

EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y LA PRETENDIDA DUALIDAD DE CONVENCIONES EN DETERMINADAS OPERACIONES SOCIETARIAS

Gerardo Cuesta Cabot

Abogado. Departamento Fiscal de Uría Menéndez

EXTRACTO

Cuando en el contexto de determinadas operaciones societarias (en particular, en la constitución de sociedades y en los aumentos de capital) tiene lugar una transmisión de bienes inmuebles y deudas, la Administración viene manteniendo que existe una segunda «convención», independiente de la propia operación societaria, que califica como adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, y que, como tal, queda sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), siempre y cuando no tribute por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta doctrina ha sido también aplicada, transitoriamente, en supuestos de disolución de sociedades, a pesar de las diferencias significativas entre estos supuestos y los de constitución de sociedades y aumentos de capital. Las últimas contestaciones de la Dirección General de Tributos, en cambio, se hacen eco de tales diferencias y rechazan que las disoluciones puedan dar lugar a TPO cuando los socios reciben inmuebles y deudas de la sociedad disuelta.

En este artículo se valora críticamente la doctrina administrativa de la doble convención y su aplicación a las distintas operaciones societarias, concluyendo que tal doctrina carece actualmente de un apoyo legal suficiente, si bien la fuerza de los argumentos que llevan a esta conclusión varía sensiblemente según el tipo de operación societaria de que se trate.

Palabras claves: transmisiones patrimoniales, doble convención, operaciones societarias, constitución y disolución de sociedades, aumentos y disminuciones de capital y operaciones de reestructuración.

Fecha de entrada: 16-01-2013 / Fecha de aceptación: 25-01-2013

TRANSFER TAX AND THE DEEMED DUPLICITY OF AGREEMENTS IN CERTAIN CORPORATE TRANSACTIONS

Gerardo Cuesta Cabot

ABSTRACT

In those cases where, in the context of certain corporate transactions (in particular, in the context of the incorporation or the increase of the share capital of a company), there is a transfer of a real estate asset and an assumption of debts by the company which is incorporated or which increases its share capital, the Tax Authorities have construed that there is a second «agreement», separated from the relevant corporate transaction, consisting in an «express transfer of assets in exchange of the assumption of a debt», and which, as such, it is subject to Transfer Tax (provided that it is exempt or not subject to Value Added Tax).

This criterion has also been transitorily applied to the winding up of companies, although there are significant differences between this case and the incorporation or the increase of the share capital of a company. Most recent rulings from the Spanish Tax Authorities, considering these differences, reject that the winding up of a company may trigger Transfer Tax for the mere fact that the shareholders receive real estate assets and debts from the liquidated company.

This paper critically assess the «second agreement» criterion held by the Tax Authorities regarding the above referred and other corporate transactions, concluding that this criterion currently lacks legal basis enough, albeit the strength of the arguments behind this conclusion significantly vary depending on the concerned particular kind of corporate transaction under analysis.

Keywords: transfer tax, double or second agreement, corporate transactions, incorporation, winding up and liquidation of companies, increase or decrease of share capital and restructuring transactions.

Sumario

1. Introducción
2. Operaciones de aumento de capital y constitución de sociedades
3. Disolución de sociedades
 - 3.1. La doctrina administrativa sobre la «doble convención» en las disoluciones con liquidación
 - 3.2. Razones por las cuales en la disolución de una sociedad con deudas que son asumidas por los socios no puede existir una adjudicación en pago gravable por TPO
4. Operaciones de reestructuración
5. Reflexión final: ¿está justificada la discriminación de unas operaciones societarias y otras en cuanto a la aplicación de la doctrina de la doble convención?

1. INTRODUCCIÓN

Existe una preocupante tendencia interpretativa en la Administración a considerar que las operaciones societarias pueden dar lugar a tributación por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD o el Impuesto) cuando estas llevan consigo la transmisión de bienes inmuebles y deudas, al entender que, en estos casos, al margen de la operación societaria propiamente dicha (normalmente sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias, OS, del Impuesto), se da una segunda «convención» que debe tributar separadamente.

Esta supuesta segunda convención consistiría en la transmisión de uno o varios inmuebles, cuando simultáneamente se asumen una o varias deudas (por subrogación del adquirente en la posición del transmitente, supuesto muy habitual en caso de inmuebles hipotecados), dando lugar a una «adjudicación expresa en pago de asunción de deudas», que quedaría sujeta a la modalidad de TPO del Impuesto como un hecho imponible independiente¹.

Las normas que se aluden, a este respecto, son las siguientes:

- Artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP): «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 aquellas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa».
- Artículo 7.2 del TRLITP: «Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: A) las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero

¹ Salvo que la entrega del inmueble en cuestión tribute por IVA, en cuyo caso, podría aplicar la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto, en vez de TPO. Según lo establecido en el artículo 7.5 del TRLITP, la transmisión de un inmueble quedaría sujeta a TPO cuando la operación no esté sujeta a IVA, por producirse en el contexto de la transmisión de una unidad económica autónoma, o esté sujeta pero exenta de IVA (e.g., por tratarse de la segunda transmisión de una edificación).

para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones (...).

Como ha tenido ocasión de aclarar el Tribunal Supremo [Sentencia de 5 de diciembre de 1998, recurso número 609/1995 (NFJ007028), cuyos términos se reiteran en varias sentencias posteriores], en el referido artículo 7.2 del TRLITP se incluyen tres supuestos distintos: «la adjudicación de uno o más bienes (al acreedor) en pago de deudas, la adjudicación (a un tercero) para pago de deudas, y por último la adjudicación (también a un tercero) para que asuma la deuda, y se erija en deudor frente al acreedor, con consentimiento expreso de este».

Interesa especialmente, a nuestros efectos, la diferenciación entre los dos últimos supuestos indicados, esto es, las adjudicaciones para pago de deudas y las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. La diferencia fundamental estriba en que la adjudicación para pago de deudas es un negocio *pro solvendo*, que no surte efectos ante el acreedor, que, hasta que no vea su deuda satisfecha, podrá continuar exigiendo esta al transmitente (y únicamente a este, salvo que concurran otras garantías), mientras que la adjudicación expresa en pago por asunción de deudas es un negocio *pro soluto*, que sí involucra al acreedor, pues en este caso se produce una novación subjetiva, de forma que el adquirente sustituye al transmitente como deudor del acreedor, quedando el transmitente liberado de su deuda.

En palabras del Tribunal Supremo, «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»².

Así, en la adjudicación expresa en asunción de deudas³, el adquirente asume las deudas en contraprestación por la entrega del bien, que se le entrega libre de todo encargo o mandato, y sin que la adjudicación produzca la extinción de las deudas, ni su modificación, salvo en lo que a la persona del deudor se refiere, cuyo lugar pasa a ocupar el adquirente.

Pues bien, esta «adjudicación expresa en pago de asunción de deudas» es la que aprecia la Administración en determinadas operaciones societarias, cuando, como se ha indicado, la opera-

² En efecto, como especialidad respecto a la dación en pago de deudas y la adjudicación en pago de asunción de deudas, en la adjudicación para pago de deudas, si el adjudicatario del bien acredita haberlo transmitido, dentro del plazo de dos años siguientes, al acreedor en pago de su crédito o a un tercero para pago del mismo, podrá exigir la devolución del impuesto satisfecho por tal adjudicación para pago [art. 7.2 A) del TRLITP].

³ Conviene señalar que este supuesto desapareció como hecho imponible en el texto aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y, tras un infructuoso intento de reinstauración por vía reglamentaria (RD 828/1995), que el Tribunal Supremo consideró nulo (en la referida Sentencia de 5 de diciembre de 1998), fue legalmente reinstaurado a partir del año 2000 mediante la Ley 55/1999, de 29 de diciembre de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

ción societaria conlleva la transmisión de inmuebles y deudas (y siempre y cuando la transmisión de tales inmuebles no tribute por IVA), de tal forma que, en estos casos, entiende que concurren dos convenciones, por un lado, la propia operación societaria, normalmente sujeta a la modalidad de OS del Impuesto; y, por otro, una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, sujeta a la modalidad de TPO y no exenta.

Con claridad, como veremos seguidamente, esta es la postura de la Administración respecto de las operaciones societarias de aumento de capital y constitución de sociedades. En otras operaciones societarias, sin embargo, no mantiene la misma postura.

2. OPERACIONES DE AUMENTO DE CAPITAL Y CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES

En el ámbito específico del *aumento de capital o constitución de sociedades*, existen numerosos precedentes administrativos en los que se argumenta que, en estos casos, cuando se aportan bienes inmuebles y deudas, existen dos convenciones y hechos imponibles distintos, el aumento de capital o la constitución propiamente dicha, sujetos a OS (y actualmente exentos⁴), y una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, adjudicación que, supuestamente, supone una convención distinta, por lo que ha de someterse a tributación separadamente, por la modalidad de TPO (al tipo que proceda según la comunidad autónoma que corresponda, normalmente al 7% u 8%).

Este es el criterio expresado por la Dirección General de Tributos (DGT), entre otras, en Consultas 252/2005, de 15 de septiembre (NFC021301), V0361/2010, de 25 de febrero (NFC037487), V0837/2010, de 26 de abril (NFC038000), V2303/2011, de 28 de septiembre (NFC042326), y V1710/2012, de 6 de septiembre (NFC045479). En la última de las mencionadas, la DGT explica su posición en estos términos:

«En una ampliación de capital en la que el desembolso de las acciones se lleva a cabo mediante la aportación de un inmueble hipotecado en garantía de un préstamo concedido por una entidad financiera [en el que se subroga la entidad que amplía capital], se producen dos hechos imponibles. El hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, por el concepto de aumento de capital, conforme al art. 19.1 del Texto Refundido y exento en virtud del art. 45.I B) 11 del mismo cuerpo legal. La sujeción a esta modalidad implica la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de la parte de los inmuebles que se entrega como aportación. Por otro lado, la sociedad asume la deuda pendiente por la adquisición de los inmuebles que se le transmiten, transmisión que constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas como adjudicación en pago de asunción de deudas prevista en el art. 7.2 A) del Texto Refundido del ITP y AJD».

⁴ Artículo 45.I B) 11 del TRLITP.

La doctrina de los Tribunales de Justicia sobre este particular no es pacífica, si bien la mayor parte de las sentencias más recientes confirman la postura de la Administración [entre otras, Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 16 de marzo de 2011, recurso número 2/2010 (NFJ044101); del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de enero de 2012, recurso número 845/2009 (NFJ047804); y del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 7 de mayo de 2012, recurso número 16101/2010 (NFJ047953)], reproduciendo su argumentación sobre la doble convención.

En contra, pueden citarse, entre otras, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 9 de julio de 2010, recurso número 610/2008 (NFJ041913), y de 2 de julio de 2010, recurso número 484/2008 (NFJ040579), en las que se argumenta que la operación societaria y la adjudicación son actos inescindibles, con una única causa, que es la que viene dada por la constitución o aumento de capital. Según esta tesis, la posible adjudicación para el pago de deudas o adjudicación expresa en pago por la asunción de deudas no tienen una razón de ser independiente, son puramente accesorias de la operación societaria, concluyéndose en consecuencia que existe una única convención respecto de la cual puede exigirse un único gravamen⁵.

En todo caso, aunque la mayor parte de los Tribunales de Justicia se inclinan por admitir que las aportaciones de inmuebles hipotecados pueden dar lugar al hecho imponible de TPO por adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, suelen rechazar esta posibilidad cuando no existe una asunción «propia» de la deuda⁶ y no se produce la subrogación de la entidad adjudicataria en la posición del aportante frente al deudor, permaneciendo el aportante obligado, no solo ante el acreedor, sino también ante la sociedad que recibe la aportación (en caso de que se ejecute la garantía real). El mismo razonamiento se realiza, en ocasiones, en torno al valor de la aportación, indicándose que, si el capital se aumenta en el valor del inmueble hipotecado (sin descontar importe alguno por las deudas hipotecarias), no puede darse un segundo hecho imponible distinto de la propia operación societaria y consistente en la adjudicación expresa en pago de asunción de deudas⁷.

Esto es, donde se aprecia cierto consenso es en descartar que pueda existir una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas sujeta a TPO por el mero hecho de que el inmueble que

⁵ En términos análogos se pronunciaba el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en Sentencias de 17 de diciembre de 2009, recurso número 577/2009 (NFJ038255), y 12 de julio de 2010, recurso número 576/2009 (NFJ040568).

⁶ En contraposición a lo que la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha denominado la «asunción de deuda impropia, cumulativa o de refuerzo», mediante la cual el nuevo deudor se introduce en la obligación para colocarse junto al deudor primitivo, en concepto de deudor solidario, sin producir efectos liberatorios. En tal caso, la incorporación de un deudor más que se compromete al pago no libera a los deudores primitivos, de manera que la aceptación del acreedor no produce efectos liberatorios y puede producirse en cualquier momento y forma.

⁷ En esta línea, cabe citar, entre otras, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 16 de mayo de 2011, recurso número 1152/2007 (NFJ044024), y 21 de octubre de 2009, recurso número 345/2006 (NFJ037158); del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 21 de diciembre de 2011, recurso número 874/2009 (NFJ047706); y del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 22 de diciembre de 2010, recurso número 260/2008 (NFJ042462), 22 de julio de 2010, recurso número 322/2008 (NFJ040587), y 23 de junio de 2010, recurso número 15/2008 (NFJ040576).

sea objeto de aportación esté hipotecado, si la sociedad que lo recibe no asume una obligación personal sobre la deuda hipotecaria que deba contabilizar como pasivo.

3. DISOLUCIÓN DE SOCIEDADES

Como veremos, en los supuestos de *disolución de sociedades*, a los argumentos que se esgrimen contra la aplicación de la doctrina de la doble convención en las operaciones de ampliación de capital y constitución de sociedades, se unen otros adicionales y concluyentes, de tal forma que resulta sorprendente (y preocupante) que la Administración haya podido llegar a mantener alguna vez, como lo ha hecho, que en una operación de disolución en la que se transmiten inmuebles y deudas a los socios existe una convención distinta a la propia disolución, consistente en una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas susceptible de tributar por TPO.

3.1. LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA SOBRE LA «DOBLE CONVENCIÓN» EN LAS DISOLUCIONES CON LIQUIDACIÓN

Sobre este particular, la doctrina más reciente de la DGT se ha evacuado principalmente en relación con las disoluciones de sociedades patrimoniales acogidas en 2007 a la disposición transitoria vigésimo cuarta del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS)⁸.

Inicialmente, en Consulta V0830/2007, de 19 de abril (NFC029262), la DGT indicaba que «la sujeción a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD impide que la disolución de la sociedad limitada con entrega del patrimonio social a los socios tribute en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto por la entrega de los inmuebles a los socios, pues dicha entrega forma parte de la disolución y liquidación de la sociedad limitada», sin matización alguna respecto a la posible existencia de deudas en el patrimonio social⁹.

⁸ Este precepto establecía un régimen especial para la disolución de sociedades en las que concurrieran las siguientes circunstancias: «a) Que hubieran tenido la consideración de sociedades patrimoniales, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, en todos los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2005 y que la mantengan hasta la fecha de su extinción. b) Que en los seis primeros meses desde el inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2007 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación». Este régimen especial incluía, expresamente, entre otras ventajas fiscales, la «exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto operaciones societarias, hecho imponible disolución de sociedades, del artículo 19.1.1 del texto refundido del impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre», sin hacer referencia a la modalidad de TPO del Impuesto.

⁹ Sin embargo, con anterioridad, y fuera del contexto de las sociedades patrimoniales, la DGT había mantenido en Consulta 1846/2002, de 26 de noviembre (NFC018778), en relación con la adjudicación de un inmueble a un comunero

Posteriormente, en Consulta V0628/2008, de 31 de marzo (NFC028918), la DGT rescata su teoría de la doble convención, interpretando que, en la disolución de una sociedad patrimonial en cuyo patrimonio existen inmuebles hipotecados y deudas que son asumidas por los socios como consecuencia de la disolución, existe, además de la propia disolución (exenta de OS en virtud de la disp. trans. vigésimo cuarta del TRLIS), una segunda convención, consistente en la transmisión de inmuebles por adjudicación expresa en pago de asunción de deuda, sujeta a TPO y no exenta.

Con apoyo en esta segunda consulta, varias comunidades autónomas revisaron las disoluciones de sociedades patrimoniales operadas durante 2007, emitiendo las correspondientes liquidaciones por TPO en todos aquellos casos (más que habituales) en los que en el patrimonio social adjudicado a los socios se incluían bienes inmuebles y deudas.

Consultada de nuevo al efecto, la DGT modificó su criterio, primero en Consulta V0814/2011, de 30 de marzo (NFC040741), y después en Consulta V1091/2011, de 29 de abril (NFC040935) (esta última, referida de nuevo específicamente a la disolución de sociedades patrimoniales), manifestándose en estos términos:

«Este Centro Directivo modifica el criterio expuesto en la V0628/2008, en la que se decía que se producía la concurrencia de dos hechos imponible 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 V0814/2011».

Queda por ver en qué sentido se pronuncian los tribunales ante los que se han interpuesto las correspondientes reclamaciones y recursos contra las liquidaciones giradas por las comunidades autónomas en relación con las disoluciones de sociedades patrimoniales operadas durante 2007¹⁰.

en la disolución de una comunidad de bienes, asumiendo el comunero la obligación del préstamo hipotecario garantizado por el inmueble, que «sí, además de la aportación del inmueble a la sociedad de responsabilidad limitada y la adjudicación al comunero del inmueble comunitario, se añade, en los dos casos, la asunción de la deuda por parte del adjudicatario del inmueble, esta segunda operación es otra convención, distinta de la transmisión del inmueble, por lo que debe gravarse separadamente de aquella».

¹⁰ Hasta la fecha, conocemos un único precedente jurisprudencial que se haya ocupado de un caso similar. En particular, se trata de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares de 20 de junio de 2011, recurso número 817/2009 (NFJ044850). Esta sentencia confirma las liquidaciones por TPO giradas a los socios de una sociedad disuelta, por considerar que la adjudicación de los inmuebles de la sociedad, en un porcentaje del 50% a cada uno de ellos, no tenía causa en el reparto del haber social derivado de la disolución, sino en el pago de una deuda ordinaria que la sociedad mantenía previamente con ellos. No se trata, por tanto, de un supuesto de adjudicación expresa en pago de

Más allá de la sucinta explicación con la que la DGT justifica su cambio de criterio, existen varias razones, y todas ellas concluyentes, por las cuales no cabe considerar que la disolución de una sociedad que cuenta con inmuebles y deudas en su patrimonio supone una segunda convención gravable por TPO. A ellas nos referiremos a continuación.

3.2. RAZONES POR LAS CUALES EN LA DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD CON DEUDAS QUE SON ASUMIDAS POR LOS SOCIOS NO PUEDE EXISTIR UNA ADJUDICACIÓN EN PAGO GRAVABLE POR TPO

- a) La transmisión del patrimonio social derivada de la disolución y liquidación de una sociedad no es una convención distinta a la propia disolución, toda vez que la división del patrimonio social entre los socios es consustancial a la propia disolución y liquidación.

Según establece el artículo 1.2 del TRLITP:

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

Añadiendo el artículo 4 del mismo texto legal 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 aquellas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa».

A falta de una definición legal, debe atenderse al significado común del término «convención», el cual, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua (descartadas otras acepciones claramente impertinentes) se corresponde con «ajuste y concierto entre dos o más personas o entidades».

Pues bien, en la disolución de una sociedad, solo existe una convención, que es el acuerdo de disolver la sociedad, sin que la transmisión de su patrimonio consecuencia del reparto del haber social pueda considerarse una convención distinta y separada.

asunción de deudas, sino de adjudicación en pago de deudas (al acreedor), que quedan extinguidas por confusión de la condición de acreedor y deudor en la misma persona. No podemos compartir el criterio de esta resolución, por razones análogas a las que se detallan en el apartado 3.2 respecto de las supuestas adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas, resultando, por otra parte, llamativo que la Oficina Liquidadora obviara la concurrencia de una deuda a largo plazo con una entidad de crédito en la que se subrogaron, como consecuencia de la liquidación, los referidos socios.

En efecto, el acuerdo de disolución de una sociedad produce como efecto inmediato la apertura sin solución de continuidad de su liquidación, tal y como establece el artículo 371 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) y establecía el 266 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA). Todo lo cual desemboca necesariamente en la división del patrimonio social, salvo supuestos extraordinarios como la reactivación o continuación forzosa de la sociedad, según dispone el artículo 391 de la LSC y disponía en similares términos el artículo 277 del TRLSA.

- b) En nada puede alterar lo anterior el hecho de que al tiempo del reparto del patrimonio social subsistan deudas no vencidas, especialmente teniendo en cuenta que los socios responden de ellas *ex lege* y no por disposición de las partes.

El proceso de liquidación previo al reparto del patrimonio social entre los socios de una sociedad disuelta no impide en absoluto la subsistencia de deudas que deban atribuirse a los socios. Muy al contrario, la subsistencia de deudas no vencidas en el patrimonio social y la responsabilidad de los socios por estas es consustancial a la propia disolución y no es fruto de convención o pacto alguno independiente, toda vez que el liquidador no puede imponer al acreedor el vencimiento o amortización anticipada de tales deudas.

Y esto no solo deriva de la propia lógica de las cosas, sino que se contempla expresamente en la regulación legal de la disolución, estableciendo el artículo 394.1 de la LSC (como en similares términos indicaba el art. 277.2 del TRLSA):

«Transcurrido el término para impugnar el balance final de liquidación sin que contra él se hayan formulado reclamaciones o firme la sentencia que las hubiese resuelto, se procederá al pago de la cuota de liquidación a los socios. *Cuando existan créditos no vencidos se asegurará previamente el pago.*»

De lo que resulta que la existencia de créditos no vencidos no impide ni puede impedir el reparto del haber social si estos están suficientemente asegurados (en este sentido, se suele acompañar a la escritura de disolución un certificado de la entidad acreedora, por el cual esta entidad reconoce la suficiencia del aseguramiento).

Se trata de algo común en la práctica, y que no debiera suscitar debate ni controversia alguna. Así lo explica nuestra mejor doctrina mercantilista¹¹:

«Es frecuente que la sociedad disuelta tenga deudas a plazo, respecto de las cuales el problema que se plantea es el de decidir si la apertura de la liqui-

¹¹ URÍA Y MENÉNDEZ, *Curso de Derecho Mercantil*, tomo I, pág. 1.031, editorial Civitas, 1999.

dación permite a la sociedad hacer el reembolso anticipado a los acreedores, pagando sin esperar al vencimiento del crédito. Del artículo 277 [TRLISA, actualmente 394.1 de la LSC], que faculta a los liquidadores para repartir entre los socios el patrimonio social aunque existan créditos no vencidos, siempre que se asegure previamente el pago, parece deducirse el respeto al plazo convenido; la sociedad no puede imponer al acreedor el reembolso anticipado (...)).

A mayor abundamiento, el régimen de responsabilidad patrimonial de los antiguos socios de una sociedad disuelta abona esta misma idea, por cuanto que debe recordarse que los socios de la sociedad disuelta son responsables solidarios de las deudas sociales no satisfechas, como indicaba el artículo 123.2 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, «los antiguos socios responderán solidariamente de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación, sin perjuicio de la responsabilidad de los liquidadores en caso de dolo o culpa», principio aplicable también a las sociedades anónimas, y ahora recogido en el artículo 399.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la LSC, «los antiguos socios responderán solidariamente de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación».

También en este sentido cabe citar la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 16 de julio de 1998 (NCR002277):

«la sola conformidad del acreedor a la suficiencia de la garantía pactada tiene como único efecto posibilitar el reparto del haber social entre los socios, pero no implica necesariamente la renuncia a la responsabilidad personal de la sociedad deudora, de modo que en caso de insuficiencia de la garantía pactada, no podrá excluirse la responsabilidad personal de los socios por las deudas sociales pendientes, conforme resulta de los artículos 1.708 y 1.084 del Código Civil; 2 y 50 del Código de Comercio; 3 de la Ley Hipotecaria y 123.2 de la Ley de Sociedad de Responsabilidad Limitada, y sin perjuicio de la operatividad añadida de las previsiones adoptadas con ocasión de la adjudicación a los socios de los bienes sociales que estaban hipotecados en garantía de las deudas sociales pendientes (cfr. artículos 118 de la Ley Hipotecaria y 1.084, párrafo 2.º, del Código Civil)».

En definitiva, la transmisión de los activos de una sociedad a sus socios como consecuencia de su disolución no es una convención distinta a la propia disolución, con independencia de que existan deudas no vencidas de las que deban de responder los socios, pues (i) la subsistencia de tales deudas no obedece a ninguna convención o acto dispositivo independiente a la disolución, dado que no puede imponerse al acreedor el pago o vencimiento anticipado de la deuda; y (ii) la responsabilidad de los socios por tales deudas opera *ex lege* y es consecuencia consustancial de la disolución.

- c) En todo caso, las adjudicaciones en pago de asunción de deuda que la ley somete a tributación por TPO han de ser expresas, como dice literalmente la ley, es decir, no tácitas, y mucho menos implícitas y consustanciales a otra operación como es la disolución.

En efecto, según establece el artículo 7.2 del TRLITP, se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto: «las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones *expresas* en pago de asunción de deudas».

Dejando al margen el hecho de que la existencia de una única convención (la disolución de la sociedad) impediría de por sí someter a la modalidad de TPO del ITP y AJD la transmisión de los inmuebles adjudicados a los socios en el reparto del patrimonio social por el mero hecho de que en tal patrimonio se incluyan deudas no vencidas; debe señalarse que lo que constituiría, en caso de ser una convención independiente, hecho imponible de la modalidad de TPO del ITP y AJD, es la adjudicación *expresa* en pago de asunción de deudas.

En este sentido, la propia redacción de la norma, que se refiere a adjudicaciones expresas, excluyendo que puedan someterse a tributación adjudicaciones tácitas, debiera llevar a desechar de plano que pueda darse este hecho imponible cuando la transmisión de activos y la responsabilidad sobre deudas no vencidas tiene lugar en el contexto y como consecuencia consustancial de la disolución de una sociedad¹².

No puede haber una «adjudicación expresa en pago de asunción de deudas» en una disolución, ni en ninguna otra operación societaria que determine la transmisión de la titularidad de unos inmuebles y paralelamente la asunción de una o varias deudas, estén o no garantizadas con hipoteca; pues los inmuebles no son expresamente adjudicados en pago de la asunción de esas deudas, máxime cuando, como es habitual, en el activo que se transmite pueden existir otros elementos que no son inmuebles, repugnando a las reglas de la buena lógica concluir que son precisamente los inmuebles (y no estos otros activos no inmobiliarios) los que se transmiten en pago de la asunción de las deudas.

En la disolución, la sociedad (y el liquidador en su nombre) debe entregar los inmuebles (y el resto de los activos y pasivos) a los socios en todo caso. Es la propia

¹² Precisamente con base en esta argumentación, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña rechazó que en una constitución o ampliación de capital en la que se aportan inmuebles hipotecados, la hipotética segunda convención consistente en la adjudicación de tales inmuebles en pago de asunción de deudas pueda tributar separadamente por TPO. En palabras de este Tribunal [Sentencia de 21 de octubre de 2009, número de recurso 345/2006 (NFJ037158)], «(...) deben entenderse excluidas y no sujetas al impuesto las adjudicaciones tácitas. Tal es el caso que se contempla en el supuesto enjuiciado, en el que la sociedad que adquiere el inmueble aportado en el acto de su constitución queda subrogada en la posición de los deudores hipotecarios, por tratarse de una garantía real, como se ha visto, pero sin asumir expresamente la obligación garantizada mediante dicha hipoteca».

disolución la que da lugar al reparto del haber social y a que los socios respondan solidariamente de todas las deudas pendientes de la sociedad, responsabilidad a la que se añade, en el caso del socio que adquiere el bien hipotecado, la propia de la titularidad de un bien gravado con una garantía real.

- d) Someter a tributación por TPO las disoluciones de sociedades cuando existen deudas no vencidas que han de atribuirse a los socios conduciría a una evidente e incomprensible doble imposición prohibida por la ley.

El artículo 25.4 del TRLITP define cuál es la base imponible de la modalidad de OS del Impuesto en las disoluciones de sociedades en estos términos:

«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*».

Es decir, la base imponible de OS en la disolución está constituida por el valor de los activos de la sociedad transmitidos a los socios, sin deducción de gastos ni deudas.

Si, además, se exigiera la modalidad de TPO sobre el valor de los inmuebles presuntamente adjudicados en pago de la asunción de las deudas de la sociedad, se daría una doble imposición evidente.

En efecto, en tal caso se gravaría, en primera instancia, el valor de tales inmuebles, sin deducción de deuda alguna, por OS; y, en segunda instancia, el mismo valor por TPO, hasta la cuantía de la deuda supuestamente asumida por los socios.

Doble imposición que, además, entraría en franca vulneración de lo dispuesto en el artículo 1.2 del TRLITP, pues este precepto, al prohibir que un mismo acto pueda tributar simultáneamente por el concepto de TPO y por el de OS, pretende evitar precisamente que puedan darse situaciones de doble imposición como esta.

4. OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

Nos referimos en este punto a las operaciones societarias consideradas como operaciones de reestructuración a efectos del artículo 21 del TRLITP, esto es, a las fusiones, escisiones, aportaciones de rama de actividad, canjes de valores y aportaciones no dinerarias especiales, tal y como estas se definen en los artículos 83 y 94 del TRLIS.

Es corriente en la práctica que estas operaciones conlleven la transmisión de inmuebles y deudas a la entidad beneficiaria de la operación de que se trate, por lo que podría plantearse si en estos supuestos cabría aplicar la doctrina de la doble convención acuñada por la Administración respecto de la constitución o el aumento de capital de sociedades, de tal forma que pudiera en-

tenderse que, más allá de la propia operación de reestructuración, existe en estos casos una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas susceptible de tributar por TPO.

La respuesta, a nuestro juicio, debe ser negativa¹³. Estas operaciones no están sujetas a OS (*ex art. 19.2 del TRLITP*), y están exentas de TPO y AJD (*ex art. 45.I.B.10 del TRLITP*¹⁴), exención que, entendemos, se habría de interpretar comprensiva de todos los actos o transacciones que tengan lugar por disposición de la operación de reestructuración de que se trate¹⁵, sin que por otro lado parezca posible mantener la existencia de una adjudicación expresa cuando la transmisión de los inmuebles se produce en el contexto de una operación más amplia, tal como sucede en las operaciones de reestructuración.

Esto parece especialmente claro en los supuestos en los que existe sucesión universal o se transmite una rama de actividad. Existiendo sucesión universal, es indiscutible que la operación societaria es la única convención en presencia, y que la asunción de deudas por parte de la entidad beneficiaria es consustancial a esta, por lo que resulta descartable la existencia de una posible adjudicación en pago de asunción de deudas «expresa», y, en todo caso esta debiera considerarse cubierta por la exención antes indicada. Lo mismo cabe decir respecto de los supuestos en los que se transmite una rama de actividad (en la que se incluyan, entre otros, inmuebles y deudas¹⁶), aun cuando no exista sucesión universal.

Ni que decir tiene, por otra parte, que la aplicación de la doctrina de la doble convención a las operaciones de reestructuración obstaculizaría gravemente las operaciones corporativas en

¹³ De hecho, es significativo que la DGT, cuando se le ha consultado sobre fusiones o escisiones que conllevan la transmisión de inmuebles y deudas u otros pasivos a la sociedad beneficiaria, no se plantea la posibilidad de que pueda existir una segunda convención, la adjudicación de los inmuebles en pago de asunción de deudas, sujeta a TPO, incluso en supuestos en los que se indica que la operación no califica como operación de reestructuración, por no encajar en las definiciones del TRLIS (entre otras, Consultas V2504/2011, de 20 de octubre (NFC042776) y V2450/2011, de 14 de octubre (NFC042716).

¹⁴ Según este precepto, están exentas del Impuesto «Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados».

¹⁵ Sin embargo, la DGT no ha considerado que esta exención pudiera extenderse al hecho imponible del artículo 108.2 a) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (en su redacción anterior a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude). Entre otras muchas, puede citarse la Consulta V2103/2012, de 2 de noviembre (NFC045712), en la que la DGT indica que «las operaciones de reestructuración podrán, en su caso, quedar sujetas a lo dispuesto en el artículo 108.2 a) de la LMV, y tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, en el caso de que resulte aplicable la llamada regla especial, es decir, en el caso de que la obtención del control de una sociedad con activo mayoritariamente inmobiliario o el aumento del control ya obtenido, se produzca mediante la adquisición de valores en los mercados primarios, es decir, de nueva emisión».

¹⁶ Según el artículo 83.4 del TRLIS, que define el concepto de rama de actividad a estos efectos, «podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan».

España, operaciones cuya neutralidad fiscal es esencial para que puedan realizarse sin trabas y traducirse, a la postre, en una mayor eficiencia y competitividad para las empresas que operan en nuestro país. Muchas de las grandes fusiones que se han realizado en España en los últimos tiempos serían seguramente implantables si conllevaran un coste de TPO sobre el valor de los inmuebles que se transmiten a la entidad absorbente, que adquiere todo el patrimonio (deudas incluidas) de la entidad o entidades absorbidas.

5. REFLEXIÓN FINAL: ¿ESTÁ JUSTIFICADA LA DISCRIMINACIÓN DE UNAS OPERACIONES SOCIETARIAS Y OTRAS EN CUANTO A LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DE LA DOBLE CONVENCIÓN?

Como se ha visto, la Administración viene aplicando su doctrina de la doble convención a supuestos de aumento de capital y constitución de sociedades, y también lo ha hecho alguna vez en supuestos de disolución de sociedades, sin que, hasta donde sabemos, haya aplicado esta doctrina en otro tipo de OS. En realidad, el diverso tratamiento entre aumentos de capital y constitución de sociedades, por un lado, y el resto de OS, por otro, no carece de justificación técnica, según se indica seguidamente:

a) Doble imposición

Parte de la referida justificación la encontraríamos en la propia definición legal de la base imponible de OS para la disminución de capital y la disolución (valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas, según dispone el art. 25.4 del TRLITP) y la definición legal de la base imponible de la misma modalidad del Impuesto para la constitución y el aumento de capital (*el importe nominal en que aquel quede fijado inicialmente o ampliado, con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas*, según lo establecido en el apartado primero del mismo artículo).

Es decir, así como en la constitución de sociedades y en el aumento de capital la base imponible de OS viene a ser el valor de lo aportado neto de deudas (pues esta será la cifra de capital más la prima, en su caso), en la disminución de capital y la disolución la base imponible de OS es el valor de los activos de la sociedad transmitidos a los socios, sin deducción de gastos ni deudas.

Esto supone, como se comentó anteriormente, que gravar por TPO (o AJD) la transmisión de inmuebles y deudas que pueda producirse como consecuencia de una disolución o una disminución de capital daría lugar a una clara doble imposición, por cuanto que estas operaciones tributan por OS sobre el valor real de tales inmuebles sin deducción de gastos ni deudas. Doble imposición que debe entenderse prohibida en el ámbito de este Impuesto por los artículos 1.2 y 31.2 del TRLITP, y que, en cambio, no se produce en el caso de la constitución de sociedades y aumentos

de capital, pues en estos casos la base imponible de OS es el valor de lo aportado neto de deudas.

- b) Dificultad incrementada a la hora de identificar una segunda convención separada y «expresa» en operaciones en las que no es posible para las partes modular el contenido del bloque patrimonial que se transmite

En la constitución y el aumento de capital de sociedades (aunque también en la disminución de capital) es generalmente posible para las partes intervinientes modular el contenido de lo que se transmite, y decidir si se incluyen o no deudas.

En cambio, la disolución con liquidación desemboca necesariamente en el reparto del patrimonio social (incluidas deudas no vencidas, como se indicó en el apartado 3.2 anterior) entre los socios, lo que supone, en definitiva, que en una disolución sea aún más difícil llegar a considerar que pueda existir una segunda convención, distinta de la propia operación societaria y susceptible de tributar separadamente como adjudicación expresa de inmuebles en pago de asunción de deudas.

Lo mismo, *mutatis mutandis*, cabe observar en cuanto a las fusiones, escisiones y otras operaciones de reestructuración, aspecto al que ya nos referimos en el apartado 4 anterior, al que nos remitimos, con las observaciones adicionales que en él se indican.

Resulta inquietante que, en ocasiones, la Administración haya prescindido de las anteriores consideraciones, entendiendo que en una disolución en la que los socios han de subrogarse en las deudas no vencidas de la sociedad disuelta, existe una adjudicación en pago de asunción de deudas como convención y hecho imponible distinto y separado a la propia disolución; especialmente si consideramos los efectos devastadores que tendría la aplicación de esta misma doctrina en relación con las operaciones de reestructuración.

En realidad, los vaivenes interpretativos de la Administración en relación con las operaciones de disolución son indicativos de que, más allá de argumentos técnicos, subyace en su postura como motivación atacar operaciones potencialmente fraudulentas que, artificialmente «vestidas» como operaciones societarias, pudieran corresponder sustancialmente con compraventas, adjudicaciones en pago o transacciones análogas.

Finalidad, la de combatir el fraude, ciertamente legítima, pero que no exime a la Administración de basarse en un soporte legal suficiente, es decir, en la normativa general antifraude contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)¹⁷, en caso de que se den las circunstancias de hecho necesarias para ello, en vez de buscar cobertura en la forzada interpretación de unas normas [los arts. 4 y 7.2 A) del TRLITP] que tienen un objeto muy distinto y un alcance limitado (en cuanto definitorias del hecho imponible), lo cual es aún más censurable si se hace con pretensión de generalidad e ignorando la existencia o no de ánimo defraudatorio en cada caso particular.

¹⁷ Y, en particular, en sus artículos 13, 15 y 16.

La propia LGT (art. 14) prohíbe expresamente la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, y apreciar la existencia de una convención separada, es decir, un acuerdo de voluntades independiente de la propia operación societaria (art. 4 del TRLITP), entendiéndose, además, que existe una adjudicación no tácita, sino expresa, en pago de asunción de deudas [art. 7.2 A) del TRLITP], donde, en términos estrictos, no la hay, podría considerarse una vulneración de esta prohibición y lo que en términos clínicos se definiría como diplopía o visión doble (o múltiple) de convenciones y hechos imposables sin norma de cobertura, lo cual, como es sabido, es síntoma habitual de una dolencia muy concreta: la afección recaudatoria de la Administración, especialmente exacerbada en algunas comunidades autónomas.