

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072353

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1794/2018, de 18 de diciembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 485/2017

SUMARIO:

ITP y AJD. Beneficios fiscales. Transmisiones de valores. Transmisiones patrimoniales por equiparación. Base imponible. Como se sigue del art. 108 Ley 24/1988 (Mercado de Valores) -en redacción aplicable hasta el 1 de diciembre de 2006-, se sometían a gravamen las «transmisiones realizadas» siempre que, como resultado de las mismas, el adquirente obtuviera la titularidad total del patrimonio social de la correspondiente entidad con activos inmobiliarios o, al menos, una posición tal que le permitiera ejercer el control sobre tales entidades. Como quiera que esa misma redacción no contenía previsión alguna sobre la base imponible del impuesto en estos casos, el Tribunal Supremo entendió con reiteración -al considerar que no se gravaba la toma de control, sino la adquisición misma de participaciones o acciones sociales- que ésta debía estar constituida solo por el porcentaje de participación que representaba la transmisión correspondiente, con independencia de cual fuera el grado de control obtenido como consecuencia de la transmisión gravada [Vid. SSTs, de 4 de junio de 2010, recurso n.º 237/2005 (NFJ039284), de 17 de mayo de 2006, recurso n.º 10/2005 (NFJ023556) y, de 30 de abril de 2004, recurso n.º 1406/1999 (NFJ017026)]. Sin embargo, no se precisan especiales esfuerzos hermenéuticos para concluir que lo que la nueva redacción dada por la Ley 36/2006 (Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal) -que es la aplicable al asunto- señala, es que la base imponible en los supuestos en los que se pasa a obtener el control de la entidad estará constituida por la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles que corresponda «al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación».

Es decir, a diferencia de lo que sucedía con la redacción anterior -en la que, hay que insistir, no se señalaba cómo se determinaba la base imponible- nos encontraríamos con un doble sistema de formación y cuantificación de la base imponible del tributo en estas operaciones:

-El primero, cuando el socio alcanza el control de la entidad como consecuencia de la operación que se somete a tributación, en cuyo caso la base imponible es la participación total que pasa a tener (con independencia de si esas acciones o participaciones se adquieren en su totalidad o en operaciones previas).

-El segundo, cuando el socio ya había adquirido el control de la entidad en operaciones anteriores, en cuyo caso la base está constituida solo por el porcentaje que representa la nueva adquisición.

Dicho de otro modo, es el momento de alcanzar el control de la sociedad el que determina la cuantificación de la base imponible, pues la ley es muy clara al referirse al porcentaje total de participación «que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación».

En consecuencia, no resulta de aplicación al caso una jurisprudencia dirigida a interpretar una norma que difiere claramente de la que aquí resulta de aplicación pues, ahora, una vez producido el hecho que constituye la *condictio iuris* de la sujeción al impuesto -la toma de control de la sociedad-, la base imponible se determinará por la parte proporcional «que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control».

Por tanto, debe interpretarse que, a partir de la fecha de entrada en vigor de la Ley 36/2006 (Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal), la base imponible de tales operaciones ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento en que se obtiene el control de la sociedad cuyo capital se adquiere, con independencia de que con anterioridad a ese momento el adquirente tuviera ya la propiedad de parte de esas participaciones o acciones de la entidad.

[Vid., ATS, de 14 de junio de 2017, recurso n.º 485/2017 (NFJ070982), en el que se plantea el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia y, STSJ de Madrid, de 17 de noviembre de 2016, recurso n.º 94/2016 (NFJ065517), que se recurre].

PRECEPTOS:

Ley 24/1988 (Mercado de Valores), art. 108.
RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 45.1.B).9.
RDLeg. 4/2015 (TR Ley Mercado Valores), art. 314.
Ley 36/2006 (Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal).

PONENTE:

Don Jesús Cudero Blas.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.794/2018

Fecha de sentencia: 18/12/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 485/2017

Fallo/Acuordo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/11/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: EMGG

Nota:

R. CASACION núm.: 485/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente
D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles
D. Francisco Jose Navarro Sanchis
D. Jesus Cudero Blas
D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 18 de diciembre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 485/2017 interpuesto por la LETRADA DE LA COMUNIDAD DE MADRID contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 17 de noviembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 94/2016, sobre liquidación por impuesto sobre transmisiones patrimoniales en aplicación de lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores; han sido partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, y D. Juan Miguel, representado por el procurador de los Tribunales don Antonio Martínez de la Casa Rodríguez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia el 17 de noviembre de 2016, en el procedimiento ordinario núm. 94/2016, cuyo fallo era del siguiente tenor literal:

" 1. ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo reconociendo al recurrente el derecho a obtener la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente.

2. En relación con las costas del presente recurso procede acordar la condena en costas al demandado y codemandado en los términos previstos en el último fundamento jurídico de esta resolución".

Segundo.

Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de la Comunidad de Madrid se preparó recurso de casación, mediante escrito presentado el 16 de enero de 2017.

En dicho escrito, justifica la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada e identifica como infringido el precepto contenido en el artículo 45.I.B.9) del texto refundido de la ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en relación con el artículo 108.3 de la Ley 24/1988, de 29 de julio, del Mercado de Valores.

Tras señalar que la norma infringida forma parte del Derecho estatal y ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada, sostiene que la infracción denunciada presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque resulta contradictoria con otra de la misma Sala y Sección y porque afecta a un gran número de situaciones.

Tercero.

La Sala de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 19 de enero de 2017 y la Sección Primera de esta Sala lo admitió por otro de 14 de junio de 2017, en el que apreció, efectivamente, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia al considerar necesaria una interpretación del artículo 108.3 de la Ley del Mercado de Valores, en la redacción conferida por el artículo 8 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (reproducido en el actual artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre).

En dicho auto se establece que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es la siguiente:

"Determinar si, en relación con las transmisiones o adquisiciones de valores sujetas en cuanto transmisiones onerosas de bienes inmuebles al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la base imponible ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento en que se obtiene el control de la sociedad cuyo capital se adquiere o si, por el contrario, la misma ha de quedar acotada al porcentaje en el que aumenta la participación del socio-adquirente en la operación en la que se verifica su toma de control, al margen de adquisiciones anteriores".

Cuarto.

La Letrada de la Comunidad de Madrid ha interpuesto el recurso de casación interesando de la Sala una sentencia que case la impugnada y que señale que en las transmisiones o adquisiciones de valores sujetas y no exentas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, de conformidad con el artículo 108.2.a) de la Ley del Mercado de Valores, la base imponible del impuesto ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento de obtención del control de la sociedad cuyo capital se adquiere, tal y como se desprende del artículo 108.3 de la propia Ley del Mercado de Valores.

A su juicio, así se desprende de la redacción de los preceptos citados (fruto de la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal), siendo así que la jurisprudencia que se cita en la resolución impugnada es anterior a esa modificación legislativa y, por tanto, no resulta aplicable al caso de autos.

Quinto.

La representación procesal de don Juan Miguel formalizó su oposición al recurso de casación interesando sentencia desestimatoria, no solo por aplicación de la jurisprudencia tenida en cuenta por la Sala a quo, sino porque el contribuyente disponía -antes de la adquisición controvertida- el control de la sociedad al existir una misma unidad de decisión familiar, pues la compañía estaba participada por personas físicas vinculadas por una relación de parentesco de primer grado.

Mediante escrito fechado el 23 de enero de 2018, el abogado del Estado se ha abstenido de formular oposición al recurso.

Sexto.

Por providencia de esta Sección se designó ponente al Excmo. Sr. Magistrado don Jesus Cudero Blas y se señaló para la votación y fallo del presente recurso la audiencia del 13 de noviembre de 2018, prolongándose la deliberación en sucesivas sesiones hasta su conclusión el 11 de diciembre de 2018, con el resultado que se ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Los hechos del litigio seguido ante la Sala de Madrid y sentido del fallo de la sentencia recurrida.*

1. El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia dictada el 17 de noviembre de 2016, en el procedimiento ordinario núm. 94/2016, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 9ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, estimatoria del recurso jurisdiccional deducido.

En dicho recurso contencioso-administrativo se pretendió la anulación de la resolución del TEAR de Madrid, de 27 de noviembre de 2015, que desestimó la reclamación económico-administrativa dirigida contra una liquidación provisional del impuesto sobre transmisiones patrimoniales practicada por el órgano competente de la Comunidad de Madrid a don Juan Miguel por la compra en escritura pública de 26 de febrero de 2009 de determinadas participaciones sociales de DESARROLLOS VALDEGAMO, S.L..

2. Los hechos sobre los que versó el litigio son los siguientes:

a) Don Juan Miguel poseía el 39,11% de la mercantil Desarrollos Valdegamo, S.L. y el 26 de febrero de 2009 adquirió, en escritura pública de compraventa, a don Cosme, 158 participaciones sociales de Desarrollos Valdegamo, S.L., por importe de 17.605,94 euros, y a doña Serafina, 100 participaciones sociales de dicha entidad, por un total de 11.143 euros, pasando, así, a ostentar el 52,05% del capital de dicha sociedad.

b) Don Juan Miguel presentó las correspondientes autoliquidaciones, declarando las operaciones anteriores sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas), pero exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 45.I.B).9 del texto refundido de la ley del impuesto, según el cual están exentas: " las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores " .

c) La Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid denegó la exención solicitada, al considerar que la compraventa discutida debía tributar como una transmisión onerosa de bienes inmuebles (pues los activos de la sociedad estaban constituidos exclusivamente por bienes de esa clase), y giró la oportuna liquidación, tomando como base imponible el porcentaje total de participación que el Sr. Juan Miguel pasó a tener en el momento de la obtención del control de la entidad, es decir, el 52,05% del capital.

3. Para llegar a tal conclusión interpretó los preceptos legales contenidos en el artículo 108, números 1, 2 y 3, apartado quinto, y llegó a la conclusión de que de tales normas se desprendía que la base imponible del impuesto ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento de obtención del control de la sociedad cuyo capital se adquiere.

4. En su reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid sostuvo el contribuyente que la operación estaba, efectivamente, sujeta al impuesto, pero que la base imponible del mismo debía estar constituida exclusivamente por el porcentaje de aumento de la participación en la concreta adquisición controvertida (el 12,94% y no el 52,05% tenido en cuenta en la liquidación provisional impugnada).

5. Tal reclamación fue rechazada por el TEAR, en cuya resolución de 27 de noviembre de 2015 se afirma que la correcta interpretación de los preceptos aplicables exige tomar como base imponible del impuesto "la parte proporcional del valor total comprobado de los inmuebles que corresponda al porcentaje de capital social que se hubiere alcanzado con la adquisición de esos valores".

6. La sentencia recurrida estima el recurso jurisdiccional y señala que, tal y como defendía el contribuyente, ha de estarse a la concreta operación de adquisición analizada pues -según la jurisprudencia que cita- el hecho imponible no está constituido por el control de la sociedad, sino por las transmisiones de valores que representen partes del capital social o patrimonio, de suerte que la base imponible ha de ser solo la que representa el porcentaje de aumento de la participación en la concreta adquisición.

Segundo. *La normativa aplicable, su evolución y la interpretación jurisprudencial.*

1. Con carácter general, el artículo 45.I.B).9 del texto refundido de la ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados dispone que están exentas "las transmisiones de valores"; tal exención lo es, sin embargo, "de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores", en cuya

redacción anterior a la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, disponía, respecto de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, lo siguiente:

"1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del ITP, AJD e IVA.

2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior y tributarán por el concepto de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

1.º Las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, de valores que representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades.

Tratándose de sociedades mercantiles se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100.

A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, no se tendrán en cuenta aquéllos, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

2.º Las transmisiones de acciones o participaciones sociales, recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de un año.

En los casos anteriores, se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor de los referidos bienes calculado de acuerdo a las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

2. Para llegar a su conclusión estimatoria, la sentencia recurrida reproduce en lo esencial tres sentencias de esta Sala y Sección de 30 de abril de 2004 (recurso 1406/1999), 17 de mayo de 2006 (recurso 10/2005) y 4 de junio de 2010 (recurso 237/2005) que establecieron, aplicando el precepto que acabamos de reproducir, que la base imponible a liquidar es el resultado de aplicar el porcentaje en tanto por ciento sobre el capital social que representa la adquisición de acciones de que se trata. Dice así la última de las citadas sentencias de esta Sala:

"A la hora de determinar si la doctrina sentada por la sentencia recurrida puede ser tachada de errónea, es obligado admitir que el art. 108.2 de la Ley 24/1988 exceptúa de la exención del ITP y AJD las transmisiones de valores que representen partes del capital social o patrimonio de sociedades cuyo activo esté constituido al menos en su 50% por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga la titularidad total del patrimonio de la sociedad o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre la sociedad.

Como bien argumenta el Ministerio Fiscal, tal previsión tiene como finalidad evitar la elusión del tributo "... correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles sobre el valor de los referidos bienes..." (art. 108, último párrafo), esto es, evitar que deje de pagarse lo que debería pagarse si lo que se adquiere lo fuera directamente, no a través de una transmisión de acciones. Y "lo que se adquiere" no es el total valor del inmueble, sino el representado por las acciones adquiridas, cuyo valor constituye la base imponible. Dicho de otro modo: el art. 108, al referirse al "valor de los referidos bienes", se refiere al valor real, de mercado, de los adquiridos, que, para el adquirente, no es la totalidad, sino la parte de ese valor que las acciones representan.

El hecho imponible no está constituido por el control de la sociedad, sino por "las transmisiones de valores que representen partes del capital social o patrimonio...", lo que impide prescindir de tal valor al determinar si cuando la Ley se refiere al "valor de los referidos bienes" se está refiriendo al "valor total" o a la parte de ese valor que las acciones transmitidas representan.

La adquisición del control social actúa como un factor decisivo para someter al ITP una transmisión de valores en otro caso exenta, pero, al no ser lo gravado la adquisición de tal control sino la transmisión misma, esto es, el valor de lo transmitido, no cabe prescindir de tal valor al determinar la cuantía de la base imponible.

Tal fue la interpretación sostenida, en etapa normativa anterior, por la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978, cuando estableció que "la base de la liquidación será la parte proporcional del importe de los títulos objeto de la transmisión en el valor de los bienes inmuebles integrados en el activo de la sociedad". De la simple lectura de este precepto reglamentario se deduce, sin duda alguna, como decía la sentencia de esta Sala de 30 de abril de 2004 (Rec. núm. 1406/1999), que la base imponible a liquidar es el resultado de aplicar el porcentaje en tanto por ciento sobre el capital social de la sociedad que representa la adquisición de acciones de que se trata sobre el valor de los inmuebles que figuran en el activo de la sociedad.

Esta conclusión tiene una gran trascendencia --decía la sentencia citada de 30 de abril de 2004 -- porque se trata de un precedente reglamentario de gran valor para la interpretación del posterior art. 108 de la Ley 24/1988, de Mercado de Valores, que sustituyó al art. 40 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

Téngase en cuenta que el adquirente de las acciones solo adquiere las facultades de administración y disposición que legalmente corresponden a la mayoría de una sociedad por acciones, lo que no puede identificarse con la titularidad de los inmuebles que integran el patrimonio de la sociedad, que efectivamente va a ser administrado por quien adquiere el control, lo que no implica, sin embargo, que su participación en el patrimonio social en caso de disolución vaya más allá de la parte proporcional que sus acciones presentan en el mismo.

La obtención del control social atribuye facultades de administración y disposición excluyentes, de acuerdo con las reglas que en las sociedades por acciones regulan esos actos, pero aquéllas facultades no se ejercen en beneficio propio, sino en el de la sociedad, por lo que aquellas facultades de control no pueden confundirse con las derivadas de la titularidad de los inmuebles, lo cual se ve con nitidez llegado el caso de reparto del capital social por disolución de la sociedad, en que el socio mayoritario no adquiere más que la parte proporcional del valor de sus acciones.

3. Como se sigue del precepto legal más arriba transcrito -en redacción aplicable hasta el 1 de diciembre de 2006-, se sometían a gravamen las "transmisiones realizadas" siempre que, como resultado de las mismas, el adquirente obtuviera la titularidad total del patrimonio social (de la correspondiente entidad con activos inmobiliarios) o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades.

Como quiera que esa misma redacción no contenía previsión alguna sobre la base imponible del impuesto en estos casos, el Tribunal Supremo entendió con reiteración -al considerar que no se gravaba la toma de control, sino la adquisición misma de participaciones o acciones sociales- que ésta debía estar constituida solo por el porcentaje de participación que representaba la transmisión correspondiente, con independencia de cual fuera el grado de control obtenido como consecuencia de la transmisión gravada.

En el caso de autos, la aplicación de tal criterio supondría que la base imponible del impuesto correspondiente a la adquisición efectuada por el Sr. Juan Miguel sería del 12.94% del capital social, pues ese es el porcentaje que representa la compra de participaciones sociales de la entidad DESARROLLOS VALDEGAMO, S.L. que efectuó en febrero de 2009.

4. El problema es que el artículo 108 de la ley del Mercado de Valores (de idéntica redacción a la del artículo 314 del actual texto refundido de esa Ley, de 23 de octubre de 2015) fue objeto de modificación por el artículo 8 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de forma que, tras señalar que "la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", dispone ahora lo siguiente en su número segundo:

"Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los siguientes supuestos:

a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella (...).

Además, el número 3, apartado 5º, de dicho artículo, en relación con las transmisiones o adquisiciones sujetas, señala literalmente:

"En las transmisiones de valores que, de acuerdo a lo expuesto en el apartado 2 anterior, deban tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor real de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa. A tal fin se tomará como base imponible:

- En los supuestos a los que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación"

5. No se precisan especiales esfuerzos hermenéuticos para concluir que lo que esta nueva redacción -que es la aplicable a nuestro asunto- señala es que la base imponible en los supuestos en los que se pasa a obtener el control de la entidad -como aquí sucede con la compra de febrero de 2009- estará constituida por la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles que corresponda " al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación".

A diferencia de lo que sucedía con la redacción anterior (en la que, insistimos, no se señalaba cómo se determinaba la base imponible) nos encontramos con un doble sistema de formación y cuantificación de la base imponible del tributo en estas operaciones:

a) El primero, cuando el socio alcanza el control de la entidad como consecuencia de la operación que se somete a tributación, en cuyo caso la base imponible es la participación total que pasa a tener (con independencia de si esas acciones o participaciones se adquieren en su totalidad o en operaciones previas).

b) El segundo, cuando el socio ya había adquirido el control de la entidad en operaciones anteriores, en cuyo caso la base está constituida solo por el porcentaje que representa la nueva adquisición.

6. Dicho de otro modo, es el momento de alcanzar el control de la sociedad el que determina la cuantificación de la base imponible, pues la ley es muy clara al referirse al porcentaje total de participación "que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación".

Es aquí donde encontramos la gran diferencia con la anterior redacción del precepto, en la que solo se afirmaba que las transmisiones se sujetarían siempre que, como resultado de las mismas, "el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades" Y esa parquedad en la norma -pues nada decía sobre la base imponible- es la que llevó al Tribunal Supremo a interpretarla en el sentido más acorde con el hecho imponible definido por la ley, constituido por la "transmisión" y no por "la toma de control".

En definitiva, no resulta de aplicación al caso una jurisprudencia dirigida a interpretar una norma que difiere claramente de la que aquí resulta de aplicación pues, ahora, insistimos, una vez producido el hecho que constituye la conditio iuris de la sujeción al impuesto (la toma de control de la sociedad), la base imponible se determinará por

la parte proporcional "que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control".

Tercero. *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA, estamos en condiciones de responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, que nos interroga sobre si, en relación con las transmisiones o adquisiciones de valores sujetas en cuanto transmisiones onerosas de bienes inmuebles al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la base imponible ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento en que se obtiene el control de la sociedad cuyo capital se adquiere o si, por el contrario, la misma ha de quedar acotada al porcentaje en el que aumenta la participación del socio-adquirente en la operación en la que se verifica su toma de control, al margen de adquisiciones anteriores.

Y la respuesta ha de ser la de que -a partir del 1 de diciembre de 2006, fecha de entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre-, la base imponible de tales operaciones -conforme disponía el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y dispone ahora el artículo 314 del texto refundido de esa misma ley- ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento en que se obtiene el control de la sociedad cuyo capital se adquiere, con independencia de que con anterioridad a ese momento el adquirente tuviera ya la propiedad de parte de esas participaciones o acciones de la entidad.

Cuarto. *Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso.*

1. El recurso de casación, a tenor de la doctrina que acaba de señalarse, debe ser acogido por cuanto la sentencia de instancia ha interpretado los preceptos aplicables de manera contraria a la misma, al entender que la base imponible debía quedar acotada al porcentaje en el que aumenta la participación del socio-adquirente en la operación en la que toma el control de la sociedad de que se trate.

2. Conforme a los razonamientos expuestos, debe declararse ajustada a Derecho la liquidación provisional impugnada ante la Sala de Madrid (y la decisión del TEAR que la confirma) pues la base imponible de la adquisición efectuada por el Sr. Juan Miguel el 26 de febrero de 2009 debe situarse en la parte proporcional del valor total comprobado de los inmuebles que corresponde al porcentaje del capital social que se alcanzó con la citada adquisición, esto es, con el 52,05%, sin descontarse de dicho porcentaje el que ya poseía con anterioridad (el 39,11% de la mercantil Desarrollos Valdegamo).

3. Frente a ello no puede alegarse con éxito que el interesado ya poseía el control antes del 26 de febrero de 2009 pues, con independencia de la relación de parentesco con el resto de los partícipes en la sociedad, es lo cierto que éstos actúan como socios independientes y no hay dato alguno del que pueda inferirse que el demandante en la instancia ostentara ese control (que ha de ser, en todo caso, jurídico y no puramente fáctico o material como parece sostenerse).

Quinto. *Costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación. Igual pronunciamiento corresponde realizar sobre las costas de la instancia, a la vista del artículo 139.1 LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la LETRADA DE LA COMUNIDAD DE MADRID contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 17 de noviembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 94/2016, sobre liquidación por impuesto sobre transmisiones patrimoniales en aplicación de lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Juan Miguel contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid el 27 de noviembre de 2015, en la reclamación NUM000, que confirmó la liquidación provisional del impuesto sobre transmisiones patrimoniales como consecuencia de la adquisición de participaciones sociales de la entidad DESARROLLOS VALDEGAMO, S.L. efectuada el 26 de febrero de 2009 por el Sr. Juan Miguel, declarando tales resoluciones ajustadas a Derecho.

Cuarto.

No hacer una expresa condena sobre las costas causadas en la instancia y en esta casación. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguillo Aviles D. Francisco Jose Navarro Sanchis
D. Jesus Cudero Blas D. Dimitry Berberoff Ayuda

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.