisitos a que se refiere el apartado 1.º del artículo 7 señalado.

Éste es el criterio en que se apoya la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 5 de mayo de 1998 a la que ya nos hemos referido (aunque la misma se ocupa de un supuesto de adjudicación en pago de asunción de deuda consecuencia de una aportación *in natura* a una sociedad).

b) El mantenimiento del gravamen de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas.

A la vista de lo expuesto, la duda que sobre la voluntad del legislador nos suscitaba el hecho de haber omitido el supuesto a que nos referimos en la formulación positiva de los presupuestos de hecho del ITPAJD se invierte, debiendo preguntarnos, ahora, si es motivo suficiente para conside-

¹⁰ DE PABLO VARONA, Carlos. *El Impuesto sobre Operaciones Societarias*. Editorial Aranzadi, 1995, pág. 219.

rar no sujeta la adjudicación en pago de asunción de deudas el que expresamente no se haya contemplado por el legislador, cuando puede tener cabida perfectamente en otros presupuestos de hecho más amplios.

La supresión del supuesto no vino acompañada de una reflexión, por ejemplo en la Memoria del Proyecto de Ley, sobre los motivos que la justificasen que informase del sentido de la iniciativa.

Por otra parte, carece de sentido someter a gravamen la adjudicación para pago de deudas en la que, como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de mayo de 1995, «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 Impuesto», y dejar de hacerlo en el caso de adjudicaciones en pago de asunción de deudas en el que se produce una transmisión a título de propiedad al adjudicatario.

Además, no es necesario que el hecho imponible llegue a un nivel de concreción absoluto respecto de las operaciones gravadas.

No encontramos, por tanto, argumentos que justifiquen dar como alcance a la omisión del legislador, una voluntad clara de excluir de gravamen al supuesto que examinamos y sí, en cambio para lo contrario, por lo que entendemos que el mismo sigue constituyendo hecho imponible del ITPAJD.

2. La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1998.

Esta Sentencia, si no fuese porque procede a la anulación del artículo 29 del Reglamento del ITPAJD, no despertaría excesivo interés, salvo para destacar la pobreza de sus argumentos y la acumulación de errores e incongruencias que contiene que, por su efecto anulatorio, se vuelven especialmente criticables.

La Sentencia equipara la desaparición de la mención a las adjudicaciones en pago de asunción de deuda con su supresión como presupuesto de hecho del impuesto, en línea con algún pronunciamiento anterior y opiniones doctrinales (como ya hemos puesto de manifiesto), pero no aporta ningún fundamento jurídico que avale su postura. Se limita a señalar que el silencio del legislador es «sobradamente significativo».

Como aparentes argumentos se remite a dos Sentencias del propio Tribunal Supremo, una del ámbito contencioso-administrativo (de 17 de mayo de 1995) y otra del ámbito civil (de 14 de septiembre de 1987) que, antes que servirle de apoyo, se lo quitan, ya que la primera de ellas reconoce

que la adjudicación en pago de asunción de deudas «implica una verdadera transmisión del bien»... «por lo que la transmisión queda sujeta al impuesto en condiciones normales» y la segunda tan sólo se limita a distinguir la naturaleza y los efectos de las adjudicaciones en pago y para pago de deudas.

El texto de la Sentencia pasa de lo incongruente a lo surrealista en su razonamiento final que reproducimos literalmente:

«La representación de la Administración ha sostenido la tesis de que el precepto cuestionado no supone la creación de un nuevo hecho imponible por vía reglamentaria, sino la calificación adecuada con arreglo al artículo 2 del Texto Refundido de las adjudicaciones expresas, no tácitas, como auténticas **ADJUDICACIONES EN PAGO DE DEUDAS**. Según dicha tesis, tal limitación demuestra que el Reglamento no ha tratado de introducir un nuevo hecho imponible sino precisar, sin extralimitación alguna, que las adjudicaciones expresas con asunción de deuda se estimarán como **ADJUDICACIONES PARA PAGO DE DEUDAS**, disponiendo por tanto la devolución del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas, satisfecho por el adjudicatario, cuando se demuestre la extinción de la deuda.

El alegato conduce a la subsunción en el hecho imponible de la **ADJUDICACIÓN PARA PAGO DE DEUDAS**, del hecho imponible, obviamente diferente, de **LA ASUNCIÓN PARA EL PAGO DE DEUDAS**. Tal subsunción o asimilación es manifiesto que no la quiso el legislador, como lo demuestra la evolución legislativa indicada, no pudiendo admitirse que, por vía reglamentaria, se lleve a efecto».

Ignoramos si la confusión entre la adjudicación en pago de deudas y la adjudicación para pago de deudas se debe al Abogado del Estado o al Tribunal. Si es al primero (que es lo que parece), el Tribunal lo aprovecha para manifestarse sobre un razonamiento carente de lógica, por estar basado en un equívoco, y resolver sin entrar en mayores detalles. Si se debe al Tribunal, lo que entonces carece de lógica es la propia Sentencia.

Obviamente, lo que manifestaba el precepto anulado era la subsunción del presupuesto de hecho adjudicación en pago de asunción de deudas en el previsto en el artículo 7.2.º del Texto Refundido del ITPAJD, adjudicación **en** pago de deudas, y no adjudicación **para** pago de deudas.

Dados los defectos y carencias de esta Sentencia, su valor doctrinal entendemos que queda ciertamente mermado y, pese a que anula el precepto reglamentario que había reincorporado a los textos normativos la figura de la adjudicación en pago de asunción de deudas, ello no debe impedir que se interprete la Ley de modo que permita albergarla en su seno.

IV. LAS ADJUDICACIONES EN PAGO DE ASUNCIÓN DE DEUDAS CONSECUENCIA DE LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES SOCIETARIAS

1. Los cambios introducidos con la reforma de 1980.

Pero, como ya hemos apuntado, las modificaciones introducidas en la letra A del apartado 2.º del artículo 7 del Texto Refundido del ITP y AJD de 1980 respecto de la regulación precedente de los supuestos contemplados en este precepto no terminaban con la omisión de la mención a las adjudicaciones en pago de asunción de deudas, sino que se extendían también a la supresión de la referencia específica que el Texto Refundido de 1967 hacía al gravamen de las operaciones de adjudicación de bienes y derechos expresas y tácitas en pago y para pago de deudas y en pago de asunción de deudas cuando las mismas se llevaban a cabo como consecuencia de la constitución, aumento y disminución, prórroga, transformación y disolución de sociedades.

Cabe plantearse también, en relación a estos presupuestos de hecho suprimidos, el alcance del cambio normativo: si la falta de contemplación expresa no impide el gravamen de la operación, como hemos concluido en relación al supuesto genérico de transmisión de bienes en pago de asunción de deudas o, si por el contrario, la medida responde a la intención de excluir de gravamen por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas a las operaciones referidas. La supresión coincide con la incorporación a la Ley del gravamen de las operaciones societarias como concepto autónomo, por lo que podría pensarse que la tributación de cualquier trasvase patrimonial consecuencia de dichas operaciones quedaría reducida y circunscrita al nuevo concepto regulado.

Para responder a esta cuestión es preciso examinar las circunstancias que rodearon y justificaron la reforma del ITP y AJD en 1980.

Como señala CAZORLA PRIETO, «la reforma tributaria en la parcela específica de la tributación patrimonial de las operaciones societarias se justifica desde un triple prisma: la necesidad de perfeccionar técnicamente un impuesto nacido y desarrollado, como ya conocemos, en buena medida de aluvión...; por la conveniencia de aproximar sus disposiciones a las comunitarias, y, por último, por la inserción del Impuesto sobre el Valor Añadido en nuestro ordenamiento tributario»¹¹.

Estas premisas han de tenerse en cuenta a la hora de cualquier valoración de la reforma.

Hasta ese momento, señala este autor, el gravamen de las operaciones societarias se inscribía en el genérico hecho imponible «transmisiones patrimoniales *inter vivos*», afectando a la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, prórroga, modificación, transformación y disolución de sociedades, exigiéndose en razón del desplazamiento patrimonial.

¹¹ CAZORLA PRIETO, Luis María. *Tributación de las Operaciones Societarias*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1982, pág. 64.

MARTÍNEZ LAFUENTE expone que «el Impuesto sobre Operaciones Societarias aparece con motivo de la reforma introducida en la normativa del tributo por Ley 32/1980, de 21 de junio, si bien la doctrina ya había contemplado de forma autónoma el gravamen sobre dichas operaciones con anterioridad a dicha fecha, pues el ITP o sus inmediatos precedentes dieron cobijo en su seno al impuesto al exigir con motivo de la constitución, aumento de capital social, fusión, etc., si bien desde la perspectiva del desplazamiento patrimonial, o si se prefiere desde la consideración unitaria del impuesto, que no podía dejar al margen del hecho imponible las transmisiones del socio a la sociedad»¹².

Los autores citados ponen de manifiesto dos aspectos esenciales en el gravamen de las operaciones societarias con anterioridad a la reforma que se encontraban estrechamente ligados entre sí: su consideración como un supuesto más de transmisión patrimonial y, consecuentemente, y en segundo lugar, la justificación de su gravamen en razón al desplazamiento patrimonial que se produce entre sociedad y socio. La «consideración unitaria del impuesto», a que se refiere MARTÍNEZ LAFUENTE, determinaba que hasta ese momento la configuración del presupuesto de hecho específico que se refería a las operaciones societarias sometidas a gravamen se sustentase en el desplazamiento patrimonial que las mismas implicaban.

La Ley 32/1980, en relación a estos dos aspectos, supuso un importante cambio de rumbo en el gravamen de las denominadas operaciones societarias. En primer lugar, se concedió sustantividad propia al gravamen de estas operaciones, independizándolas del presupuesto genérico en el que se encuadraban anteriormente. En segundo lugar, se orientó la configuración del objeto imponible hacia la operación societaria en sí, en lugar de al desplazamiento patrimonial, como ocurría hasta entonces.

Este nuevo planteamiento se contemplaba expresamente en la Exposición de Motivos que acompañaba al Proyecto de Ley del ITP y AJD, en donde se afirmaba que «...apartándose de todos sus precedentes el gravamen en general deja de proyectarse sobre el desplazamiento patrimonial para recaer directamente sobre el acto u operación social» y se ponía de manifiesto en la parte dispositiva de la Ley al hacer corresponder la base imponible en las operaciones de constitución y ampliación de capital de las sociedades que limiten la responsabilidad de los socios, con el importe nominal en que aquél quede fijado o ampliado con adición de las primas de emisión, en lugar de con la valoración de los bienes y derechos aportados por los socios.

Semejante cambio obedecía al modo en que se concibió la coordinación de este impuesto con el Impuesto sobre el Valor Añadido que, en vez de sustentarse en el principio de compatibilidad (que los dos impuestos pudiesen incidir sobre el mismo objeto imponible), lo hizo en el de independencia (el objeto imponible para cada uno de los dos impuestos era distinto). Esta circunstancia se constata al leer la Memoria elaborada sobre el Proyecto de Ley del ITP y AJD que, al explicar el cambio operado en la base imponible en relación con el gravamen de la constitución y ampliación de capital de sociedades, señala que el mismo «tendrá lugar cuando empiece a aplicarse en IVA, pues será este impuesto quien entonces gravará la recepción de bienes y derechos por parte de las empresas

¹² MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *Ob. cit.*, pág. 374.

en relación con actividades propias de las mismas; mientras que no se aplique dicho impuesto, el hecho imponible contemplado en la presente Ley consistirá en el valor real de la aportación». El IVA, en fase embrionaria en esas fechas, estaba llamado a gravar la recepción de bienes y derechos por parte de las empresas, incluyendo las aportaciones consecuencia de operaciones societarias, considerando el legislador que no deberían concurrir dos impuestos en el mismo objeto imponible. Para evitarlo se concibe un impuesto sobre operaciones societarias que no incide sobre el desplazamiento patrimonial sino sobre el mero acto u operación social. Como la colisión no era posible en tanto no arrancase el IVA, se postergó el cambio de objeto imponible en el impuesto de operaciones societarias hasta el inicio de la aplicación de aquel impuesto. Esto se reflejó en la disposición transitoria tercera, tres del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, que estableció que, hasta que no se produjese la entrada en vigor del IVA, «la base imponible en la constitución, aumento de capital y fusión de sociedades consistirá en el valor real de las aportaciones en su favor realizadas».

Este planteamiento es el que explica la supresión de la mención a las adjudicaciones de bienes vinculadas al pago de deudas en operaciones societarias, como hecho imponible del concepto transmisiones patrimoniales onerosas. Si las aportaciones de bienes iban a resultar gravadas por el IVA, y sobre el valor real de las mismas, bajo la premisa de incompatibilidad de ambos impuestos, resultaba improcedente someter a gravamen la adjudicación del bien por transmisiones patrimoniales onerosas.

2. Críticas doctrinales a la regulación del gravamen de las operaciones societarias.

Esta forma de concebir el gravamen de las operaciones societarias de constitución de sociedades y ampliación de capital y de conjugar la incidencia de los dos impuestos que afectan a las transmisiones (ITPAJD e IVA) ha sido objeto de justificadas críticas doctrinales:

- En primer término, CAZORLA PRIETO evidencia el abandono de la tradición histórica que situaba en el desplazamiento patrimonial el objeto sobre el que se proyectaba el gravamen de estas operaciones ¹³.
- Por otra parte, la sustitución del desplazamiento patrimonial por el acto u operación social como objeto imponible resulta difícilmente compatible con el respeto al principio constitucional de capacidad económica, como también pone de manifiesto el autor citado, que

¹³ CAZORLA PRIETO, Luis María, *Ob. cit.*, pág. 120, señala que «El sistema fiscal, como casi todas las realizaciones humanas tiene un componente elevado, cada vez más, de racionalidad y de búsqueda de las mejores soluciones desde un punto de vista técnico y científico, pero al mismo tiempo no puede desdeñarse el ingrediente histórico, integrado por un conjunto de reglas consolidadas a lo largo del transcurso temporal, y que incluso en ocasiones llegan a incorporarse al acervo propio y característico de un ordenamiento tributario. Tal herencia histórica, en la concreta parcela en la que nos encontramos se compone del desplazamiento económico-patrimonial como objeto imponible de los actos societarios, en el marco general del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Esta circunstancia tiene su indudable peso en la cuestión, dato que se hizo especialmente visible en la discusión parlamentaria del proyecto, que...trastocó en parte los deseos gubernamentales en la materia como consecuencia, entre otras causas, de la presencia en el ánimo de los legisladores de la tradición histórica».

razona que «el exponente de capacidad económica real se difumina a favor de una capacidad económica que se estima en la realización de actos societarios, al margen de todo tráfico económico representativo en puridad de tal magnitud»¹⁴.

- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ critica la sustitución del valor real de las aportaciones por el de la cifra nominal del capital social en la base imponible de la constitución y aumento de capital de las sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios, por razones de seguridad jurídica. Al definirse la misma sobre la base de un valor objetivo exceptuado de comprobación, pero cuya fijación depende exclusivamente de la sociedad se localiza en una sola de las partes de la relación jurídica tributaria la determinación de dicho elemento de cuantificación del tributo. Apunta este autor que «aceptar la cifra nominal del capital social es consagrar con carácter definitivo el valor declarado por los interesados, lo que puede prestarse a defraudaciones y, cuando menos, resulta insólito en materia tributaria»¹⁵.
- MARTÍNEZ LAFUENTE pone de relieve la falta de adecuación a la Directriz 69/335/CEE que representa la utilización del importe nominal de la cifra de capital como base imponible de las operaciones señaladas. En efecto, el artículo 5.1 a) de la norma comunitaria establece que servirá de base imponible «en el caso de constitución de una sociedad de capitales, del aumento de un capital social o del aumento de su haber social, operaciones contempladas en el artículo 4, párrafo 1, a), c), y d): sobre el valor real de los bienes de toda clase aportados o a aportar por los asociados, tras la deducción de las obligaciones asumidas y de las cargas soportadas por la sociedad por el hecho de cada aportación; los Estados miembros tienen la facultad de no percibir el derecho de aportación sino a medida que se produzcan las aportaciones efectivas».

El autor citado manifiesta que «es realmente discutible que teniendo como norte la actual regulación del Impuesto, una Directiva que pretende gravar las aportaciones a sociedades mercantiles o los actos de financiación interna de la empresa no recaiga el impuesto sobre las aportaciones, sino sobre la cifra de capital social» y que, aunque el legislador considere en este punto haber adaptado las normas patrias al contenido de la Directriz, por entenderse autorizado por dicha norma a recurrir al importe nominal de las partes sociales como base imponible de la constitución y ampliación de capital, ya que el artículo 5.2 *in fine* de la misma señala que «el importe sobre el que el derecho se liquida no puede en ningún caso ser inferior al importe nominal de las partes sociales atribuidas o pertenecientes a cada socio», «una cosa es la liquidación por debajo de la cifra de capital social y otra muy distinta es hacer tributar por la cifra de capital social con independencia de los desembolsos realmente realizados, o sea, prescindiendo del acto de suscripción y de las aportaciones efectivamente realizadas»¹⁶.

¹⁴ CAZORLA PRIETO, Luis María, *Ob. cit.*, pág. 120.

¹⁵ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José. *Los Impuestos Indirectos sobre el Tráfico Jurídico*. Ed. José María Bosch, Barcelona, 1990, pág. 426.

¹⁶ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *Ob. cit.*, págs. 423-424.

CAZORLA PRIETO también destaca el desacuerdo con la Directriz, pero referido a la regulación de la convivencia entre el IVA y el *droit d'apport*. Afirma que, aunque el artículo 12.1 f) permite la percepción del IVA, además del derecho de aportación, estableciendo, por tanto, un régimen de compatibilidad de ambos gravámenes, la coincidencia en el objeto imponible de dichas figuras impositivas no ha llevado, por parte de la Directriz, a la «formalización del objeto imponible del derecho de aportación, sino al mantenimiento del desplazamiento patrimonial y a la compatibilidad en estos casos del gravamen citado con el Impuesto del Valor Añadido»¹⁷.

- La adopción como base imponible para todas las operaciones de constitución y ampliación de capital de sociedades que limiten la responsabilidad de la cifra del capital de la sociedad o de la ampliación, llevándose a cabo mediante aportaciones *in natura* o en dinero también es objeto de crítica, pues si lo que trata de evitar el legislador es la concurrencia de IVA e ITP en un mismo acto, la generalización del cambio a todos los supuestos no está justificada, ya que, en los casos en los que la aportación es dineraria (que será lo más frecuente), el hecho imponible del IVA no se produce¹⁸.
- De incoherente con los propósitos de la reforma hay que calificar a la no extensión del cambio de base imponible a los supuestos de disolución, ya que las adjudicaciones de bienes *in natura* que se produzcan con ocasión de las mismas están igualmente sujetas al IVA. Esta circunstancia lleva a MENÉNDEZ HERNÁNDEZ a manifestar que «este precepto...nos confirma en la idea de la artificialidad del encasillamiento, como impuesto independiente de las operaciones societarias, que no son más que un capítulo del ampuloso impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Si las operaciones societarias dispusiesen de autonomía tributaria, lo que se gravaría sería, sencillamente, el acuerdo por el que se pretendiera aumentar el capital, disminuirlo, transformar, disolver...la sociedad. Pero no hay tal; al contrario. Que estamos en presencia de una parcela arbitrariamente desgajada del tronco común del impuesto sobre transmisiones onerosas de bienes y derechos, lo demuestra el hecho de que lo que resulta afectado por el impuesto es la transferencia de bienes del socio a la sociedad, o viceversa»¹⁹.
- La distinción entre sociedades que limitan la responsabilidad de los socios y las que no lo hacen, conservando el valor real de las aportaciones en estas últimas como base imponible en las operaciones de constitución y ampliación de capital, no parece tampoco estar muy justificada²⁰.

¹⁷ CAZORLA PRIETO, Luis María. *Ob. cit.*, pág. 81.

¹⁸ CAZORLA PRIETO, Luis María. *Ob. cit.*, pág. 80.

¹⁹ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José. *Ob. cit.*, pág. 427.

²⁰ Todos los autores consultados coinciden en criticar la distinción. Así, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ señala que «no tiene ninguna justificación que haya un tipo de sociedades sujeto a comprobación de valores y otras que tributan tan sólo por el valor declarado», en *Ob. cit.*, pág. 427. BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, Félix: «no encontramos muy justificada el diverso criterio del legislador para determinar la base», en «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en las Operaciones Societarias». *Crónica Tributaria*, n.º 39, pág. De PABLO VARONA, Carlos, especula sobre la justificación del distinto régimen, señalando que es posible que el legislador haya tenido en cuenta la especial protección que las Leyes mercantiles dan en las sociedades capitalistas a la integridad del capital estableciendo reglas para la adecuada valoración de las aportaciones, dada cuenta la función de garantía que en las mismas ejerce la cifra de capital, pero matiza que dichas cautelas no alcanzan a las sociedades de responsabilidad limitada y que, además, van dirigidas a evitar la sobrevaloración de las aportaciones, sin que nada impida que el valor que se atribuya a éstas sea inferior al real.

- Por último, CAZORLA PRIETO destaca la contradicción interna del Texto Refundido al establecer un régimen para las operaciones societarias de coordinación con el IVA y de incompatibilidad absoluta con transmisiones patrimoniales onerosas ²¹.

El apartado 2.º del artículo 1 del Texto Refundido impone dicha incompatibilidad 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».

Como pone de manifiesto CAZORLA PRIETO, este precepto constituye una medida para evitar la doble imposición de un mismo acto por dos conceptos impositivos y responde al presupuesto de entender idéntico el objeto imponible en ambos, resultando éste el desplazamiento patrimonial.

Acudiendo al estudio del trámite parlamentario, este autor muestra cómo esta norma y el criterio en que se sustenta no estaban presentes en el Proyecto de Ley y que se introdujeron a raíz de una enmienda en el Congreso, la 110, presentada por el Diputado Sr. Aguirre de la Hoz, que postulaba la incompatibilidad entre las tres modalidades de gravamen del ITPAJD y que fue estimada en parte (incompatibilidad entre transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias) ²². Con ello se tomaba partido por una posición: que el objeto imponible de ambas figuras era el mismo, el desplazamiento patrimonial, y parecía abandonarse la postura contraria, presente en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, que ya hemos reproducido, según la cual «las denominadas operaciones societarias constituyen sin duda el exponente de máxima novedad que ofrece la presente Ley, puesto que apartándose de todos sus precedentes, el gravamen deja de proyectarse sobre el desplazamiento patrimonial para recaer directamente sobre el acto o la operación social».

Pero este cambio de enfoque se realiza sin replantearse el mantenimiento como base imponible de las operaciones de constitución y ampliación de capital de todo tipo de sociedades del valor real de las aportaciones, con lo cual se incurre en una falta de coherencia interna en la norma, que determinará que cualquier intento de interpretación razonable de la misma choque con el obstáculo de tan sustancial contradicción.

El planteamiento de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley podría ser criticable, pero coherente. Al concebir transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias como gravámenes con distinto objeto imponible, incidiendo la segunda de estas figuras sobre el mero acto social, y reservar al IVA la tributación del desplazamiento patrimonial consecuencia de las aportaciones a sociedades, el esquema se sustentaba sobre una lógica en la que la compatibilidad entre transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias debía encajar para que el gravamen del desplazamiento patrimonial pudiera producirse en aquellos supuestos en los que el IVA no operase.

Pero el resultado final, materializado en el texto normativo aprobado, dibujó el desconcertante panorama descrito.

²¹ CAZORLA PRIETO, Luis María. *Ob. cit.*, pág. 125.

²² CAZORLA PRIETO, Luis María. *Ob. cit.*, pág. 109.

3. Evolución posterior y régimen legal vigente.

El Impuesto sobre Operaciones Societarias echa a andar con graves problemas ontológicos. Pero no todas sus taras genéticas se han manifestado en su alumbramiento. Están por llegar nuevas deformidades consecuencia de haber hipotecado su desarrollo al resultado de una Ley futura (la Ley del IVA) sobre la base de un proyecto, que todavía tardaría seis años en convertirse en norma.

Como hemos señalado, la disposición transitoria tercera del Texto Refundido de 1980 postergó el abandono del valor real como base imponible de la constitución y aumento de capital hasta que el IVA estuviese vigente, en lo que MENÉNDEZ HERNÁNDEZ califica de un «hecho insólito»²³. La medida se justificaba, como ya hemos expuesto, en la necesidad de coordinación de ambos impuestos: uno llamado a gravar el acto societario en sí mismo (el Impuesto de Operaciones Societarias) y, el otro, el desplazamiento patrimonial consecuencia de la aportación realizada a la sociedad (el IVA).

Pero sucedió que la Ley del IVA de 1986 no respetó el planteamiento del proyecto, y uno de los aspectos que sirvieron de base para la configuración de la coordinación del Impuesto sobre Operaciones Societarias con el futuro IVA: la aplicación de este último impuesto a todas las aportaciones realizadas a sociedades, ya fueran hechas por sujetos pasivos del IVA o por quien no tuviese esta condición, no se contempló finalmente en la Ley, resultando sólo gravadas las primeras, con lo que la nueva figura impositiva nacida en 1980 y, en general, el esquema de tributación del tráfico patrimonial sufrían un nuevo revés.

Al no someter al IVA las aportaciones realizadas a sociedades por quien no tuviese la condición de sujeto pasivo de este impuesto, el régimen tributario de estas operaciones quedaba desequilibrado e injusto.

Además de la injustificada distinción entre sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios y las de responsabilidad ilimitada, que determina que las primeras tributen, como ya hemos expuesto, tomando como base la cifra del capital de la sociedad o del importe de la ampliación realizada, y las segundas, por el valor real de las aportaciones, la situación sobrevenida consecuencia del tratamiento finalmente dispensado por la Ley del IVA a las aportaciones no dinerarias añade una nueva discriminación ya que cuando la aportación la realice un sujeto pasivo del IVA se aplicarán los dos impuestos y, cuando no lo sea, sólo el Impuesto de Operaciones Societarias.

Al confuso panorama todavía faltaba por añadirle un nuevo ingrediente. La Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y los Reglamentos de las Comunidades Europeas, modificó la base imponible de las operaciones de constitución y ampliación de capital de las sociedades que limitasen la responsabilidad de los socios, para adaptar nuestra legislación a la Directriz 69/335/CEE, contemplando la minoración de cargas y gastos y de las deudas que quedasen a cargo de la sociedad con motivo de las aportaciones.

²³ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José, señala que «constituye una solución revolucionaria anticipar en un texto actual la normativa que habrá de contener una ley futura cuando ésta se promulgue». *Ob. cit.*, pág. 425.

Este cambio está plenamente justificado en la adecuación de la legislación española a la comunitaria y es aplaudido por la doctrina que se venía mostrando crítica con la exclusión de las deudas como concepto minorador en la base imponible del impuesto, tal y como se contemplaba en el artículo 35.1 del Reglamento del ITP de 1981²⁴, pero amplía los interrogantes sobre la tributación de las aportaciones a sociedades y muy especialmente en relación a la operación que es objeto principal de nuestro estudio, la adjudicación de bienes en pago de asunción de deudas.

El tratamiento tributario de las aportaciones a sociedades consecuencia de operaciones de constitución y ampliación de capital, teniendo en cuenta todas las circunstancias y cambios normativos descritos, puede resumirse, por tanto, de la siguiente forma:

- En primer lugar, en las sociedades que limiten la responsabilidad de sus socios, la constitución y la ampliación de capital tributan por operaciones societarias sobre la base de la cifra del capital de la sociedad o del importe de la ampliación. Las aportaciones dinerarias están sujetas al IVA sólo en el caso de que quien las realice sea sujeto pasivo del IVA. Esto determina que el gravamen del desplazamiento patrimonial queda condicionado a que el transmitente sea sujeto pasivo del IVA.

No obstante, aun siendo sujeto pasivo del IVA, si la aportación consiste en un inmueble cuya entrega se encuentre exenta del IVA, tampoco se verá gravado el desplazamiento patrimonial, como consecuencia de la aplicación de la regla de incompatibilidad entre transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias del apartado segundo del artículo 1 del Texto Refundido. Así lo entiende MARTÍNEZ LAFUENTE, que razona que «en un acto de aportación de segunda entrega de edificaciones realizada por quien tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es sólo exigible el Impuesto sobre Operaciones Societarias, sin que la aportación pueda ser gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Onerosas, pues la exención del IVA, que comporta la incidencia en el Impuesto sobre Transmisiones Onerosas, ha de respetar la norma que sobre incompatibilidad de gravámenes se contiene en el artículo primero del Texto Refundido»²⁵. La incompatibilidad entre ambos gravámenes se refiere al acto y no a la materia imponible, como se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1987 que, en relación a una aportación de un inmueble a una sociedad en concepto de capital, resolvió que al tratarse de un solo negocio jurídico no podía tributar por transmisiones patrimoniales y operaciones societarias simultáneamente.

- En segundo lugar, en el supuesto de sociedades que no limitan la responsabilidad de los socios, constitución y ampliación de capital tributan tomando por base el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueran deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.

²⁴ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José, manifiesta que «el artículo 35 del Reglamento del ITP contiene una norma ciertamente ominosa para los contribuyentes» y que «es difícil encontrar justificación a la no deducibilidad de las deudas garantizadas con derecho real». *Ob. cit.*, pág. 428.

²⁵ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ed. Marcial Pons, 1996, pág. 57.

Al igual que en el caso anterior, las aportaciones no dinerarias sólo tributan por el IVA (sin minoración de deudas ya que, conforme al artículo 78 de la Ley de este impuesto, su base imponible es el importe total de la contraprestación, formando parte de la misma el importe de las deudas asumido por el destinatario de las operaciones sujetas) cuando el aportante sea sujeto pasivo de este impuesto. En esta situación el desplazamiento patrimonial queda doblemente gravado, salvo que, como hemos señalado anteriormente, se tratase de aportaciones de inmuebles exentas del IVA, que tributarían exclusivamente por operaciones societarias.

El cambio de orientación en la tributación de las aportaciones a sociedades en el IVA y la discriminación entre un tipo y otro de sociedades en la descripción de la base imponible del Impuesto de Operaciones Societarias, unido al modo en que se ha configurado la incompatibilidad entre los conceptos transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias ha determinado que la tributación de los distintos supuestos de aportaciones *in natura* a sociedades constituya un régimen incoherente e injusto.

4. Propuestas para el tratamiento tributario de las aportaciones de bienes y derechos a sociedades en pago de asunción de deudas.

La situación descrita pone de manifiesto un panorama verdaderamente lleno de incertidumbres en orden a determinar la tributación procedente de las operaciones de aportaciones a sociedades que incorporan bienes y deudas conjuntamente.

DE PABLO VARONA trata de resolver la cuestión en base a criterios de equidad.

Entiende este autor que la tributación por ITPAJD de las aportaciones a sociedades de bienes y deudas conjuntamente no debe diferir de la que corresponde a los excesos de adjudicación onerosos, por determinar consecuencias patrimoniales análogas y que, por tanto, la adjudicación de los bienes en pago de la asunción de las deudas por la sociedad debe tributar por transmisiones patrimoniales onerosas, sin perjuicio de la tributación por operaciones societarias de la operación societaria ²⁶.

Considera que, de no ser así, «se podrían utilizar las operaciones societarias para realizar auténticas transmisiones onerosas, beneficiándose de los tipos más bajos del IOS y de la no liquidación por adjudicación en pago de asunción por transmisiones patrimoniales onerosas».

Coincidimos en las consideraciones que hace este autor sobre los efectos de la no tributación por transmisiones patrimoniales onerosas de las aportaciones a sociedades de bienes en pago de asunción de deudas, pero dudamos que tales efectos constituyan argumento suficiente para sostener la sujeción de dichas operaciones al indicado impuesto.

²⁶ DE PABLO VARONA, Carlos. En *Ob. cit.*, pág. 222, señala que «no vemos justificado por ejemplo que el régimen que siga la aportación de un particular, que al aportar un inmueble valorado en 40, recibe acciones por valor de 20, comprometiéndole la sociedad a entregarle otros 20 millones en metálico en un plazo de 10 años, sea distinto de aquel en el que el particular aporta el mismo bien hipotecado, asumiendo la sociedad la deuda que garantiza la hipoteca (por valor de 20) y entregándole acciones por valor de 20. En ambos casos se aporta 20, y el resto es una auténtica transmisión onerosa (cuya contraprestación se entrega en metálico o asumiendo la deuda), que, entendemos, debería tributar por transmisiones patrimoniales onerosas».

Entendemos que la propuesta de DE PABLO VARONA incide en el ámbito de la hermenéutica, postulando una interpretación del Texto Refundido del ITPAJD que posibilite la inclusión en su articulado del gravamen de las operaciones a que nos referimos, en razón de las inequidades que, en caso contrario, se ampararían. No obstante, de su trabajo no resulta claro que sea ésta la solución defendida, pues las situaciones que denuncia podrían ser consecuencia de un vacío legal y sus proposiciones referirse a alguna fórmula de integración de la norma.

Si ha de entenderse esto último, las posibilidades de la analogía como mecanismo integrador de la Ley en el ámbito del Derecho Tributario se encuentran restringidas, resultando un medio prohibido para «extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones», según establece el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria.

Es cierto que se ha planteado la interpretación de este precepto de modo que permita el recurso a la analogía incluso para los supuestos expresamente excluidos (hecho imponible y exenciones y bonificaciones), pero subordinándose a la consecución de fines superiores, como la superación de ciertas desigualdades. Clemente CHECA, en este sentido postula que «cabría perfectamente que en algún supuesto concreto se pudiera apreciar que la rigidez en la aplicación de la analogía, incluso en los supuestos en que expresamente está prohibida por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, ocasiona una injustificable desigualdad, sin estar basada la misma en criterios objetivos y razonables, por lo que en consecuencia, utilizando la interpretación analógica debería pasarse por encima de lo dispuesto en el referido precepto de la Ley General Tributaria para así evitar la conculcación de los principios constitucionales en juego, que no pueden ser preteridos por la aplicación prioritaria de una norma que con ellos esté en contraste»²⁷.

Pero el supuesto examinado en el que puede producirse un tratamiento más favorable que el dispensado a otras operaciones de efectos análogos gravados por la Ley del ITPAJD, como es el caso de los excesos de adjudicación onerosos, que pone de manifiesto DE PABLO VARONA, no constituye uno de esos casos de «injustificable desigualdad», que podría dar lugar, en su caso, a la aplicación de la interpretación expuesta.

Si, por el contrario, la solución defendida por el autor citado es, como apuntábamos, interpretar la norma de modo que en la misma quepa la sujeción al concepto transmisiones patrimoniales onerosas de las operaciones que estamos examinando, no nos parece un argumento muy sólido el justificar tal interpretación como medio de evitar fraudes de ley u otras formas de abuso de Derecho. El hecho de que la situación creada propicie actuaciones de esta naturaleza, lo único que debe determinar es que se activen los recursos legales previstos para combatirlos. En este sentido, el artículo 24.1 contempla el expediente de fraude de ley, que conduce a la aplicación de la norma que pretende eludirse, aunque, como indicaba SAINZ DE BUJANDA, «la actitud del legislador debe consistir en depurar su técnica tributaria, pero no en la utilización del expediente de fraude de ley para gravar situaciones que no lo están»²⁸.

²⁷ CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Interpretación y Aplicación de las Normas Tributarias: Análisis Jurisprudencial*, pág. 255. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998.

²⁸ SAINZ DE BUJANDA, F., *Análisis Jurídico del Hecho Imponible*, en Tomo IV, pág. 603, de Hacienda y Derecho. Madrid, 1963.

En cualquier caso, antes de plantear soluciones entendemos que es preciso determinar la naturaleza de las anomalías cuyo remedio se persigue.

Es evidente que el desorientado quehacer del legislador en relación a la configuración del hecho imponible de las operaciones societarias ha terminado por levantar una obra frágil, carente de equilibrio y lógica, que desestabiliza la estructura que ordena la tributación de las aportaciones a sociedades, haciéndola vulnerable a manipulaciones externas.

Ante esta situación hemos de preguntarnos si tales debilidades pueden colmarse en el proceso aplicativo de la norma. Si vía interpretación, una vez despejadas las incertidumbres que durante su gestación se han ido sembrando, puede llegar a concluirse que la ley prevé como hecho imponible de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas a las aportaciones a sociedades en pago de asunción de deudas. Y si esto no es posible, sí caben alternativas en el Derecho Tributario para conseguir el mismo resultado en aras de la protección de intereses superiores.

Hemos expuesto cómo el proyecto originario del legislador era establecer una nueva modalidad de gravamen (el Impuesto de Operaciones Societarias) que dejaba al margen la tributación del desplazamiento patrimonial en las operaciones de constitución y ampliación de capital de las sociedades que limitaban la responsabilidad de sus socios, incidiendo sobre el acto societario formalmente considerado, trasladando al ámbito del futuro IVA la tributación de la transmisión en los supuestos de aportaciones. Este planteamiento quedó reflejado expresamente en la normativa del ITPAJD mediante la creación de una nueva figura impositiva configurada de tal manera que atendiese a los propósitos indicados (la base imponible de las operaciones descritas dejaba de ser el valor real de las aportaciones, a favor de la cifra nominal del capital) y la supresión del gravamen de las aportaciones a sociedades en pago, para pago y en pago de asunción de deudas por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas, sin que el cambio de orientación decidido al elaborarse la Ley del IVA en relación a la tributación de las aportaciones a sociedades viniese acompañado de una modificación de la Ley del ITPAJD. El legislador tuvo ocasión de acomodar la legislación del ITPAJD en función de la tributación decidida en la Ley del IVA a las aportaciones no dinerarias a sociedades, pero no lo hizo.

La actitud del legislador en relación al IVA y su pasividad respecto del ITPAJD rompen los lazos de dos normas que debían «caminar juntas», que «se necesitaban», provocando un vacío que entendemos insalvable mediante el recurso a la interpretación, pues no sólo pone de manifiesto una discrepancia entre los propósitos del legislador y sus realizaciones, sino que genera una incertidumbre extraordinaria en cuanto al sentido de una norma, la Ley del ITPAJD, que ha quedado desmadejada al modificarse el futuro en razón al cual estaba concebida.

Creemos que no es suficiente considerar que la nueva orientación del IVA obliga a interpretar la legislación del ITPAJD en una dirección distinta de la que se deduce de su formulación positiva, pues son demasiados los interrogantes que se plantean como para que puedan eludirse las responsabilidades que el principio de legalidad impone al legislador en orden a la configuración de los elementos esenciales del tributo.

Al legislador le corresponde adecuar el ITPAJD a la nueva situación creada a partir de la legislación del IVA y, en tanto no lleve a cabo esta labor, existirán vacíos, lagunas, que provocarán disfunciones en la aplicación de la norma.

Ya nos hemos referido a las limitaciones que la analogía como mecanismo de integración de las lagunas cuenta en el Derecho Tributario. Por tanto, si, como entendemos, la situación que ha desencadenado una evolución contradictoria e inconsistente de la normativa es la de un vacío legal que permite tratamientos disímiles para situaciones comparables y crea un *status* propicio para manipulaciones fraudulentas, la única reacción que consideramos posible para corregir esta situación es el cambio normativo.

Todos los años, las Leyes de Presupuestos y las denominadas «leyes de acompañamiento» incorporan modificaciones en las normas que regulan nuestro sistema tributario. Siempre afectan a impuestos como el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades o el IVA, de gran incidencia en las cuentas anuales del Estado. Los cambios en el ITPAJD suelen limitarse a la escala de gravamen de las rehabilitaciones y transmisiones de grandezas y títulos nobiliarios. No postulamos con ello la utilización de este tipo de normas como vehículo de los cambios que el impuesto precisa (la Ley de Presupuestos por impedimento constitucional y la de «acompañamiento» por sus muchas carencias), sólo resaltamos la falta de interés del legislador por este impuesto. Creemos que merece un poco más de atención pues su actual regulación, y especialmente en lo que se refiere a su coordinación con el IVA, presenta demasiados puntos oscuros.

Por lo que se refiere al tema de que nos hemos ocupado, bueno sería que, para corregir las deficiencias expuestas, se adecuara correctamente la tributación de las aportaciones a sociedades a la Directriz 69/355, volviendo a utilizar el valor real de los bienes y derechos aportados como base imponible, restableciendo con ello un régimen homogéneo y no discriminatorio para todo tipo de sociedades que incida sobre el desplazamiento patrimonial.

Al mismo tiempo debería clarificarse la tributación de la transmisión que se efectúa en el acto de aportación que no está destinada a cubrir la cifra del capital sino de otras deudas que en ese momento asume la sociedad.

Entendemos que el derecho de aportación se refiere exclusivamente al capital. El hecho de que tenga un gravamen específico y moderado (del 1%) tiene por finalidad dar un tratamiento propio que no obstaculice fiscalmente la utilización de las formas societarias. Como va referido a la cifra de capital las deudas se deducen, tal y como prevé la Directriz.

Compartimos, por tanto, el criterio de que el valor del bien aportado en la parte que sirve de contrapartida a deudas con terceros asumidas por la sociedad, ajenas a la que se deriva del contrato societario, no tienen por qué «beneficiarse» de este régimen específico del derecho de aportación, en línea con lo establecido en el artículo 12.1 c) de la Directriz, que establece que «los Estados miembros podrán percibir... impuestos sobre las transmisiones referidos a los bienes de cualquier naturaleza que se aporten a una sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, en la medida que la transmisión de estos bienes tenga una contrapartida que no sean participaciones sociales».

Pero, insistimos que en aras del respeto a los principios de legalidad y seguridad jurídica este tratamiento debería incorporarse a nuestro ordenamiento jurídico a través de un cambio en las normas que expresamente lo contemplan y no como fruto de la interpretación de unas normas que en su actual redacción distan mucho de contener dicho tratamiento.

Para terminar, nos resta referirnos a una cuestión que dejamos apuntada páginas atrás: si las denominadas «aportaciones tácitas» en ningún caso deberían considerarse gravadas en razón de lo establecido en el artículo 29 del Reglamento del ITPAJD.

Tras la anulación por el Tribunal Supremo de este precepto la cuestión pierde relevancia, ya que el razonamiento venía referido a una situación que se derivaba exclusivamente del texto de dicho artículo. No obstante, lo comentaremos brevemente.

Señalábamos que al referirse el precepto indicado exclusivamente a las adjudicaciones expresas, sin mencionar a las tácitas, llevaba a DE PABLO VARONA a afirmar que esta redacción permitía interpretar que las fusiones quedarían al margen del gravamen por la adjudicación en pago de asunción de deudas.

De acuerdo con la posición que hemos mantenido en este trabajo no podemos dar al precepto reglamentario tal alcance. Si la Ley no contempla el gravamen por transmisiones patrimoniales onerosas de las aportaciones a sociedades de bienes y derechos en pago de asunción de deudas, el Reglamento no puede referirse al mismo. En este sentido, insistimos que la referencia a las aportaciones expresas no ha de significar que se pretenda excluir de gravamen a las tácitas y, por tanto, a las fusiones, sino que más bien debe entenderse como una reproducción de la redacción del Reglamento de 1967.

En cualquier caso, la exclusión en las fusiones del gravamen de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas está fuera de toda duda, como el propio DE PABLO VARONA explica detalladamente. Al tratarse de un acto jurídico único, no susceptible de «desdoblarse» en varios actos y encontrarse sujeta al Impuesto de Operaciones Societarias, dada la incompatibilidad entre esta modalidad y transmisiones patrimoniales onerosas no puede quedar gravada por las adjudicaciones de bienes en pago de las deudas que la sociedad absorbente o nueva asume.

Señala el autor citado que, en primer término, hay que tener presente que al tratarse de una operación realizada por un empresario entra en el ámbito del IVA, no estando sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas y que, incluso en aquellas fusiones en que por estar realizadas al amparo de lo establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, constituyen un supuesto de no sujeción al IVA, tampoco se liquida por transmisiones patrimoniales onerosas, ni siquiera «por las transmisiones de inmuebles incluidos en el patrimonio transmitido, tal y como prescribe el artículo 7.5 *in fine* del Texto Refundido de ITP, pues la incompatibilidad entre ambos impuestos, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias, hace que se deba liquidar únicamente por este último»²⁹.

²⁹ DE PABLO VARONA, Carlos. En *Ob. cit.*, pág. 288.