

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074077

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA

Sentencia 91/2019, de 21 de marzo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 567/2017

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Normas especiales. Transmisiones de valores. Transmisión patrimonial por equiparación. Constituye el objeto de discusión si la mencionada operación de compraventa debe quedar o no exenta del ITP y AJD por aplicación del art. 108.1 de la Ley 24/1988 (Mercado de Valores). Lo que se discute es si el día 27 de diciembre de 2006 el patrimonio de la sociedad encargada de la construcción de un parque eólico sobre la base de un contrato "llave en mano" (que se considera bien inmueble) estaba constituido, al menos en un 50 por 100, por inmuebles situados en territorio español [Vid. STS de 21 de noviembre de 2013, recurso n.º 4080/2011 (NFJ052845)]. A la fecha de la transmisión de las acciones, la sociedad comitente de la obra, había hecho unos anticipos a las empresas contratistas, anticipos que constaban debidamente incluidos en el balance. Si se computan estas cantidades, se alcanza una cuantía que equivalía a más del 50 % del patrimonio de la sociedad. Pues bien, la Administración afirma que el importe de estos anticipos ha de computar como bien inmueble, pero la Sala considera que este razonamiento no es aceptable, pues no ve la forma ni la manera en la que puede el derecho de crédito que tenía la sociedad mutar en bien inmueble; un derecho de crédito que entonces, es de suponer, podrá ser hipotecado, inscrito en el Registro de la Propiedad y tratado a todos los efectos como tal bien inmueble; cosa que evidentemente no sucede. Afirmar que el derecho de crédito en cuestión es un bien inmueble porque -dice el TEAC- se refiere a un inmueble no es para nosotros un argumento jurídico comprensible. Muchos derechos de crédito se refieren en última instancia a inmuebles (como el derecho del comprador antes de la entrega de la cosa, o el del arrendatario de un inmueble) pero ello no los convierte en bienes inmuebles, por lo que procede la exención. **Voto particular**

PRECEPTOS:

Código Civil, art. 334 y 1.588 y ss.
Ley 24/1988 (Mercado de Valores), art. 108.
Ley 58/2003 (LGT); arts. 13 y 14.
RDLeg 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 3.

PONENTE:

Don Jaime Lozano Ibáñez.

Magistrados:

Don RAQUEL IRANZO PRADES
Don JAIME LOZANO IBAÑEZ
Don MIGUEL ANGEL PEREZ YUSTE
Don RICARDO ESTEVEZ GOYTRE

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00091/2019

Recurso núm. 567 de 2017

Cuenca

SENTENCIA Nº 91

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Ilmos. Sres.:

Presidenta:

D.ª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D. Ricardo Estévez Goytre

En Albacete, a veintiuno de marzo de dos mil diecinueve.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 567/17 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de CEÓLICA HISPANIA, S.L. , representada por el Procurador Sr. Córdoba Blanco y dirigida por el Letrado D. Carlos Carbonero Manrique, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, actuando como codemandada la JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA , representada y dirigida por el Sr. Letrado de la Junta, sobre IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Lozano Ibáñez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

CEÓLICA HISPANIA, S.L., interpuso en fecha 19 de diciembre de 2017, recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de fecha 30 de octubre de 2017, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, referencia 00/01994/2015, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 28 de julio de 2014, por la que se resolvió la reclamación nº 16/695/2011 y acumulada, previamente interpuesta contra sendos acuerdos, liquidatorio y sancionador derivado, dictados por el Servicio de Inspección y valoración de la Delegación Provincial de Cuenca de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla-La Mancha en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por importe de 2.145.895,35 euros (Expediente de Inspección TP/1.4/105/10), ejercicio 2006. El Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha, en resolución de 28 de julio de 2014, resolvió de forma acumulada, desestimando la reclamación relativa al acuerdo de liquidación y anulando sin embargo la sanción impuesta.

Segundo.

Formalizada demanda, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando se dicte sentencia estimando el recurso de conformidad con lo interesado en el suplico de la misma.

Tercero.

Contestada la demanda por las Administraciones demandadas, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendieron aplicables, solicitaron una sentencia desestimatoria del recurso.

Cuarto.

Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicadas las declaradas pertinentes, se reafirmaron las partes en sus escritos de demanda y contestación, por vía de conclusiones, se señaló día y hora para votación y fallo el día 21 de marzo de 2019.

Quinto.

Redacta la sentencia como ponente el Ilmo. Sr. D. Jaime Lozano Ibáñez, por discrepar de la mayoría y formular voto particular el ponente original Ilmo. Sr. D. Ricardo Estévez Goytre.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

La liquidación tributaria recurrida exige a CEÓLICA HISPANIA, S.L., el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, y por importe de 2.145.895,35 euros, en relación con el contrato de 27 de diciembre de 2006 por el cual dicha sociedad adquirió la totalidad de las acciones de la mercantil SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. a la compañía GAMESA ENERGÍA, S.A.U.

Constituye el objeto de discusión si la mencionada operación de compraventa debe quedar exenta del impuesto mencionado, como pretende el actor, por aplicación del art. 108.1 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (en adelante LMV); o, por el contrario, como interpreta la Administración, dicha operación no debe estar exenta de acuerdo con lo previsto en el art. 108.2.a de dicha norma .

El párrafo primero del precepto, que es el que el actor considera aplicable, señala 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. "

Ahora bien, como excepción a dicha regla, el art. 108.2, en la redacción vigente a la fecha de la formalización del mencionado contrato, disponía que no estarían exentas las transmisiones:

" a) Cuando los valores o participaciones transmitidos o adquiridos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas.

A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.ª Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición.

2.ª No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, 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.

3.ª El cómputo deberá realizarse en la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición de los valores o participaciones, a cuyos efectos el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de ésta.

4.ª El activo total a computar se minorará en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores.

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 estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el hecho imponible definido en esta letra a). En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.

b) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o ampliación 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 tres años .".

Así pues, lo que se discute es si el día 27 de diciembre de 2006 el patrimonio de SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. estaba constituido, al menos en un 50 por 100, por inmuebles situados en territorio español. La Administración afirma que sí, y la demandante lo niega.

El motivo de la discrepancia en cuanto a este punto es el siguiente. En el balance de SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. constaba una cuenta nº 239 denominada "anticipos inmovilizado material", la cual informaba sobre los pagos a cuenta satisfechos por la citada sociedad a diversas empresas a las que se había encargado la construcción del que entonces era futuro parque eólico "El Escepar". Se trataba pues de anticipos vinculados a los trabajos realizados por los proveedores en la construcción del parque eólico, sobre la base de un contrato "llave en mano". El bien inmueble estaba en construcción y no se había producido la entrega. Pues bien, la Inspección entendió que estos anticipos debían ser considerados bienes inmuebles, sustituyendo la partida mencionada por otra, "15 aerogeneradores y obra civil", a la que se atribuyó la condición jurídica de "bien inmueble".

El debate es, pues, si esos anticipos, o más bien el derecho al cual se refieren, y por razón del cual se realizan, pueden ser considerados bienes inmuebles.

El razonamiento del TEAC para justificar la actuación administrativa es el siguiente:

- No hay duda acerca de que un parque eólico es un bien inmueble.
- Se plantea sin embargo la duda sobre la naturaleza inmobiliaria o no de los derechos que SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.L. tenía a fecha 27 de diciembre de 2006.
- Pues bien, a juicio del TEAC, el activo vinculado al contrato que la persona que quiere disponer de un parque eólico suscribe con la persona que lo va a construir ha de tener, como el mismo parque, la naturaleza de bien inmueble, dado que hay una estrecha vinculación entre uno y otro (contrato y parque).
- No se encuentra razón para establecer diferencias en función de si el contrato de obras es de un tipo u otro: llave en mano (no regulado por el Cc), a precio alzado, por unidad de medida, etc, pues lo cierto es que todo contrato de obras recae sobre bienes inmuebles y pretende un resultado, la construcción y puesta en marcha de un bien inmueble.
- El Dictamen del Consejo de Estado de 28 de enero de 1999, aunque referido al sector público, señala que " Los contratos administrativos de obras se conciben como negocios de resultado. Ello comporta la indivisibilidad jurídica de aquéllos y de las obras que tienen por objeto, de tal suerte que no pueden ser cumplidos por el contratista de forma sucesiva y sí solo total (mediante la realización y entrega de las obras en su integridad), ni la Administración queda obligada al pago sino a partir de dicha entrega. Por lo tanto, el cumplimiento del contrato por el adjudicatario requiere la entrega de la obra de conformidad con lo pactado, para cuya comprobación sirven los actos de recepción... "

- En definitiva, los anticipos han de tener la misma naturaleza de bienes inmuebles que el propio parque eólico, dado que se vinculan a un contrato de construcción de un bien inmueble

- No se trata de determinar a quién corresponde la propiedad del parque eólico, pues, como dice el recurrente, en ese sentido podrían surgir importantes dudas, pues mientras no se produzca la entrega del bien no existirá el traslado de la propiedad del mismo en términos civiles. Lo que se requiere es analizar cuál es la naturaleza de los activos de la entidad para concluir si la misma es una naturaleza inmobiliaria; y, como ya se ha dicho, unos derechos vinculados o derivados del encargo a terceros de la realización o construcción de un bien inmueble han de participar de la misma naturaleza de éste y ser considerados bienes inmuebles.

- Aunque estemos ante una norma de finalidad antielusiva, no es necesario demostrar un especial ánimo de defraudar o eludir.

Entiende la parte actora, por el contrario, que a la referida operación de compraventa no le es aplicable la excepción a la regla general de exención para transmisión de valores recogida en el art. 108.2 de la LMV por cuanto, sencillamente, en la fecha de la compra de las acciones de la sociedad "SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A." no concurría uno de los presupuestos de hecho necesarios, dado que el activo de la sociedad "SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A." en ningún caso se componía de bienes inmuebles (inmovilizado material) en más del 50 %.

La recurrente, que no discute que un parque eólico sea un bien inmueble, dice que el propio TEAC reconoce que en el balance de la sociedad no se registra un bien inmueble sino un "anticipo del inmovilizado material" correspondiente a pagos de anticipos vinculados a los trabajos realizados por los proveedores en la construcción del parque eólico en virtud de contrato "llave en mano"; el bien inmueble estaba en construcción y no se había producido la entrega ni por tanto el poder de disposición sobre el mismo ni la adquisición del dominio.

Considera el recurrente que el art. 108 LMV tiene por objeto evitar el aprovechamiento indebido o abusivo de una exención como es la referida a las transmisiones de valores tanto en el IVA como en el ITPAJD. Por tanto, el fin del mencionado precepto es evitar que a través de la transmisión de acciones o participaciones sociales, se transmitan en realidad inmuebles y se evite la tributación al amparo de la exención de la transmisión de tales acciones o participaciones. Se trata, por tanto, de hacer frente a una elusión clásica: la de interponer sociedades para, mediante la transmisión del control de las mismas, transmitir la titularidad del activo de tales sociedades sin que el negocio tenga como objeto directo esos bienes del activo. Es decir, el art. 108 LMV se constituye en una cláusula especial antielusoria, y así debe ser contemplada, y como tal cláusula especial antielusiva, la misma tiene un presupuesto concreto, no siendo posible el recurso a la analogía para extender esta cláusula a supuestos distintos de los expresamente previstos en el precepto de aplicación, como también dispone el art. 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Y es en este punto donde el TEAC ha errado en su argumentación, dice el actor, tratando de extender la norma antielusión a un presupuesto de hecho que no se recoge en la norma, pues en el caso aquí enjuiciado no se transmite ni un inmueble ni en ningún caso la propiedad del mismo. En suma, extiende la cláusula antielusoria a supuestos distintos de los expresamente previstos en la norma.

Siguiendo ese razonamiento, afirma que los Servicios de Inspección procedieron, sin motivación alguna ni documentación soporte, a "reconstruir" el balance de la entidad, eliminando la cuenta 239 "anticipos inmovilizado material" que informaba sobre los pagos a cuenta satisfechos a las empresas a las que se había encargado la construcción del que entonces era el futuro parque eólico "El Escepar", parque cuya entrega aún no había tenido lugar, e introdujeron una partida sin cuenta contable que denominaron "15 aerogeneradores y obra civil" a la que atribuyeron la condición jurídica de "bien inmueble". Articulándose así la regularización sobre la premisa de que el activo de la compañía objeto de transmisión tenía en su balance un bien inmueble; premisa que no es correcta por cuanto que, a la fecha de la transmisión de las acciones, la recurrente no era propietaria de un bien inmueble; no era propietaria ni tenía en explotación ningún parque eólico (ni estaba en condiciones de hacerlo) en el momento de la compra de sus acciones (27 de diciembre de 2006) ya que no disponía ni constaba todavía con las instalaciones que se requieren al efecto, no siendo suficiente para entender que se hubiese producido el traslado del dominio de la cosa objeto del contrato de obras (los aerogeneradores y la obra civil) la celebración de un contrato sino que además es necesario que haya tenido lugar la tradición (art. 609 del Código Civil). Y en el presente caso, la sociedad "SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A." no llevó a cabo de forma directa la construcción del parque eólico sino que optó por encargar su construcción a distintas sociedades del grupo GAMESA mediante la modalidad de contrato "llave en mano con precio cerrado", que implica la entrega del parque eólico completamente terminado y operativo, sin que la sociedad pudiera intervenir o disponer de la obra contratada hasta que ésta estuviese completamente ejecutada y en funcionamiento, previa firma del Certificado de

Aceptación Provisional (CAP); habiendo tenido lugar la firma del documento y entrega y recepción de la CAP, bajo la terminología de Acta de Recepción Provisional, los días 25 de junio y 8 de agosto de 2007 y, por tanto, con posterioridad a la compra de las acciones.

Por tanto, entre la fecha en que se suscribieron los contratos y la fecha en que la demandante se hizo con el 100% de las acciones de la sociedad sociedad "SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A.", ésta únicamente pagó a los distintos proveedores citados una serie de anticipos a cuenta de la entrega futura tanto de la obra civil como de los aerogeneradores, entrega de estos últimos que se produjo con posterioridad. Por ello, el activo de la sociedad "SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A." en la fecha del devengo del impuesto (27 de diciembre de 2006), reconoció en su balance la partida 239 "Anticipos inmovilizado material" y no la partida "Inmovilizado material". Siendo en la fecha de la transmisión de las acciones el activo de dicha sociedad derechos de crédito por anticipos pagados a proveedores del futuro inmovilizado material.

La Abogacía del Estado contesta a la demanda recogiendo los razonamientos del TEAC y añadiendo la cita de la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de junio de 2015 , relativa a un caso de contrato concesión de obras públicas, en la que se estableció que si el balance de la sociedad recogía en más de su 50 % los costes de construcción y cargas financieras, hay que considerar que se está en el caso del art. 108.2.a de la LMV porque según el art. 334.10 del Cc la concesión se califica de bien inmueble.

La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha reiteró los argumentos del TEAC y solicitó la desestimación del recurso.

Segundo.

Centrado así el objeto de nuestro enjuiciamiento, y por lo que se refiere, en primer lugar, a la cuestión de si es preciso que conste una voluntad elusiva para poder aplicar el art. 108.2.a LMV, hemos de señalar que dicha cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo, existiendo al respecto una reiterada jurisprudencia de cuya doctrina es representativa la STS de 21 de noviembre de 2013 (recurso de casación 4080/2011), en la que se dice lo siguiente:

" Por tanto, y como se dijo en la Sentencia de 18 de octubre de 2011 (recurso de casación 153/2005), el precepto transcrito "establece una regla general de exención, tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para la transmisión de valores, pero sujetando estas operaciones a este último impuesto en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas siempre que representen partes del capital social de entidades cuyo activo esté constituido, al menos en un 50%, por inmuebles, y cuando el adquirente, a consecuencia de dicha transmisión, obtenga una posición tal que le permita ejercer el control de la entidad.

Se trata de una norma cautelar para evitar que la transmisión de inmuebles bajo la apariencia de una transmisión de valores no tribute por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que incluye, tras establecer una exención de las transmisiones de valores en el IVA y en el Impuesto sobre Transmisiones, no el gravamen de las transmisiones de los valores, sino un supuesto de hecho que determina el devengo del Impuesto de Transmisiones en todos los casos excepcionales de las exenciones.

Cabe recordar que la Exposición de Motivos de la Ley 24/1988, de 28 de Julio, de Mercado de Valores explicaba la justificación del artículo 108 señalando que "con objeto de atender la propuesta de la Directiva de la Comunidad Económica Europea relativa a los impuestos indirectos sobre las transacciones de valores, la exención prevista en el Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones sujetas al mismo se hace extensiva al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se ha pretendido asimismo, de acuerdo con lo previsto en la citada propuesta de Directiva, establecer medidas para tratar de salir al paso de la elusión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la Transmisión de bienes inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias".

De esta forma tiene en cuenta también sus antecedentes, ya que el artículo 40 de la ley 50/1977, de 14 de Noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal , introdujo en nuestro sistema tributario medidas, entre otras, las de lucha contra la elusión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales mediante la interposición de sociedades, precedente de gran valor también para la interpretación del posterior artículo 108 de la ley 24/1988, de 28 de Julio , que sustituyó al citado artículo 40 de la ley 50/1977 ".

Dicho lo anterior, señalemos que el Auto de esta Sala 24 de Septiembre de 2009, al que hace referencia en su motivo la recurrente, acordó interesar el pronunciamiento prejudicial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si bien en relación con la existencia de un posible conflicto entre el artículo 108 de la ley 24/1988 y los artículos 11 y 12 de la antigua Directiva 69/335/CEE, relativa a los Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, sobre si los Estados miembros podían establecer medidas destinadas a evitar la transmisión de bienes inmuebles mediante la interposición de figuras societarias, con independencia del ánimo antielusorio, afectando, en consecuencia, también a las transmisiones de valores aunque no se hubiera buscado tal interposición para eludir la tributación, y, en cualquier caso, si la norma resultaba aplicable también a la transmisión de valores de entidades que desarrollaban una actividad económica y los inmuebles estaban afectos a la misma.

Pues bien, y esto no se dice en el recurso, la cuestión fue resuelta por dicho Tribunal (Sala Octava) mediante Auto de 6 de octubre de 2010 en cuya parte dispositiva se acuerda:

"La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y, más concretamente, sus artículos 11, letra a), y 12, apartado 1, letra a), no se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la establecida en el artículo 108, apartado 2, de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en su versión modificada por la Ley 18/91, de 6 de junio, que, a fin de impedir la elusión fiscal en el marco de la transmisión de bienes inmuebles mediante la interposición de sociedades, sujeta las transmisiones de valores al impuesto sobre transmisiones patrimoniales cuando dichas transmisiones de valores representan participaciones en el capital social de sociedades cuyo activo está constituido al menos en su 50 % por inmuebles y el adquirente obtiene como resultado de la referida transmisión una posición tal que le permite ejercer el control sobre la entidad de que se trate, incluso en los supuestos en que, por un lado, no hubo intención de eludir el impuesto y, por otro, dichas sociedades son plenamente operativas y los inmuebles no pueden disociarse de la actividad económica desarrollada por dichas sociedades".

Por ello, en la Sentencia de anterior referencia, de 18 de octubre de 2011, al contemplar el caso de transmisión de valores por una persona física, se pudo decir:

"Pues bien, ante la respuesta dada por el Tribunal de Justicia, hay que estimar que el artículo 108.2 de la ley 24/1988 no da opción alguna a la posibilidad de valorar la concurrencia o no del ánimo tendencial de encubrir una transmisión de inmuebles a través de una operación de adquisición de valores mobiliarios, al prever la aplicación del gravamen del Impuesto sobre Transmisiones a toda clase de operaciones de valores mobiliarios que cumplan las dos circunstancias previstas.

Por otra parte, también expresa el Tribunal que la normativa comunitaria no distingue entre sociedades patrimoniales y sociedades que desarrollan una actividad económica, por lo que hay que entender que, en principio, la Ley no excluye de gravamen las transmisiones de valores que denotan la transmisión de un negocio en funcionamiento.

Podrá achacarse a la norma controvertida que, constituyendo, conforme a la legislación sobre el IVA: el hecho imponible cualquier entrega o prestación de servicios, sea habitual u ocasional, que realicen los empresarios y los profesionales, y aunque se encuentre exenta la transmisión de valores o participaciones, no efectúe distinción alguna en función de los sujetos intervinientes de la transmisión, haciendo abstracción, por tanto, de la posible condición de sujeto pasivo del IVA del transmitente.

Asimismo podrá mantenerse que la sujeción al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exige que se cumplan los requisitos generales contenidos en el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto (RCL 1993, 2849), que no pueden concurrir en las operaciones realizadas por los sujetos pasivos del IVA, sino cuando la operación esté exenta, y no se den los presupuestos que hacen posible en estos casos la renuncia a la exención.

Sin embargo, toda esta problemática no tiene sentido en el presente litigio, dado que el transmitente era una persona física, que no tenía la condición de empresario, por lo que la operación quedaba excluida de tributación por IVA en concepto de entrega de bienes, como así lo admitieron las partes cuando otorgaron la correspondiente escritura".

En definitiva, si la previsión del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores se ajusta al Derecho Comunitario, con independencia de que exista o no ánimo elusorio, si como dice la sentencia impugnada, la circunstancia de que la sociedad se dedique a la constitución o promoción inmobiliaria se tiene en cuenta no para establecer una contraexcepción, sino para determinar el cómputo del límite del 50% del activo en bienes inmuebles y si se da la circunstancia de que las transmitentes son personas físicas, que se limitan a transmitir

acciones o participaciones representativas del capital de las sociedades, de tal forma que en el caso presente PEBECON, S.A. simplemente adquiere las de Maderas Peralta, S.A., es llano que el motivo debe desestimarse."

Doctrina de la que se desprende que el planteamiento de la demanda respecto de la necesidad de que exista una finalidad elusoria del tributo para que el precepto sea aplicable ha de ser desestimado.

Tercero.

Sentado lo anterior, podemos ya pasar a examinar lo que constituye el argumento principal en que se fundamenta la demanda, dividiendo los razonamientos en epígrafes titulados para mayor claridad.

Sobre la naturaleza inmobiliaria de un parque eólico .

Como ya hemos señalado, la parte actora no discute, en su escrito de demanda, que un parque eólico sea un bien inmueble; criterio que es coincidente no solo con la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0107-10 de 25 de enero de 2010, sino también con el mantenido por esta Sala en diversas sentencias de cita innecesaria a la vista de que no hay discusión sobre este extremo. Ahora bien, considera la parte que tal cosa nada tiene que ver con lo que aquí se discute, pues lo que aquí se debate es si, no siendo en el momento del contrato SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. propietaria del parque eólico -pues en dicho momento la obra todavía se encontraba en construcción y no se había producido la entrega de la misma (traditio)- puede considerarse que fuera titular de inmuebles en absoluto; de modo que de lo que se trata es de determinar si es acertada la idea de la Administración de que los anticipos en pago de la futura entrega de la obra pueden tener carácter inmobiliario por su relación con dicha obra.

Sobre la adquisición de la propiedad en el contrato de obras

El TEAC no parece discutir en absoluto que a la fecha del contrato de adquisición de acciones, SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. no era propietaria, en absoluto, de los bienes materiales que constituían el parque eólico en construcción, ni discute que la propiedad de los mismos solo se adquirió tiempo después, cuando se produjo la entrega del parque terminado.

Desde luego, estamos completamente de acuerdo con el TEAC, y con el actor, en que esto es así.

En el contrato de obras la cuestión de la propiedad de la obra antes de su entrega -esto es, si dicha obra es, en ese lapso de tiempo, del comitente o del contratista- es de capital importancia para muy distintas cuestiones, como pueda ser la de autos y también otras, tales como la de quién asume el riesgo por su destrucción o la de qué derechos sobre la misma tienen los acreedores de comitente y contratista, por ejemplo en caso de concurso de uno u otro. De modo que es necesario determinar con precisión de quién es la obra mientras se está ejecutando y hasta su entrega.

Los arts. 1588 y siguientes del Cc son de aplicación al contrato de obras civil y al mercantil -como el de autos-, pues no está regulado este último en el Código de Comercio; y sobre la base de tales preceptos, en particular del art. 1589 interpretado a sensu contrario, hay notable coincidencia doctrinal (así, Garrigues) y jurisprudencial (S.S.T.S. Civil de 7 de octubre de 1964 , 31 de mayo de 1983 , 28 de febrero de 2013 y Audiencias Provinciales de Barcelona, 25 de septiembre de 2014 , Guadalajara, 23 de septiembre de 2014) en que, salvo en caso de aportación de los materiales por el comitente, la propiedad se adquiere por éste solo cuando se produce la entrega o traditio de la obra terminada (art. 609 , 1095 Cc). Como señala el Dictamen del Consejo de Estado que cita el TEAC, los contratos de obras se conciben como negocios de resultado, lo cual comporta la indivisibilidad jurídica de las obras que tienen por objeto, de tal suerte que no pueden ser cumplidos por el contratista de forma sucesiva y sí solo total, mediante la realización y entrega de las obras en su integridad; y en ese momento, añadimos, se produce la traslación dominical. Expresamente se dice para un caso singular en la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima, cuando se establece que " La propiedad del buque en construcción corresponde al constructor hasta el momento de su entrega al comitente ".

Si esto es así en general, el análisis del contrato concreto que SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. tenía con las empresas contratistas despejaría las pocas dudas que pudieran existir, pues se establecía que el comitente consolidaría la propiedad de las instalaciones una vez firmado el certificado de aceptación provisional, que el inicio de la garantía tendría lugar en la fecha de la firma del mencionado certificado, que el contratista, durante todo el proceso de instalación, pruebas y puesta en marcha, correría con todos los riesgos, estando obligado a suscribir un seguro, que hasta el momento de la firma del certificado de aceptación el adquirente carecía de cualquier facultad inherente al poder de disposición sobre la obra civil, e incluso se incluía un pacto de reserva de dominio sobre los aerogeneradores a favor del contratista.

Así pues, la cuestión es clara y se acepta por la Administración que en el momento de la transmisión de las acciones el parque eólico no estaba en absoluto en el patrimonio de la sociedad.

Sobre el carácter de bien inmueble de los anticipos .

A la fecha de la transmisión de las acciones, la sociedad SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A., comitente de la obra, había hecho unos anticipos a las empresas contratistas, anticipos que constaban debidamente incluidos en el balance. Si se computan estas cantidades, se alcanza una cuantía que equivalía a más del 50 % del patrimonio de la sociedad. Pues bien, la Administración afirma que el importe de estos anticipos ha de computar como bien inmueble a los efectos del art. 108.2.a LMV. Así el TEAC señala que " el activo vinculado al contrato o contratos celebrados por quien quiere disponer de él [del parque] con el proveedor o proveedores que lo van a construir ha de tener, también, la naturaleza de bien inmueble al existir una indisoluble y estrecha vinculación entre ellos (contrato para la construcción y parque eólico) " .

Dicho de otro modo, el TEAC admite que el comitente posee solamente un derecho de crédito contra el contratista a la entrega futura del bien, pero considera que dicho derecho de crédito es un bien inmueble porque se refiere a la entrega futura de un bien inmueble.

Pues bien, la Sala entiende que este razonamiento no es aceptable.

La definición de bien inmueble está recogida en el art. 334 Cc y no vemos en cuál de sus apartados sea posible incluir el derecho que la sociedad tenía en el momento a considerar. La sentencia del TSJ de Valencia que el Abogado del Estado cita tiene el apoyo expreso en el apartado 10 del art. 334 Cc , pero el caso de autos nada tiene que ver porque la sociedad no era titular de ninguna concesión administrativa.

No vemos de qué forma ni en qué manera puede el derecho de crédito que tenía la sociedad mutar en bien inmueble; un derecho de crédito que entonces, es de suponer, podrá ser hipotecado, inscrito en el Registro de la Propiedad y tratado a todos los efectos como tal bien inmueble; cosa que evidentemente no sucede.

Afirmar que el derecho de crédito en cuestión es un bien inmueble porque -dice el TEAC- se refiere a un inmueble no es para nosotros un argumento jurídico comprensible. Muchos derechos de crédito se refieren en última instancia a inmuebles (como el derecho del comprador antes de la entrega de la cosa, o el del arrendatario de un inmueble) pero ello no los convierte en bienes inmuebles.

El argumento que utiliza el TEAC, más que un argumento jurídico válido en sí, es una forma de encubrir una aplicación analógica de la Ley. Ahora bien, esta analogía es inaceptable, pues el artículo 14 de la Ley General Tributaria establece que " No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales ". Además, el art. 13 señala que " Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado ". Más aún, el mismo art. 108 LMV, en su apartado 3, indica que el valor real de los bienes a considerar se calculará de acuerdo con las reglas de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales , y el art. 3 del Real Decreto Legislativo del impuesto dispone que " Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo. Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos ". No vemos pues aquí ninguna extensión del concepto de bien inmueble, fuera de la que contiene el segundo inciso. Además, el art. 108.2.a LMV establece una serie de detalladas reglas para computar el 50 % del activo constituido por inmuebles, y en ninguna de ellas vemos que se autorice a utilizar un concepto de bien inmueble peculiar y distinto del legal. En fin, el art. 108.2.a se refiere a "inmuebles situados en territorio español", y realmente resulta difícil afirmar que un derecho de crédito esté "situado" en territorio español o en ninguno otro, o que pueda hablarse propiamente de que esté situado en algún sitio; sea esto dicho como simple prueba de que la extensión arbitraria de la naturaleza de un bien a otro que no la tiene provoca perplejidades y contradicciones como esta. Y es que la Administración no está autorizada para omitir el sentido propio y regular de los términos jurídicos con el fin de lograr el gravamen de realidades que cree deberían estar gravadas, y mucho menos cuando tales términos tienen definiciones perfectamente claras en el derecho positivo a nivel legal, que solo podrían ser excepcionadas por otras normas de igual rango.

Por consiguiente, debe ser estimado el recurso contencioso-administrativo planteado.

Cuarto.

En cuanto a las costas de esta instancia, creemos que no es posible sustraerse a la cláusula del art. 139 L.J.C.A. que señala su no imposición cuando existan dudas de hecho o de derecho, en un caso, como este, en el cual se emite voto particular por uno de los magistrados de la Sala. De manera que no se hará imposición de costas.

Vistos los artículos citados, sus concordantes y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

1- Estimamos el recurso contencioso-administrativo.

2- Anulamos la Resolución de fecha 30 de octubre de 2017, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, referencia 00/01994/2015.

3- Anulamos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 28 de julio de 2014, por la que se resolvió la reclamación nº 16/695/2011 y acumulada.

4- Anulamos la liquidación del Servicio de Inspección y valoración de la Delegación Provincial de Cuenca de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla-La Mancha en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por importe de 2.145.895,35 euros (Expediente de Inspección TP/1.4/105/10)

5- No hacemos imposición de costas.

Con absoluto respeto al criterio de la mayoría de la Sección, y al amparo del art. 260.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, formulo el siguiente VOTO PARTICULAR:

Considero acertados los razonamientos de la mayoría en relación con los hechos y con algunos fundamentos de Derecho, centrándose mi discrepancia en la interpretación del párrafo 2 a) del art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, redacción vigente en el momento en que se produjo la transmisión objeto del recurso.

En dicho párrafo se dice que quedan exceptuados de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que contempla el párrafo primero del mencionado precepto, de la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial,

" 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 o mediante cualquier otra forma, de valores, y tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los siguientes supuestos:

a) Cuando los valores o participaciones transmitidos o adquiridos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas ".

La fundamentación del criterio de la mayoría de la Sección parte de la base de que en el momento de la transmisión de las acciones el parque eólico no estaba en absoluto en el patrimonio de la sociedad, cuestión que ya fue admitida por la Administración, para negar, seguidamente, que los anticipos realizados por la sociedad comitente de la obra para la construcción de los 10 aerogeneradores y obra civil del parque eólico, que constaban debidamente incluidos en el balance y que alcanzan una cuantía que equivalía a más del 50 % del patrimonio de la sociedad, sin que el derecho de crédito que tenía la mencionada sociedad, encuentre encaje en el art. 334 Cc .

Señalando, en ese sentido, que la sentencia del TSJ de Valencia que el Abogado del Estado cita tiene el apoyo expreso en el apartado 10 del art. 334 Cc , pero el caso de autos nada tiene que ver porque la sociedad no era titular de ninguna concesión administrativa; así como que afirmar que el derecho de crédito en cuestión es un bien inmueble porque -dice el TEAC- se refiere a un inmueble no es un argumento jurídico comprensible, pues muchos derechos de crédito se refieren en última instancia a inmuebles (como el derecho del comprador antes de la entrega de la cosa, o el del arrendatario de un inmueble) pero ello no los convierte en bienes inmuebles. Y concluye diciendo que el argumento que utiliza el TEAC, más que un argumento jurídico válido en sí, es una forma de encubrir una aplicación analógica de la Ley.

Pues bien, por lo que se refiere a la STS de la Comunidad Valenciana nº 258/2015, de 9 de junio , es cierto, como bien dice la sentencia dictada por la mayoría de la Sección, que en este caso no nos hallamos ante una concesión administrativa, pero no lo es menos que entre el supuesto a que aquélla se refería y la dictada por la mayoría existe un claro paralelismo que en ésta se obvia por completo, pues en la misma se dice (F. D. Cuarto) lo siguiente:

" El primero de los argumentos de la demanda consiste en que no debe aplicarse la excepción a la exención porque el activo de TPC no estaba integrado en más de un 50% por inmuebles.

La resolución del T.E.A.C. es bien clara al respecto al precisar en los Fundamentos Tercero y Cuarto que la entidad Terminal Polivalente de Castellón, S.A. [T.P.C.] era titular de la concesión administrativa de la explotación de la terminal B del puerto de Castellón para la manipulación de mercancías en general y que en el momento de la adquisición de acciones origen de este recurso, el balance del activo de esa sociedad recogía principalmente la construcción de la terminal B y el epígrafe construcciones recogía todos los costes de construcción y las cargas financieras hasta que entrara en funcionamiento, lo que representaba más del 50% del activo de la misma, además de que la concesión de obras públicas no es más que una fórmula de financiación empleada por la administración para llevar a cabo la construcción de determinadas instalaciones, trasladando al concesionario la obligación de financiar y ejecutar la obra, permitiéndole la posterior explotación y gestión del servicio para obtener el beneficio, concluyendo que según el art. 334.10 del código civil deben ser considerados como inmuebles.

La actora se ha limitado en la demanda a disentir del criterio del T.E.A.C. pero no ha acreditado que la mayor parte del activo de TPC no sean inmuebles y en su mano estaba, de ser cierto ello, probarlo mediante pericial o documental adecuada.

En cuanto al contrato firmado en su día por TPC, éste era de concesión administrativa sobre bienes de dominio público que implicaba la realización de una obra pública , no un contrato de gestión de servicios públicos, por lo que, conforme al art. 334.10 del código civil , se equipara a bienes inmuebles.

Lo que consta en la documental [folios 108 a 111 del expediente] se refiere a balance a septiembre de 2.011 y los hechos han de referirse a 16 de enero de 2.008, fecha en la que se adquirieron las acciones representativas del 33'68% del capital social de la entidad Terminal Polivalente de Castellón, S.A., pasando a ostentar el 78'68% de la misma ".

Pues bien, en nuestro caso no se trataría de ejecutar una obra pública (construcción de la construcción de la terminal B del puerto de Castellón) sino de una obra privada, siendo lo relevante de la sentencia que la Administración consideró que, pese a ello, el activo de la recurrente estaba constituido en más de un 50% por inmuebles. Al respecto, la sentencia señala que " precisamente por el objeto y contenido de ese negocio debe aplicarse la excepción a la exención dado que, como se ha declarado antes, en el momento de la adquisición de las acciones origen de este recurso, el balance del activo de la sociedad TPC recogía principalmente la construcción de la terminal B y el epígrafe construcciones recogía todos los costes de construcción y las cargas financieras hasta que entrara en funcionamiento, lo que representaba más del 50% del activo de la misma, activo que tiene la consideración legal de bienes inmuebles ". Es decir, la STSCV consideró, desestimando el recurso, que la obra en ejecución había de tener la consideración de bien inmueble.

Por otro lado, el propio art. 108 nos proporciona los criterios interpretativos necesarios para resolver la cuestión controvertida. Así, en el propio párrafo 2 a) a que nos estamos refiriendo, el art. 108 de la LMV establece que

" A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

2.ª No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, 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".

Pues bien, aunque el caso examinado no sea el de una empresa de construcción o de promoción inmobiliaria, entiendo que resulta relevante que el art. 108 haya plasmado ese supuesto, pues nos está dando a entender que, abstracción hecha de la excepción que se contiene en la regla segunda, en los restantes supuestos sí se tendrán en cuenta los inmuebles que formen parte del activo circulante de la empresa en cuestión, siendo éste un elemento interpretativo de primer orden al encontrarse en el mismo precepto de aplicación al supuesto enjuiciado.

Y para el correcto entendimiento de lo que constituye el activo circulante de las empresas de promoción inmobiliaria, nada mejor que acudir a la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, en cuyo punto 9, párrafo segundo, de la Introducción, se señala que

" Independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre Inmovilizado y Existencias (Activo Fijo o Circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de Existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa , y un elemento pertenecerá al grupo de Inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente ".

Criterio éste que es el seguido por la sentencia de 19 de abril de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso Administrativo 196/2009 , confirmada por el Tribunal Supremo en la de 18 de julio de 2014 (recurso de casación para unificación de doctrina núm. 197/2013).

Y, de hecho, en el punto 2 de la Introducción, la referida Orden aclara que

" A título de ejemplo, el ensamble del cuadro de cuentas de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras e inmobiliarias para el subgrupo 22. Inmovilizaciones materiales, podría ser el siguiente:

En el caso del grupo 3, existencias , el ensamble por subgrupos podría ser:

(...)

34. Obras y promociones en curso .

35. Obras terminadas y edificios construidos ."

Luego, a la fecha en que se produjo la adquisición por la recurrente de la totalidad de las acciones de la sociedad SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A., 27 de diciembre de 2006, el criterio para en encuadramiento de las obras y promociones en curso de las empresas de promoción inmobiliaria era, según la referida Orden, considerar, en dichas empresas, que las obras y promociones en curso debían considerarse como existencias o activo circulante, por lo que, si la mencionada regla 2ª del art. 108 2 a) de la LMV excluyó, a los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, " los inmuebles, 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 ", la conclusión no puede ser otra que la de que en los supuestos no excluidos por la mencionada regla, es decir, los bienes en construcción que vayan a formar parte del inmovilizado de la empresa (y también el activo circulante de las empresas cuyo objeto exclusivo no sea construcción o promoción inmobiliaria) han de considerarse, a los efectos que aquí nos interesan, es decir, como integrantes de su activo , como bienes inmuebles; sin que a ello afecte que la obra se realice por un tercero y que no se tenga la propiedad de la misma hasta que se produzca la tradición .

En consecuencia, considero que el criterio del TEAC es acertado y conforme a Derecho, por lo que, según las anteriores consideraciones, el recurso debió haber sido desestimado.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA .

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Lozano Ibáñez, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a veintiuno de marzo de dos mil diecinueve.

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.