

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079021

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1154/2020, de 11 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6530/2017

SUMARIO:

ITP y AJD. Beneficios fiscales. Transmisiones de valores. Transmisiones patrimoniales por equiparación. Control indirecto previo por parte de una persona física de la sociedad en la que aumenta su participación. La operación realizada en 2009 es una operación sujeta y no exenta. El hecho de que - en una operación de adquisición de participaciones de una sociedad - la persona física adquirente ostente el control de una entidad que, a su vez, ya poseía una participación en la entidad de la que posteriormente se adquieren esas participaciones, no implica, a los efectos de lo dispuesto en el art. 108.2 LMV, el reconocimiento o existencia de una situación "de control" anterior puesto que el legislador no ha querido que la participación de la persona física resulta acumulable a la de la sociedad en cuanto que esa conjunción persona física con persona jurídica no conforma (en Derecho) un "grupo de sociedades", ni pueden atribuírsele las condiciones o consecuencias tributarias resultantes de la existencia de tal "grupo de sociedades". No tiene ninguna importancia a los efectos del art.108 LMV que la persona física tenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o que, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas, tenga facultades para contratar, disponer de fondos, etc. La efectiva sujeción a tributación por la modalidad de TPO del ITPAJD de las transmisiones/adquisiciones de valores representativos del capital social o patrimonio de una sociedad, requiere la concurrencia conjunta de los siguientes requisitos: que el activo de la entidad cuyos valores se transmiten 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, y 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. En esta ocasión, el control se obtuvo en 2008 (pero esta operación no es objeto del presente recurso de casación) y se incrementó en 2009, siendo esta la única operación objeto del presente recurso de casación. El Tribunal fija como criterio que "la interpretación conjunta del art. 108.1 y 2.a) de la Ley 24/1988 (Mercado de Valores), en la redacción aplicable *ratione temporis*, no permite considerar exenta de la modalidad de TPO del ITP y AJD las adquisiciones por una persona física de participaciones a una sociedad que controlaba atendiendo a que la persona física siempre tuvo el control de la sociedad de la que adquirió las participaciones sociales, primero indirectamente y después directamente, puesto que se entiende que la exención no alcanza a tales operaciones por comprender sólo a las personas jurídicas [Vid., ATS, de 19 de febrero de 2018, recurso n.º 6530/2017 (NFJ070974), que plantea el recurso de casación que se desestima contra la STSJ de las Islas Baleares, de 31 de marzo de 2017, recurso n.º 126/2015 (NFJ070975), que se confirma].

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), art. 178.

RDLeg 1/1993 (TR ley ITP y AJD), art. 17.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 33.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.154/2020

Fecha de sentencia: 11/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6530/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6530/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1154/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6530/2017 interpuesto por don Julián, representado por el procurador de los tribunales, don Eduardo Codes Feijoo, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, Sección Primera, de fecha 31 de marzo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 126/2015, sobre liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (no aclarada por auto de fecha 6 de junio de 2017).

Comparece como parte recurrida el Letrado de la Comunidad Autónoma de Islas Baleares, en la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 31 de marzo de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, Sección Primera, desestimatoria del recurso núm. 126/2015.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El 27 de noviembre de 2000 se constituyó en Palma de Mallorca, la mercantil "FORAUMAN, SLU" (en lo sucesivo, FORAUMAN) teniendo como objeto social el desarrollo no simultaneo de las actividades de: (i) compraventa de terrenos y edificios, (ii) la promoción de obras, (iii) la construcción por cuenta propia o ajena de todo tipo de edificaciones y (iv) el mantenimiento y acabado de viviendas y locales.

FORAUMAN tenía como único socio a GINKGO GROUP LIMITED (en lo sucesivo, GINKGO), entidad mercantil residente en Islas Vírgenes Británicas.

b) El 19 de diciembre de 2000, FORAUMAN adquirió el inmueble con referencia catastral NUM000. Ese inmueble consistía en un terreno con edificación sito en la URBANIZACION000, en el término municipal de Pollensa. El terreno tenía un valor muy superior a la edificación. Este inmueble vendría a ser el activo principal de FORAUMAN

c) El 11 de abril de 2006, el Sr. Julián compró a GINKGO el 48,98% de FORAUMAN, quedando la titularidad compartida entre los dos socios.

d) La Junta General de FORAUMAN celebrada el día 3 de noviembre de 2008 acordó ampliar el capital social en 1.400.000 euros, mediante la creación de 1.400 nuevas participaciones, de 100 euros de valor nominal cada una de ellas. Dicha ampliación se llevó a cabo mediante la compensación de créditos que ostentaba el socio Sr. Julián contra la sociedad. Los acuerdos se elevaron a escritura pública el 19 de noviembre de 2008.

Con el aumento de capital, al que acudió exclusivamente el Sr. Julián, la composición del capital de FORAUMAN quedó en un 37,87 % en poder de GINKGO y el restante 62,13 % en poder del citado Sr. Julián.

El interesado presentó la correspondiente autoliquidación, pero no ingresó cantidad alguna puesto que consideró que la operación estaba exenta, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley, 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (en lo sucesivo, LMV)

e) Y, por último, el 14 de mayo de 2009, el Sr. Julián compró a GINKGO sus participaciones sociales (el 37,87 % de dicha entidad), reuniendo así la titularidad del íntegro capital social de FORAUMAN (100 % de dicha entidad).

También en este caso, el interesado presentó la correspondiente autoliquidación, pero no ingreso cantidad alguna al estimar que la operación estaba exenta, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 108.2 LMV.

f) La Comunidad Autónoma de Islas Baleares, a través de su Agencia Tributaria, extendió sendas actas de conformidad (respectivamente, numeradas 33 y 34) por considerar que las operaciones realizadas en 2008 y 2009 a las que antes nos hemos referido no estaban exentas, practicando al Sr. Julián sendas liquidaciones por el concepto tributario Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, fechadas el 31 de mayo de 2013.

g) En particular, se practicó la liquidación derivada del Acta de Disconformidad A02, número NUM001, de 15 de marzo de 2013, correspondiente a las operaciones realizadas en 2009, por un importe a ingresar de 148.007,54 euros, de los que 123.522,92 euros eran en concepto de cuota y 24.484,62 euros lo eran en concepto de intereses de demora, y por acuerdo de 18 de julio de 2013, del mismo director de la Agencia Tributaria, por el que se consideraba cometida la infracción prevista el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se impuso al Sr. Julián una sanción de multa de 61.761,46 euros (50 por 100 de la cuota, reducida en un 25 por 100 por ingreso en periodo voluntario).

h) Contra dicha liquidación y contra dicha sanción interpuso el interesado sendas reclamaciones económico administrativas, con fecha 15 de julio de 2013, reclamaciones que, acumuladas, fueron íntegramente desestimadas por resolución de fecha 27 de mayo de 2015 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Islas Baleares, en el que, citando resoluciones de consultas de la Dirección General de Tributos, expresa sus siguientes razones:

""Primera. En el supuesto planteado concurren conjuntamente los requisitos exigidos en el citado apartado 2 del art. 108 en cuanto la entidad adquirente de los valores obtiene una posición tal que le permita obtener el control sobre la entidad, pues su porcentaje de participación en el capital social supera el 50% del mismo.

Segunda. El hecho de que la persona física adquirente ostente el control total de una entidad que posea una participación en la entidad de la que se adquieren las participaciones no implica la existencia de un control anterior, pues la participación de la persona física no resulta acumulable a la de la sociedad, al no formar grupo de sociedades".

En el mismo sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos en la consulta V0844/2012 de 23 de abril:

"Segunda. No obsta a lo anteriormente expuesto el hecho de que uno de los socios persona física de la sociedad adquirente sea propietario de un porcentaje de participación tanto en la sociedad adquirente, como en la sociedad de la que se adquieren las participaciones, pues como expresamente señala el art. 108, el cómputo de la participación del adquirente, en cuanto a los valores de otras entidades, exige que estos se encuentren en propiedad de entidades pertenecientes al mismo grupo de "sociedades", no resultando aplicable a los valores pertenecientes a personas físicas que aunque socios de la sociedad adquirente no forman parte del grupo.

Tercera. Es irrelevante que la persona física consultante tenga o no facultades para realizar determinadas operaciones como contratar, disponer de fondos, etc., pues tal circunstancia no está contemplada en el artículo 108."

De acuerdo con dicho criterio de la Dirección General de Tributos, al que está vinculada la Inspección de Tributos en virtud de lo dispuesto en el artículo 89.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el contenido en los actos impugnados es correcto, pues, por otra parte, el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores es claro y solamente contempla el control indirecto para las sociedades mercantiles tal como se ha expuesto, y por ello, no pueden acogerse, tampoco, las alegaciones del reclamante en este punto".

También consideró el TEAR suficientemente motivada la apreciación de culpabilidad del contribuyente en el acuerdo sancionador impugnado, por lo que procedió a confirmarlo.

Segundo.

La sentencia de instancia.

Frente al citado acuerdo desestimatorio, el interesado interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida.

La sala de instancia entendió que había que resolver dos cuestiones: una, si el Sr. Julián tenía el control de GINKGO en el momento de producirse las operaciones gravadas; y otra, si la norma de exención prevista en el artículo 108 LMV abarca a las personas físicas o meramente comprende a las personas jurídicas.

En relación con la primera cuestión, comienza razonando en su fundamento jurídico segundo: "La Ley 24/1988, como ya decíamos, recoge normas antifraude. Así, las transmisiones de valores están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cuando mediante esa transmisión se pretendiera eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representan dichos valores. La Ley establece una presunción iuris tantum de fraude al disponer que, salvo prueba en contrario, se entenderá que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles: (i) cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50% por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, y (ii) cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

La regla es, pues, que la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, está exenta, en lo que ahora interesa, del impuesto del caso - artículo 108.1 de la Ley 24/1988-. Pero se excepciona el supuesto de adquisición que suponga la obtención del control de una entidad como FSLU (FORAUMAN) es decir, una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50% 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 - artículo 108.2.a) de la Ley 24/1988".

Tras valorar la prueba practicada en sede judicial, el tribunal de instancia, también en el fundamento jurídico segundo, concluye declarando: "que el Sr. Julián ha sido propietario de GGL (GINKGO) desde su constitución el 27 de octubre de 2000, contando con 49.999 acciones, en tanto que la acción restante era perteneciente al Sr. Genaro, Administrador Único desde el 1 de mayo de 2005, habiéndolo sido antes Unicorp Limited, en concreto por designación del Sr. Julián; y, tercero, que, en definitiva, el Sr. Julián siempre ha sido titular de FSLU, bien directamente o bien indirectamente, esto es, a través del control de GGL (GINKGO)".

Despejada ya la primera de las dos incógnitas del proceso, el tribunal de instancia aborda la segunda, igualmente en el fundamento de derecho segundo: "esto es, sobre si la norma de exención - artículo 108.1 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores- abarca a las personas físicas o meramente comprende a las personas jurídicas, ha de tenerse en cuenta, primero, que las excepciones al deber tributario general recogido en el artículo 31 de la Constitución son de interpretación restrictiva, imponiéndolo así el artículo 14 de la Ley 58/2003 para todo incentivo o beneficio fiscal; y, segundo, que, como así ha sido ya interpretado por la Dirección General de Tributos en las consultas vinculantes V1792/2012 Y V0844/2012, la exención en cuestión no comprende a la persona física porque la norma - artículo 108.3.2ª de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores- vincula el cómputo de la participación del adquirente en valores de otras entidades a que esos valores se encuentren en propiedad de entidades "[...] pertenecientes al mismo grupo de sociedades". Por lo tanto, si bien puede aceptarse a la vista del resultado del dictamen sobre el Derecho de las Islas Vírgenes Británicas que el Sr. Julián, adquirente de FSLU (FORAUMAN), ostentaba el control total de GGL, sin embargo, la norma de exención no alcanza porque la

participación del Sr. Julián no resulta acumulable a la de GGL (GINKGO ya que no se cumple el requisito de pertenencia "[...] al mismo grupo de sociedades".

Por todo ello, se produce la confirmación de la resolución recurrida por lo que se refiere a la liquidación.

Desestima la sentencia igualmente el recurso respecto a la sanción impuesta, por considerar probado que concurre culpa en la actuación del interesado, tal como argumenta en su fundamento de derecho tercero.

El 4 de mayo de 2017 el Sr. Julián presentó un escrito solicitando complemento de sentencia al amparo de lo dispuesto en los artículos 267.5 de la LOPJ y 215.2 de LEC. Dicho complemento fue denegado por Auto del siguiente 6 de junio.

Tercero.

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de don Julián, preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 18 de julio de 2017.

2. En dicho escrito, el recurrente identificó como infracciones del ordenamiento jurídico en las que incurría la sentencia, principalmente la del artículo 108, apartados 1 y 2.a) de la Ley 24/1988 de 28 de julio del Mercado de Valores, vigente al tiempo de devengo del impuesto. Y en cuanto al acuerdo sancionador, considera que infringe la sentencia los principios de legalidad, tipicidad y culpabilidad, informadores de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas en materia tributaria, recogidos en el art. 178.2 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 5 de octubre de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 19 de febrero de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 3.a) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar si la interpretación conjunta de los apartados 1 y 2.a) del artículo 108 de la de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en la redacción aplicable *ratione temporis*, permite considerar exenta de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las adquisiciones por una persona física de participaciones a una sociedad que controlaba atendiendo a que la persona física siempre tuvo el control de la sociedad de la que adquirió las participaciones sociales, primero indirectamente y después directamente, o, por el contrario, se ha de entender que la exención no alcanza a tales operaciones por comprender sólo a las personas jurídicas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 108, apartados 1 y 2.a), de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en la redacción temporalmente aplicable".

Cuarto.

Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal del Sr. Julián interpuso el recurso de casación mediante escrito de 12 de abril de 2018 que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, solicita de la Sala que dicte sentencia por la que casando y anulando la recurrida, entre esta Sala a conocer del fondo del asunto procediendo a la estimación del litigio.

2. Dado traslado del escrito de interposición a la Comunidad Autónoma de Baleares como parte recurrida, con fecha 18 de junio de 2018 el Letrado de la Comunidad Autónoma presentó escrito de oposición al presente recurso solicitando la desestimación del recurso y consiguiente confirmación de la sentencia impugnada y de la juridicidad de la interpretación que la misma hace de los artículos 108.1 y 108.2.a) de la Ley del Mercado de Valores.

3. No se ha personado la Abogacía del Estado.

Quinto.

Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, y mediante providencia de fecha 26 de noviembre de 2019, se designó Magistrado Ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, señalándose el día 17 de marzo de 2020 para la votación y fallo del recurso, día en el que efectivamente comenzó la deliberación.

Dadas las disfunciones generadas por la pandemia de COVID 19, las deliberaciones han continuado en fechas posteriores a través de los medios disponibles por esta sección, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.

Como se ha indicado, el objeto del recurso es la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, Sección Primera, de fecha 31 de marzo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 126/2015

Interesa en este punto realizar una aclaración sobre qué pretendía el Sr. Julián que el TS se pronunciara y qué ha decidido el Auto de admisión

Su representación procesal preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 18 de julio de 2017.

En dicho escrito, el recurrente identificó como infracciones del ordenamiento jurídico en las que incurría la sentencia, principalmente la del artículo 108, apartados 1 y 2.a) de la Ley 24/1988 de 28 de julio del Mercado de Valores, vigente al tiempo de devengo del impuesto. Y en cuanto al acuerdo sancionador, considera que infringe la sentencia los principios de legalidad, tipicidad y culpabilidad, informadores de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas en materia tributaria, recogidos en el art. 178.2 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria

Sin embargo, el Auto de admisión acota la materia y dice que, exclusivamente, nos pronunciemos sobre una de ellas, pues señala, en el apartado 8 de sus fundamentos:

"8. A la vista de cuanto antecede, la única cuestión jurídica que, a juicio de esta Sección Primera, suscita el recurso de casación preparado con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente: Determinar si la interpretación conjunta de los apartados 1 y 2.a) del artículo 108 LMV, en la redacción aplicable *ratione temporis*, permite considerar exentas de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las adquisiciones por una persona física de participaciones sociales a una sociedad que controlaba, atendiendo a que la persona física siempre tuvo el control de la sociedad de la que adquirió las participaciones sociales, primero indirectamente y después directamente, o, por el contrario, se ha de entender que la exención no alcanza a tales operaciones por comprender sólo a las personas jurídicas".

Pese a ello, en el escrito de interposición presentado el 4 de diciembre de 2018, el representante procesal del Sr. Julián ha obviado lo que se acaba de decir, de manera que también ha realizado alegaciones sobre la sanción, que no entraremos a valorar puesto que ello no forma parte de la cuestión con interés casacional delimitada por el Auto de Admisión.

Segundo.

Los términos de la controversia y la posición de las partes.

Las alegaciones básicas del escrito de interposición son las siguientes, en primer lugar, las relativas a la infracción de los apartados 1, 2.a) del artículo 108 de la LMV, que se concretan en:

a) Concurrencia de la exención prevista en el artículo 108.2 LMV, dado que la única actividad empresarial desarrollada por la sociedad ha sido la promoción inmobiliaria, actividad a la que se encuentra afecto el inmueble de su propiedad.

b) No concurrencia de la toma de control de la sociedad, previsto en el artículo 108.2 LMV, dado que don Julián ya ostentaba tal posición de control a través de la mercantil GINKGO.

En segundo lugar, dicho escrito incluye las alegaciones relativas al acuerdo sancionador.

Nos ceñiremos a las alegaciones relacionadas en primer lugar, dado que con respecto a las relativas a la sanción no procede su examen por las razones ya expresadas en el fundamento anterior .

Pues bien, sostiene, en primer lugar, que la operación objeto de controversia no queda sujeta al ITP-AJD, en su modalidad de TPO, dado que la única actividad empresarial desarrollada por FSLU ha sido la promoción inmobiliaria, actividad a la que se encuentra afecto el inmueble de su propiedad, extremo que excluye su consideración como una sociedad patrimonial. En ese sentido, recuerda el debate sostenido previamente con la administración demandada que rechazó su pretensión, y, asimismo, trae a colación el auto de 6 de junio de 2017 por el que la Sala de instancia rechaza el complemento de Sentencia.

Por otro lado, en segundo lugar, considera que la sentencia impugnada incurre en un grave error en su argumentación al negar la posibilidad de que las personas físicas puedan ostentar un control indirecto válido para enervar el gravamen previsto en el artículo 108 de la LMV, pues considera que la previsión recogida en el último párrafo de la letra a) de dicho precepto no hace referencia a las personas físicas, toda vez que su propia dicción permite constatar que el legislador está pensando en las personas jurídicas al introducir tal precisión.

No obstante, asegura, tal conclusión no excluye, como se pretende de adverso, la posibilidad de que una persona física pueda ostentar un control indirecto sobre determinados bienes de manera conjunta con sociedades de las que es titular al 100%, que es lo que sucede en este caso.

Añade que la previsión legal se explicita respecto de las sociedades mercantiles, puesto que es únicamente respecto de éstas que podría plantearse la controversia de una participación indirecta en diferentes grados.

Aclara que con tal previsión el legislador lo que pretende es clarificar la no concurrencia del requisito de toma de control que el artículo 108 LMV impone, con independencia de lo compleja que pueda resultar una estructura societaria del grupo, e incluso del número de sociedades interpuestas, siempre que a través de participaciones indirectas ya se ostentase el control sobre la sociedad de la que se adquieren participaciones.

Invoca una interpretación finalista y material de la previsión de toma de control que recoge el artículo 108 LMV y, conforme a la cual, el señor Julián siempre ha ostentado el control de la sociedad FORAUMAN incluso con anterioridad a la operación de aumento de capital examinada toda vez que desde la constitución de dicha sociedad ha ostentado su control a través de la mercantil GINKGO de la que es único accionista.

Finalmente, el considera que tampoco puede entenderse que su interpretación sea extensiva, como se afirma de adverso, de un "incentivo o beneficio fiscal", puesto que la regla general del artículo 108 LMV es la exención de este tipo de operaciones. Asegura que la correcta comprensión de una norma antifraude que ha de ser interpretada en sus propios términos, exige la concurrencia de una situación de hecho, esto es, la adquisición o toma de control de una sociedad como consecuencia de la operación mercantil que se pretende gravar, extremo que, en sentido contrario, ya ha sido acreditado por el Sr. Julián.

En su escrito de oposición de 18 de junio de 2018 la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, aduce, en primer lugar, la irrelevancia de lo alegado respecto al activo de la sociedad cuya toma de control se produce y respecto de cual fuera su actividad empresarial, puesto que el citado Auto de 6 de junio de 2017 desestimó completar la sentencia, no tanto, que también, por la falta de acreditación - en instancia - de la supuesta concurrencia de los más mínimos elementos que pudieran probar que no se estaba ante una sociedad meramente "patrimonial" en los términos del artículo 108.2 de la LMV, sino, y por ello debe destacarse -como hace el Tribunal a quo en dicho auto -que lo realmente decisivo para el caso y único fundamento de la ratio decidendi de la sentencia en cuestión viene determinando por la conclusión de que la norma de exención - artículo 108.1 en relación con el artículo 108.2 de la LMV - sólo comprende (en este supuesto, en el que se discute sobre la existencia, o no, de un "control previo" de la entidad) a las personas jurídicas y, por tanto, impediría su aplicación a una persona física conforme a lo dispuesto en el tantas veces aludido artículo 108.2.a), de la LMV, y en consecuencia, lo alegado de adverso sobre la existencia o inexistencia de sociedad únicamente patrimonial carece de relevancia en el seno de las presentes actuaciones.

Por otro lado, en relación con el requisito de la "toma de control" a que se refiere el artículo 108.2.a), de la LMV y su vinculación exclusiva - para que pueda operar como presupuesto de aplicación de la norma de "exención" - a que se trate de personas jurídicas pertenecientes a un "grupo de sociedades", invoca, a contrario sensu, la Sentencia de 21 de enero de 2003 (recurso casación 618/1988), FJ 4, letra D, de la que se desprende, en su opinión, que es voluntad del legislador que la posibilidad de mantener la exención solo pueda materializarse mediante la aludida fórmula de cómputo de los valores.

Señala que el hecho de que la persona física adquirente ostentase con anterioridad al control total (o superior al 50 por 100) de una sociedad que posea una participación en la sociedad de la que se adquieren las participaciones, no implica la existencia de un control previo, pues la participación de una persona física no resulta acumulable a la de la sociedad, al no formar "grupo de sociedades".

Rechaza que la tesis del interesado sea una verdadera interpretación, ni siquiera extensión, pues considera que, más bien, se trata de pura "analogía" o "extensión analógica".

Tercero.

El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

El Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece en su artículo 17.2 "Las transmisiones de valores, admitidos o no negociación en un mercado secundario oficial, que queden exentos de tributar como tales, bien en el Impuesto sobre el Valor Añadido o bien en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como su adquisición en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, tributarán por la citada modalidad, como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los casos y con las condiciones que establece el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores".

Antes de la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el artículo 108 LMV, en la redacción dada por la Ley 18/1991, 6 junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, disponía:

"1. 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.

2. 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.

b) Cuando se obtenga el control de una entidad 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 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.

c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años".

La citada Ley 36/2006, de 29 de diciembre, dio nueva redacción al artículo 108 LMV. A su vez el apartado 2 de dicho artículo fue modificado por la disposición final sexta de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. Esta modificación, en virtud de la disposición transitoria tercera de la ley 11/2009, de 26 de octubre, es aplicable a las adquisiciones o transmisiones cuyo devengo a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se produzcan a partir del 29 de marzo de 2009. Habida cuenta que la compra del 37,87 % de las participaciones de GINKGO tuvo lugar el 14 de marzo de 2009 es esa nueva redacción la que nos importa, si bien es cierto, que nos vamos a fijar en párrafos que proceden del texto introducido por la Ley 36/2006.

Pues bien, a la sazón dicho apartado 2 establecía que quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior 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 dos supuestos.

El primero de ellos, que es el que nos interesa, previsto en la letra a), procede, según su primer párrafo, "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". Se aclara en el último párrafo de dicha letra a) que "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", especificándose que "a estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades".

Desde la entrada en vigor de las modificaciones realizadas por la Ley 36/2006, se ha ampliado el ámbito de la exclusión prevista en el artículo 108.2, de la Ley del Mercado de Valores puesto que se extiende, no solo a operaciones realizadas en el mercado secundario, sino también a operaciones realizadas en el mercado primario.

La STS de 18 de octubre de 2011 (rec. 153/2005), sostiene, tras la respuesta dada por el Auto del Tribunal de Justicia (Sala Octava) de 6 de octubre de 2010, INMOGOLF, C-487/09 a la cuestión prejudicial planteada mediante Auto I Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2009, en relación con el artículo 108 Ley 24/1988, según la reducción dada por la disposición adicional 12ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, que el nuevo artículo 108 LMV "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", por un lado; y, por otro, señala "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", esto es, de un lado, que se adquieran valores representativos del capital de una sociedad mercantil cuyo activo esté constituido por inmuebles, y, de otro, que como consecuencia de esa operación, el adquirente obtenga el control de dicha sociedad.

Igualmente se ha de acudir al auto del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2012 mediante el que planteo cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia. La Sala Decima de éste dictó sentencia de fecha 20 de marzo de 2014, respondiendo a la cuestión prejudicial (asunto, C-139/12/ Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona), que la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional, como el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en su versión modificada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que grava la

adquisición de la mayoría del capital de una sociedad cuyo activo está constituido esencialmente por inmuebles con un impuesto indirecto distinto del IVA, como el que es objeto del procedimiento principal.

Después de dicha sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Tribunal Supremo dictó sentencia de 2 de octubre de 2014 que puso punto final al recurso 7199/2004, desestimándolo, explicitando que el artículo 108 LMV no exige que exista intención de defraudar en la operación concertada, señalando que: "El hecho de que con el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores se intentase evitar el fraude no significa que siempre que dicho precepto se aplique lo sea partiendo de la premisa de que el mismo concurre, por lo que no es preciso que exista o se acredite al elemento, siendo suficiente con que, se sucede en este caso, se cumplan los requisitos que la normativa taxativamente establece" .

No pensamos que esa percepción deba cambiar, a la luz de la legislación aplicable al caso que nos ocupa, de manera que seguimos sosteniendo que el hecho de que con el artículo 108 LMV se intentase evitar el fraude, no significa que siempre que dicho precepto se aplique, lo sea partiendo de la premisa de que en el mismo concurre esa intención. Es irrelevante, pues, la existencia o no de ánimo defraudatorio, de cara a someter a gravamen las operaciones descritas en el artículo 108 LMV, en las redacciones previas a la modificación operada por la Ley 7/2012 de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

En alguna ocasión hemos dicho que nos encontramos ante la excepción de la exención del impuesto (por todas, Sentencia de 21 de noviembre de 2013 (rec. 4080/2015). Es más preciso decir, sin embargo, que, como se ha manifestado doctrinalmente, el artículo 108.2 LMV no constituye un supuesto de delimitación negativa de la exención de la transmisión de valores sino una norma que amplía el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales configurando la norma de excepción que se contempla en él como su elemento objetivo. Nos hallamos, pues, ante un "nuevo hecho imponible", que se compone de dos elementos: negocio traslativo y adquisición de control.

Como hemos advertido en nuestras Sentencias de 29 de octubre de 2012 (Rec. 6325/2010), de 18 de diciembre de 2018 (rec. 1794/2018) y de 18 de mayo de 2020 (rec. 5155/2017), con arreglo a la legislación a la sazón vigente, a diferencia de la precedente, contempla -tratándose de sociedades mercantiles- dos hipótesis:

Una, cuando se alcanza el control de una sociedad como consecuencia de la operación que se somete a gravamen (sería la operación realizada en 2008 de la cual no nos ocupamos en el presente recurso de casación).

Y, otro, cuando ya adquirido el control de la sociedad, se aumenta la participación (en nuestro caso la operación realizada en 2009).

Nos interesa, pues, en este caso, exclusivamente, la segunda hipótesis. En el caso de que consideráramos que la operación realizada en 2009 es una operación sujeta y no exenta, el sujeto pasivo sería, al amparo de lo dispuesto en el artículo 8º a) del Texto Refundido del ITPyAJD, al tratarse de una operación sujeta a la modalidad TPO, el adquirente, en este caso, el Sr Julián.

El hecho de que - en una operación de adquisición de participaciones de una sociedad - la persona física adquirente ostente el control de una entidad que, a su vez, ya poseía una participación en la entidad de la que posteriormente se adquieren esas participaciones, no implica, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 108.2 LMV, el reconocimiento o existencia de una situación "de control" anterior puesto que el legislador no ha querido que la participación de la persona física resulta acumulable a la de la sociedad en cuanto que esa conjunción persona física con persona jurídica no conforma (en Derecho) un "grupo de sociedades", ni pueden atribuirse las condiciones o consecuencias tributarias resultantes de la existencia - artículo 108.2.a, LMV - de tal "grupo de sociedades".

No tiene ninguna importancia a los efectos del artículo 108 LMV que la persona física tenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o que, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas, tenga facultades para contratar, disponer de fondos, etc.

Conforme a los preceptos a interpretar, la efectiva sujeción - dejando sin efecto la exención que proclaman de modo genérico el apartado 1 del artículo 108 de la LMV - a tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD de las transmisiones / adquisiciones de valores representativos del capital social o patrimonio de una sociedad, requiere la concurrencia conjunta de los siguientes requisitos:

- Que el activo de la entidad cuyos valores se transmiten 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.

- Que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente, en este caso el Sr. Julián 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. En esta ocasión, el control se obtuvo en 2008 (pero esta operación no es objeto del presente recurso de casación) y se incrementó en 2009, siendo esta la única operación objeto del presente recurso de casación.

Por consiguiente, fijamos como criterio en respuesta a la cuestión con interés casacional que "la interpretación conjunta de los apartados 1 y 2.a) del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en la redacción aplicable *ratione temporis*, no permite considerar exenta de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las adquisiciones por una persona física de participaciones a una sociedad que controlaba atendiendo a que la persona física siempre tuvo el control de la sociedad de la que adquirió las participaciones sociales, primero indirectamente y después directamente, puesto que se entiende que la exención no alcanza a tales operaciones por comprender sólo a las personas jurídicas.

Cuarto.

- Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

El escrito de interposición concluye formulando las siguientes pretensiones:

-que se anule la sentencia impugnada

-que esta Sala se sitúe en la posición procesal del Tribunal de instancia y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio planteado en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia y, en consecuencia, que se dicte sentencia por la que se acuerde declarar contraria a derecho la resolución impugnada.

A esas pretensiones se opone la Comunidad Autónoma de las Illes Balears que solicita la desestimación íntegra de las pretensiones de la parte recurrente.

Pues bien, tras recordar, por un lado, la delimitación del objeto del recurso que hemos llevado a cabo en el fundamento de derecho primero y, compartiendo las alegaciones realizadas por la parte recurrente en relación con la concurrencia de la exención prevista en el artículo 108.2 LMV, - formuladas por la parte recurrente en el sentido de que la única actividad empresarial desarrollada por la sociedad ha sido la promoción inmobiliaria, actividad a la que se encuentra afecto el inmueble de su propiedad-, a la vista de lo expresado en el auto de 6 de junio de 2017 del Tribunal Superior de Justicia que rechazó el complemento solicitado por la parte recurrente, debemos rechazar el recurso, puesto que, por las razones expuestas en el fundamento de derecho tercero, no se dan las condiciones para que la operación realizada el 14 de mayo de 2009 por el Sr. Julián, que consistió en la compra a GRINKGO de sus participaciones sociales (el 37,87 %) en FORAUMAN, aumentando su participación, por tanto, hasta el 100 %, no cumple las condiciones previstas en el artículo 108. 2 LMV.

Quinto.

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º- No haber lugar al recurso de casación núm. 6530/2019, interpuesto por don Julián, representado por el procurador de los tribunales, don Eduardo Codes Feijoo, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, Sección Primera, de fecha 31 de marzo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 126/2015, sobre liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, con lo cual se confirma la adecuación a derecho de los actos recurridos.

3º- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, 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.