

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075964

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Granada)

Sentencia 2182/2019, de 30 de septiembre de 2019

Sala de lo Contencioso

Rec. n.º 151/2017

SUMARIO:

ITP y AJD. Beneficios fiscales. Transmisiones de valores. Transmisiones patrimoniales por equiparación. Base imponible. Es el momento de alcanzar el control de la sociedad el que determina la cuantificación de la base imponible pues el texto legal es muy claro 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». Nos encontramos por ello 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. En suma, es el momento en que el socio adquiere el control de la sociedad, el que determina cómo ha de cuantificarse la base imponible a efectos del ITPO [Vid., STS de 18 de diciembre de 2018, recurso n.º 485/2017 (NFJ072353)] En este caso como el control directo es ejercido por otra sociedad, tras suscribir la ampliación de capital de aquella entidad y no ha existido posibilidad de un control indirecto sobre la sociedad que amplía su capital por ninguna otra persona jurídica, tanto menos, puede entenderse ejercido por una persona física -el demandante- aunque fuera socio y accionista mayoritario de la sociedad que pasó a controlar la sociedad que amplió sus capital, pues el precepto transcrito solo se refiere a un posible control indirecto a ejercer entre personas jurídicas. En consecuencia, únicamente, a partir de 1 de julio de 2011, el actor pasó a tener el control de la mercantil que amplió su capital y de conformidad con lo establecido en el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores en su redacción al mismo por Ley 36/2006, la base imponible del ITPO ha de determinarse considerando la totalidad del porcentaje adquirido por éste en ese momento en el valor real de los inmuebles titularidad de la sociedad, esto es, en el 83,37% tal y como se sostiene en la resolución del TEAR objeto de este recurso.

PRECEPTOS:

Ley 24/1988 (Mercado de Valores), art. 108.

PONENTE:*Don Federico Lázaro Guil.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**

SALA DE LO CONTENCIOSO -ADMINISTRATIVO

SECCIÓN SEGUNDA

RECURSO NÚM: 151/2017

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. José Antonio Santandreu Montero

Ilmos. Sres. Magistrados

D. Federico Lázaro Guil

D. Luis Ángel Gollonet Teruel

En la ciudad de Granada, a treinta de septiembre de dos mil diecinueve. Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se ha tramitado el recurso número 151/2017 seguido a instancia de D. Alejandro , que comparece representado por el Procurador Sr, García-Valdecasas Conde, siendo parte demandada el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA (Sala de Granada), en cuya representación y defensa interviene el Abogado del Estado. Como parte codemandada se persona la Agencia Tributaria de Andalucía y en su representación lo hace el Letrado de sus Servicios Jurídicos. La cuantía del recurso es de 55.230,62 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpuso el presente recurso el día 7 de febrero de 2017 contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) que se identifica líneas más abajo. Se admitió a trámite y se acordó reclamar el expediente administrativo, siendo remitido por la Administración demandada.

Segundo.

En su escrito de demanda, la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar se dictase sentencia estimando el recurso anulando la resolución recurrida por no ser conforme a derecho, ordenado a la Administración tributaria la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales conforme a lo establecido en el normativa vigente al tiempo del devengo del tributo.

Tercero.

En su escrito de contestación a la demanda, la Administración demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora, y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó que sea dictada sentencia confirmando sn sus términos la resolución recurrida por ser ajustada a derecho. En el mismo trámite procesal, la representación de la parte codemandada solicitó se dictase sentencia en idénticos términos.

Cuarto.

Acordado el recibimiento a prueba, en dicho período se admite la documental propuesta y no habiéndose solicitado por la parte demandante el trámite de conclusiones y no considerándose necesario el mismo, al no estimarse necesario por la Sala la celebración de vista pública, se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del mismo y actuando como Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. Don Federico Lázaro Guil.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se interpone el presente recurso contra la resolución de 21 de diciembre de 2016, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada), dictada en los expedientes acumulados números NUM000 y NUM001, el primero de ellos, correspondiente a liquidación número NUM002 dictada por la Gerencia Provincial en Granada de la Agencia Tributaria de Andalucía por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con deuda a ingresar de 65.630,22 euros, que se confirma en sus términos, y el segundo de los expedientes, instruido por comisión de infracción tributaria leve, liquidación número NUM003, que se anula por ausencia de motivación.

La liquidación tributaria confirmada por el TEARA, es consecuencia de la instrucción de un procedimiento de inspección que se cierra con acta de disconformidad número NUM004, en la que se considera producido el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad transmisiones onerosas, en los términos señalados en el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores (redacción dada al mismo por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal).

Segundo.

Los antecedentes más relevantes para resolver el recurso pueden concretarse en los siguientes:

En escritura pública de 26 de marzo de 2008, la mercantil PÓRTICO SUR, S. L. amplía su capital social mediante la emisión de 33.004 participaciones de 6,01 euros de valor nominal, que son íntegramente suscritas por la entidad CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. A., cuyo accionariado lo componían el demandante (90 por 100 del capital social) y su esposa (10 por 100). Tras la suscripción de aquella ampliación de capital realizada por PÓRTICO SUR, S. L. éste queda distribuido del siguiente modo:

- Alejandro (parte demandante): 4.500 participaciones (10,46%)
- Laura (esposa): 4.500 participaciones (10,46%)
- Bienvenido (hijo): 500 participaciones (1,16%)
- Macarena (hija): 500 participaciones (1,16%)
- CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. A.: 33.004 participaciones (76,74%)

En escritura pública de 1 de julio de 2011, CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. A. transmite las 33.004 participaciones de PÓRTICO SUR, S. L., correspondiendo al demandante 31.354 participaciones que, sumadas a las 4.500 que ya poseía en esta sociedad, hacen un total de 35.854 participaciones, equivalentes a un 83,37 por 100 de grado de participación en ella.

Para la demanda, ello significa que el actor ha visto incrementada su participación en PÓRTICO SUR, S. L. en un 3,84 por 100 sobre el que ya ostentaba del 79,53 por 100 (10,46 por 100 de participación directa, y 69,07 por 100 de participación indirecta a través de CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. A.) y sobre el aumento de esa participación le correspondería tributar en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad transmisiones onerosas, por aplicación al caso de lo dispuesto en el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores.

Tanto la parte demandada como codemandada entienden, sin embargo, que el aumento en el porcentaje de participación que corresponde al demandante en dicha mercantil es del 83,37 por 100 y sobre él debe quedar determinada la base imponible del referido Impuesto.

Tercero.

Dispone el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores en su redacción vigente al tiempo de producirse los hechos que ahora se enjuician (la dada al mismo en el art. 8 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal), que la transmisión de participaciones de una sociedad de responsabilidad limitada, tributará como transmisión onerosa de bienes inmuebles en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que concurren estas dos circunstancias: Primera, que el activo de la entidad esté constituido, al menos en el cincuenta por ciento, por bienes inmuebles, lo que conllevará

a efectos de su valoración en base imponible, la sustitución de sus valores contables por sus valores reales. Segundo, que como consecuencia de la adquisición de esos valores, el adquirente obtenga el control de la sociedad participada, de modo que, de forma directa o indirecta, tenga una participación en su capital social superior al 50 por 100.

Tanto la parte actora, como la parte demandada y codemandada, se muestran de acuerdo en que el capital social de PÓRTICO SUR, S. L. está compuesto en más de un 50 por 100 por bienes inmuebles, ascendiendo la valoración de dichos bienes a 992.089,46 euros tal y como queda recogido en el acta de inspección instruida al efecto. Y asimismo, admiten la posición dominante del actor en PÓRTICO SUR, S. L. en su condición de titular de más del 50 por 100 de las participaciones de la entidad.

Así pues, no son objeto de discusión a través del presente recurso los presupuestos fácticos que permiten la aplicación del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores en los términos más arriba resumidos. El debate jurídico se centra, en cambio, en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad transmisiones onerosas, como consecuencia de la adquisición de las participaciones sociales de PÓRTICO SUR, S. L. por el demandante, más en concreto, en la determinación del aumento de participación adquirido por el actor en dicha entidad.

La demanda defiende que dicho aumento de participación lo ha sido, solamente, en un porcentaje del 3,84 respecto del que tenía antes en la referida sociedad que era del 79,53 por 100, pasando a serlo del 83,37 por 100, puesto que inicialmente era titular del 10,46% de las participaciones sociales de dicha entidad y tras la ampliación de capital, indirectamente y a través de CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. A., era titular del 76,74 por 100 de dichas participaciones, de modo que como consecuencia de la transmisión al demandante de las participaciones que CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. A. poseía en PÓRTICO SUR, S. L. no se ha producido la posición dominante del actor en esta entidad puesto que ya la tenía anteriormente y de forma indirecta a través del control en la misma del 76,74 por 100.

La parte demandada y codemandada sostienen en cambio, que el aumento del porcentaje de la participación del actor en PÓRTICO SUR, S. L. ha sido del 83,37 por 100 que, calculado sobre un valor real de los bienes adquiridos de 992.089,46 euros y al tipo impositivo del 7 por 100, arroja una cuota tributaria de 57.897,35 euros, a la que se suman 7.732,87 euros en concepto de intereses de demora.

Por lo tanto, el debate suscitado debe ser resuelto a través de la interpretación del art. 108.3 de la Ley del Mercado de Valores cuando tras indicar que la adquisición de valores en las condiciones que se reflejan en su apartado 1 tributará como transmisión onerosa de bienes inmuebles, señala que debe tomarse como base imponible "a) En los supuestos a que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior (el caso enjuiciado) la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como bienes 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". Añadiendo en su apartado 3, penúltimo párrafo: "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"

Cuarto.

Según se deduce de su lectura, es el momento de alcanzar el control de la sociedad el que determina la cuantificación de la base imponible pues el texto legal es muy claro 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".

Nos encontramos por ello 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. En suma, es el momento en que el socio adquiere el control de la sociedad, el que determina cómo ha de cuantificarse la base imponible a efectos del ITPO.

El Tribunal Supremo en sentencia 1794/2018, de 18 de diciembre de 2018 (recurso de casación 485/2017) se ha planteado "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".

Resultando meridianamente claro que, en estos casos, el cálculo de la base imponible en el ITPO debe hacerse en función del aumento del porcentaje total de participación que pasa a disfrutar el sujeto pasivo en el momento en que obtiene el control de la sociedad cuyo capital adquiere, independientemente de que con anterioridad tuviera ya la propiedad de parte de esas participaciones sociales, lo que en el caso enjuiciado debe concretarse es cuándo el demandante obtuvo el control de PÓRTICO SUR, S. L., o dicho en otros términos, si lo obtuvo indirectamente en el año 2008 cuando CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. A. suscribió la ampliación de capital de PÓRTICO SUR, S. L., o hay que estar a la titularidad directa y personal de dichas participaciones, lo que ha sucedido el 1 de julio de 2011 cuando CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. A. transmite al demandante sus participaciones en aquella entidad.

De adoptarse la primera solución, la razón caería de parte de la demanda y la base imponible del ITPO debería calcularse tomando en consideración el valor real de los inmuebles que conforman el activo de PÓRTICO SUR, S. L. y el porcentaje de aumento en su capital social experimentado por el demandante (el 3,84%). De entender que la solución correcta es la segunda, la razón asistiría al TEARA en la resolución dictada y se entendería que el porcentaje sobre el que debe ser calculada la base imponible del Impuesto sería el 83,37.

Cuando como consecuencia de la ampliación de capital de PÓRTICO SUR, S. L., CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. A. pasa a tener el control de esa entidad, aunque el demandante fuera accionista mayoritario de esta última, el control legal de aquella sociedad lo poseía de forma directa CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. A., entidad con personalidad jurídica propia y distinta de la del socio persona física que la administra, por lo tanto, sociedad titular por sí misma de derechos y obligaciones, entre los que se encuentra la titularidad de las participaciones sociales en el capital de PÓRTICO SUR, S. L. El demandante, como accionista mayoritario podría tener el control administrativo de CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. A., pero jurídicamente hablando, no poseía la titularidad de las participaciones sociales representativas del capital social de PÓRTICO SUR, S. L. que solo llega a alcanzar con el acto de transmisión formal de las mismas por parte de CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. L. documentada en escritura pública de 1 de julio de 2001. Hasta este momento, quien ejerce el control directo sobre PÓRTICO SUR, S. L. es CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN S. A.

Cuando el art. 108.3 de la Ley del Mercado de Valores, en su penúltimo párrafo, ordena: "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", claramente se está refiriendo a sociedades mercantiles que obtienen el control de otras, ya lo sea de forma directa o indirecta, por lo que resulta evidente que el precepto está aludiendo a ese tipo de control -directo o indirecto- a través de personas jurídicas, no de personas físicas. Cuando una persona física posee la mayoría del capital social de una entidad y ésta participa mayoritariamente en el capital de otra, la persona física no ostenta el control de la sociedad participada.

De este modo, como el control directo de PÓRTICO SUR, S. L. es ejercido por CONSTRUCCIONES ÁNGEL MARTÍN, S. A. tras suscribir la ampliación de capital de aquella entidad y no ha existido posibilidad de un control indirecto sobre PÓRTICO SUR, S. L. por ninguna otra persona jurídica, tanto menos, puede entenderse ejercido por una persona física -el demandante- aunque fuera socio y accionista mayoritario de la sociedad que

pasó a controlar PÓRTICO SUR, S. L. pues el precepto transcrito solo se refiere a un posible control indirecto a ejercer entre personas jurídicas.

En consecuencia, únicamente, a partir de 1 de julio de 2011, el actor pasó a tener el control de la mercantil PÓRTICO SUR, S. L. y de conformidad con lo establecido en el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores en su redacción al mismo por Ley 36/2006, la base imponible del ITPO ha de determinarse considerando la totalidad del porcentaje adquirido por éste en ese momento en el valor real de los inmuebles titularidad de PÓRTICO SUR, S. L., esto es, en el 83,37% tal y como se sostiene en la resolución del TEARA objeto de este recurso.

Quinto.

Por las razones expuestas, el recurso debe ser desestimado, sin expresa imposición de las costas causadas en esta instancia a la parte recurrente, de conformidad con lo establecido en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, y ello pese a haberse desestimado sus pretensiones, pues aprecia la Sala la concurrencia de serias dudas de hecho o de derecho en el caso planteado suficientes para justificar la interposición de la demanda.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

1º.- Desestima el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Alejandro contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) de 21 de noviembre de 2016, expedientes acumulados números NUM000 y NUM001, que se confirma en sus términos por ser ajustados a derecho.

2º.- No hace especial pronunciamiento sobre el pago de las costas.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

Notifíquese la presente resolución a las partes, con las prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, haciéndoles saber que, contra la misma, cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, limitado exclusivamente a las cuestiones de derecho, siempre y cuando el recurso pretenda fundarse en la infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, y hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Para la admisión del recurso será necesario que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, de conformidad con los criterios expuestos en el art. 88.2 y 3 de la LJCA. El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, y seguirá el cauce procesal descrito por los arts. 89 y siguientes de la LJCA. En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

El recurso de casación deberá acompañar la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones núm.: 1749000024015117, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros, de conformidad a lo dispuesto en la D.A. 15ª de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre, salvo concurrencia de los supuestos de exclusión previstos en el apartado 5º de la Disposición Adicional Decimoquinta de dicha norma o beneficiarios de asistencia jurídica gratuita.

En caso de pago por transferencia, se emitirá la misma a la cuenta bancaria de 20 dígitos: IBAN ES5500493569920005001274.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.