

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079209

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1204/2020, de 25 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1679/2018

SUMARIO:

ITP y AJD. Beneficios fiscales. Operaciones societarias. Transmisiones por equiparación. Eficacia directa de las Directivas no transpuestas en fecha. La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si los arts. 3 y 5 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, tienen efecto vertical directo en relación con una operación de ampliación de capital formalizada entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de octubre de 2012, esto es, una vez finalizado el plazo conferido para la transposición de aquélla al Derecho español y antes de su efectiva incorporación al mismo. Considera el recurrente que la sentencia impugnada viola la doctrina jurisprudencial tanto del TS como del TJUE, del llamado efecto útil vertical directo, que le obligaba a aplicar la normativa comunitaria que prohibía a los estados miembros que a partir de dicha fecha se pudiera someter a cualquier tipo de imposición indirecta la creación, la emisión y la puesta en circulación de acciones o participaciones en una sociedad mercantil ni las aportaciones de capital, entendiéndose por estas el aumento de capital social mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza. Es conocido que, el 28 de enero de 2010, la Comisión Europea aprobó un dictamen motivado en el que instaba al legislador español a modificar el art. 108.2 Ley 24/1988 (Mercado de Valores), por ser contrario a la citada Directiva 2008/7/CE. El principio de efecto directo permite a los particulares invocar directamente una norma europea ante una jurisdicción nacional o europea, independientemente de que existan textos en el Derecho nacional. El Derecho europeo no solo genera obligaciones para los países de la UE, sino también derechos para los particulares; en consecuencia, los particulares pueden alegar estos derechos e invocar directamente normas europeas ante las jurisdicciones nacionales y europeas. Distinguiéndose dos aspectos: un efecto vertical y un efecto horizontal. El primero, que es el que nos interesa, interviene en las relaciones entre los particulares y el país, lo que significa que los particulares pueden prevalerse de una norma europea frente al país. En el caso de estar ante Directivas el Tribunal de Justicia les reconoce en algunos casos un efecto directo al objeto de proteger los derechos de los particulares, siempre que sus disposiciones sean incondicionales y suficientemente claras y precisas y cuando el país de la UE no haya transpuesto la directiva antes del plazo correspondiente. En lo que ahora nos interesa, sólo cabe en estos casos el efecto directo vertical, viniendo los Estados miembros de la UE obligados a aplicar las directivas, pero las directivas no pueden ser invocadas por un país de la UE contra un particular. Los arts 3 y 5 de la Directiva 2008/7/CE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, tienen efecto vertical directo en relación con una operación de ampliación de capital formalizada entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de octubre de 2012, esto es, una vez finalizado el plazo conferido para la transposición de aquélla al Derecho español y antes de su efectiva incorporación al mismo [Vid., ATS, de 10 de octubre de 2018, recurso n.º 3505/2018 (NFJ071666), que plantea el recurso de casación contra la STSJ de Madrid, de 15 de enero de 2018, recurso n.º 571/2017 (NFJ071667), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Directiva 2008/7/CE del Consejo (Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales), arts. 3, 5, 7 y 15.

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

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

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. 1.204/2020

Fecha de sentencia: 25/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1679/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/06/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 1679/2018

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. 1204/2020

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 25 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1679/2018, interpuesto por el procurador don Francisco Javier Vázquez Hernández, en representación de don Juan Enrique contra la sentencia de 15 de enero de 2018 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el procedimiento ordinario 571/2017 en materia referente al Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, ejercicio 2009.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado y el Letrado de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid 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.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 15 de enero de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el procedimiento ordinario 571/2017, que desestimó el recurso interpuesto por don Juan Enrique contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 27 de febrero de 2017, que desestimó las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra liquidación y acuerdo de imposición de sanción en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

El 18 de marzo de 2009 se otorgó escritura pública en la que se documentaba la ampliación de capital de la entidad BIAÑEZ, en 51.024,90 euros, siendo suscrita en su totalidad, mediante la aportación de tres plazas de garaje por parte del recurrente, don Juan Enrique. Ello suponía pasar de ostentar el 47,80 por 100 del capital social de la entidad, al 52,04 por 100.

Se presentó autoliquidación el día 21 de abril de 2009 por la modalidad de operaciones societarias (concepto ampliación de capital), pero no por transmisiones patrimoniales onerosas.

Las actuaciones de comprobación e inspección se iniciaron el 19 de abril de 2013 y culminaron con la resolución de 25 de junio de 2014 por la que se confirmó el acta de disconformidad de la Inspección, así como se manifestó la existencia de indicios suficientes para la apertura de expediente sancionador.

El activo del balance de la entidad BIAÑEZ, S.L., (2.614.523,21 euros antes de la ampliación) está constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles (2.201.355,23 euros, según su valor contable) y situados en territorio nacional (todos ellos en la Comunidad de Madrid).

Como consecuencia de la ampliación de capital, el obligado tributario obtiene el control sobre la citada entidad puesto que aumenta su participación en el capital social, que pasa del 47,80 % al 52,04 %.

La base imponible está constituida por el resultado de aplicar el porcentaje que se pasa a tener tras la ampliación sobre el valor de los inmuebles integrados en el activo de la sociedad, por lo que la base imponible a computar resulta ser 1.145.495 euros, sobre la que se aplica el tipo previsto para la transmisión de inmuebles (7 %).

El día 12 de agosto de 2014 se notificó al interesado el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador, no presentándose alegaciones. Se dictó el 12 de enero de 2015 el acuerdo sancionador por la comisión de la infracción prevista en el art. 191.1 de la LGT, calificando la infracción como grave por la existencia de ocultación de datos e imponiendo una multa de 60.138,48 euros.

Con fechas 10 de julio de 2014 y 22 de enero de 2015, el interesado interpuso sendas reclamaciones económico administrativas, la primera frente a la liquidación y la segunda frente al acuerdo sancionador, que fueron desestimadas de forma acumulada por el TEAR de Madrid, el 27 de febrero de 2017, que las desestimó en base a los siguientes argumentos:

1- Se cumplen los presupuestos recogidos en el artículo 108.2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LMV, en lo sucesivo), por cuanto (i) la sociedad tiene un activo constituido en más de un 50 por 100 por inmuebles sitos en España y (ii) con la ampliación de capital el obligado tributario adquiere el control de la entidad, pues poseía el 47,80 por 100 y pasa a ostentar el 52,04 por 100.

2- Los valores atribuidos a los inmuebles han sido los que figuran en el balance de la sociedad, con lo que la reclamación contra la liquidación carece de sentido y debe ser desestimada.

3- Se confirma la existencia del elemento objetivo de la sanción y se califica la actuación de negligente, por lo que procede su gradación como grave e indica que el acuerdo sancionador está debidamente motivado y fundamentado.

La representación procesal del Sr. Juan Enrique, presentó escrito de interposición de recurso contencioso administrativo contra la anterior resolución, con fecha 9 de junio de 2017.

El recurso se tramitó ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid bajo el número de autos de procedimiento ordinario 571/2017.

Comparecieron como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que le es propia, y el Letrado del servicio jurídico de la Comunidad de Madrid.

Observados los pertinentes trámites, la Sala de instancia dictó sentencia el 15 de enero de 2018, desestimatoria de las pretensiones del actor.

Reproducimos aquí los FJ tercero y cuarto de dicha resolución:

"TERCERO. - La primera cuestión que plantea el recurrente es si resulta procedente aplicar el art. 108.2 de la Ley del Mercado de Valores a pesar de que, a la fecha de realización del hecho imponible en marzo de 2009, el Estado Español debía haber transpuesto la Directiva Europa 2008/7/CE de 12 de febrero que, según se sostiene, impide la tributación de la operación realizada. Considera que, a partir de esta fecha, la Directiva tiene efecto directo y puede ser aplicada por los Tribunales.

Debe, no obstante, analizarse previamente si, tal y como el recurrente afirma, la Directiva Comunitaria excluye de tributación la operación de ampliación de capital realizada o si, por el contrario, la normativa española es compatible con aquélla. Efectivamente, el art. 108 de la LMV ha sido modificado en varias ocasiones, destacando la operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, a partir de la cual la norma prevé expresamente la exigencia a efectos de tributación de que en la realización del hecho imponible concorra un ánimo de eludir el pago de los tributos.

Pues bien, el Tribunal Supremo, con base en un previo pronunciamiento del TJUE, ha considerado la legislación española compatible con la comunitaria. Así, el auto del TJUE de 6 de octubre de 2010 señala que "La Directiva 69/335/CEE (Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, actual 200817/CE) y, más concretamente, sus arts. 11.a) y 12.1.a), no se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la establecida en el art. 108.2 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, en su versión modificada por la Ley 18/1991, que, a fin de impedir la elusión fiscal en el marco de la transmisión de bienes inmuebles mediante la interposición de sociedades, sujeta la transmisión 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" .

El Tribunal Supremo en la sentencia de 2 de octubre de 2014 (casación 7199/2004), con cita de la de 11 de mayo de 2011, y dictada una vez resuelta por el TJUE la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo en relación con la incompatibilidad del art. 108 LMV con la normativa comunitaria y, en concreto, con la Directiva 77/388 del Consejo (Sexta Directiva), dice así:

"Procede abordar ahora si la sentencia recurrida vulnera los artículos 9, 24 y 31 de la Constitución, así como el propio art. 108 de la Ley de Mercado de Valores , al entender que éste es aplicable a una operación como la controvertida en la que no ha existido ningún ánimo elusorio ...

... Este submotivo tampoco puede prosperar, toda vez que esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en contra de la inconstitucionalidad del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores .

Así lo declaramos, entre otras, en la sentencia de 12 de mayo de 2011, rec. de cas. 2330/2008, considerando procedente la exigencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque no exista intención alguna de defraudar en la operación concertada por no recoger la norma aplicable ninguna previsión al respecto. 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 tal elemento, siendo suficiente con que, como sucede en este caso, se cumplan los requisitos que la norma taxativamente establece".

Por lo tanto, el artículo 108 LMV es perfectamente aplicable al supuesto de autos.

Cuarto.

- En cuanto al cumplimiento de los presupuestos exigidos, partimos de la redacción del art. 108 LMV vigente a la fecha de realizarse el hecho imponible:

" 1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. 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 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 ... " .

En el presente caso, la sociedad tiene un activo constituido en más de un 50% por inmuebles sitos en España y el obligado tributario, con la ampliación de capital, adquiere el control de la entidad, pues poseía el 47,80% y pasa a ostentar el 52,04%.

Lo que alega el recurrente es que la entidad constituye un grupo familiar y que, por ello, siempre ha ostentado el control de la misma, bien directa o indirectamente.

El motivo no puede ser estimado.

En primer lugar, porque la entidad en cuestión no constituye un grupo de sociedades sino, por el contrario, una sociedad con un accionariado repartido entre varios titulares, que tienen como única particularidad las relaciones de parentesco entre ellos. Por tanto, con la ampliación de capital el recurrente sí pasa a ostentar el control de la sociedad, al adquirir acciones que aumentan su participación más allá del 50%.

Si el Sr. Juan Enrique ya ostentaba de facto el control de la sociedad es algo totalmente huérfano de prueba, pues ni antes ni ahora en sede judicial se presenta prueba alguna, siendo obvio que una mera relación de parentesco no permite concluir que efectivamente así sea.

Añadir, como destaca el Abogado del Estado, que si realmente se tratara de un grupo familiar se estaría reconociendo que la sociedad es puramente instrumental y constituida para permitir la transmisión de bienes entre los socios al margen del pago de los tributos que les corresponderían, con lo que el supuesto entraría dentro de lo previsto en el artº 108.2 de la LMV".

Segundo.

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Francisco Javier Vázquez Hernández, en representación de don Juan Enrique, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 15 de enero de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

2. En dicho escrito, identificó como infringidos el artículo 218.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 28 de septiembre de 2012 (recurso 3087/2009). Igualmente, considera infringida la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en particular, sus artículos 3, 5 y 15.

Considera también vulnerada por la sentencia, la doctrina sentada en las sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 19 de julio de 2017 (casación para la unificación de doctrina 2752/2016; ES:TS:2017:3063), 25 de abril de 2017 (casación para la unificación de doctrina 2117/2012; ES:TS:2014:3180) y 24 de enero de 2013 (casación 1847/2010; ES:TS:2013:365) y de la Sección 3ª de dicha Sala de 5 de mayo de 2017 (casación 1477/2014; ES:TS:2017:1933).

También las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ["TJUE"] de 5 de abril de 1979, Ratti (asunto C-148/78 ; EU:C:1979:110) y 19 de enero de 1992, Becker (asunto C-8/81; EU:C:1982:7).

Y, por último, el artículo 108.2 LMV de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores ["LMV"], en la redacción conferida por el artículo 8 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre).

3. La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 28 de febrero de 2018, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 10 de octubre de 2018, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistentes en "Determinar si los artículos 3 y 5 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, tienen efecto vertical directo en relación con una operación de ampliación de capital formalizada entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de octubre de 2012, esto es, una vez finalizado el plazo conferido para la transposición de aquélla al Derecho español y antes de su efectiva incorporación al mismo".

Tercero.

Interposición del recurso de casación.

1. El procurador don Francisco Javier Vázquez Hernández, en nombre y representación de don Juan Enrique interpuso el recurso de casación mediante escrito de 28 de noviembre de 2018, que observa los requisitos legales.

2. El escrito finaliza solicitando que esta Sala dicte sentencia en el siguiente sentido: "esta parte sostiene que eran de aplicación directa los artículos 3 y 5 de la Directiva 2008/7/CEE de 12 de febrero y no el artículo 108 p2 de la Ley del Mercado de Valores en su redacción dada por la Ley 36/2006 de la mencionada operación de ampliación de capital. Consecuentemente es también pretensión de esta parte que por dichas razones se case y anule la Sentencia recurrida y se dicte otra en su lugar en la que se proceda a anular los actos administrativos impugnados, en concreto la liquidación número NUM002 derivado del acuerdo de la Oficina Técnica de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, dictado al resolver el Acta de Disconformidad NUM003 por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas) ejercicio 2009 y cuantía de 100.900,84 euros y la liquidación número NUM004 derivada del acuerdo de la subdirectora General de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid en el expediente sancionador NUM005 derivado de la citada acta de disconformidad, por el que se impuso una sanción de 60.138,48 euros, por haber sido dictados aplicando indebidamente el artículo 108 de la LMV en su redacción dada por la Ley 36/2006 de 29 de Diciembre, siendo estos mismos los pronunciamientos que solicitamos se incluyan en el fallo de la Sentencia que se dicte, además de que en dicho fallo se condene a la administración al pago de las costas procesales de este recurso".

Cuarto.

Escrito de oposición al recurso de casación.

El 4 de marzo de 2019 el Abogado del Estado presentó escrito absteniéndose de formular oposición.

El Letrado de la Comunidad de Madrid presentó escrito de oposición el 27 de marzo de 2019 en el que suplica a esta Sala que "fije la interpretación de que si entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de octubre de 2012, las operaciones de aportaciones sociales se regulan por la Directiva 2008/7/CE en virtud del efecto vertical directo del Derecho comunitario, aquéllas quedan sujetas a la tributación prevista en la citada norma".

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, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 30 de junio de 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

El 18 de marzo de 2009 se otorgó escritura pública en la que se documentaba la ampliación de capital de la entidad BIAÑEZ, en 51.024,90 euros mediante la aportación de tres plazas de garaje por parte del demandante don Juan Enrique. Ello suponía pasar de ostentar el 47,80 por 100 del capital social de la entidad al 52,04 por 100.

Se presentó autoliquidación el día 21 de abril de 2009 por la modalidad de operaciones societarias (concepto ampliación de capital), pero no por transmisiones patrimoniales onerosas.

Las actuaciones de comprobación e inspección se iniciaron el 19 de abril de 2013 y culminaron con la resolución de 25 de junio de 2014 por la que se confirmó el acta de disconformidad de la Inspección, así como se manifestó la existencia de indicios suficientes para la apertura de expediente sancionador

El día 12 de agosto de 2014 se notificó al interesado el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador, no presentándose alegaciones. Se dictó el 12 de enero de 2015 el acuerdo sancionador por la comisión de la infracción prevista en el art. 191.1 de la LGT calificando la infracción como grave por la existencia de ocultación de datos e imponiendo una multa de 60.138,48 euros.

Con fechas 10 de julio de 2014 y 22 de enero de 2015, el interesado interpuso sendas reclamaciones económico administrativas, la primera frente a la liquidación y la segunda frente al acuerdo sancionador, que fueron desestimadas de forma acumulada por el TEAR de Madrid, el 27 de febrero de 2017

La representación procesal del Sr. Juan Enrique, presentó escrito de interposición de recurso contencioso administrativo contra la anterior resolución, con fecha 9 de junio de 2017.

El recurso se tramitó ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid bajo el número de autos de procedimiento ordinario 571/2017 la Sala de instancia dictó sentencia el 15 de enero de 2018, desestimatoria de las pretensiones del actor.

La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió mediante auto 10 de octubre de 2018 el presente recurso en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistentes en "Determinar si los artículos 3 y 5 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, tienen efecto vertical directo en relación con una operación de ampliación de capital formalizada entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de octubre de 2012, esto es, una vez finalizado el plazo conferido para la transposición de aquélla al Derecho español y antes de su efectiva incorporación al mismo".

Segundo.

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

El recurrente asegura que la sentencia dictada el 15 de enero de 2018 por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, ha infringido la Jurisprudencia que ha establecido tanto el Tribunal de Justicia Europeo como la Sala de lo Contencioso Administrativo de este Tribunal Supremo, sobre el llamado efecto directo vertical de la normativa y Directivas Comunitarias en los casos en que un Estado miembro no haya incorporado al Ordenamiento jurídico interno lo establecido por aquellas dentro del plazo que la Directiva Comunitaria haya impuesto.

El argumento central de sus alegaciones es que la sentencia ahora recurrida ha procedido a aplicar el artículo 108.2 LMV en su redacción dada por la Ley 36/2006 de 29 de diciembre y ello a pesar de que se denunció en el Recurso Contencioso Administrativo la aplicación de esta doctrina del efecto útil directo vertical, ante lo que la sentencia recurrida vino a señalar y a analizar que la normativa interna sí que era compatible con la Directiva Comunitaria.

Asegura que lo hace invocando una sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2014 que recoge a su vez un Auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2010, que no pueden servir para resolver la cuestión planteada por esta parte.

Precisa su argumentación el recurrente, indicando que dicha sentencia no puede servir a este caso, en primer lugar, porque se está refiriendo a otra Directiva diferente, la 69/335/CEE, que fue expresamente derogada con efectos del 1 de enero de 2009 precisamente por la Directiva 2008/7/CEE. En segundo lugar, porque justifica la aplicación del 108 LMV, aunque no exista ánimo de defraudar con la operación concertada y esa es una cuestión que no ha sido objeto de debate entre las partes ni como argumento del recurrente ni como argumento de oposición de la Abogacía del Estado. Y, en tercer lugar, porque tanto el Auto de 6 de octubre de 2010 como la Sentencia de 2 de octubre de 2014, se están refiriendo a supuestos de transmisiones de valores mediante compraventas, mientras que nuestro caso se trata de un supuesto de ampliación de capital, que precisamente es el supuesto que el artículo 5 de la Directiva 2008/7/CEE excluye de tributación, tal y como luego el Estado Español en el año 2012 recogió oportunamente.

A estos efectos, advierte, en todo caso, que el artículo 108.2 de la LMV en su redacción dada por la Ley 37/2012, excluye expresamente de tributación las adquisiciones efectuadas en el mercado primario como consecuencia del ejercicio de los derechos de adquisición preferente o mediante cualquier otra fórmula, quedando limitada la tributación a aquellas adquisiciones realizadas en el mercado secundario, es decir, aquellas transmisiones realizadas después de su creación o emisión inicial que es lo que se corresponde con el mercado primario, como es el caso de la ampliación de capital que nos ocupa.

En consecuencia, la sentencia recurrida viola la doctrina jurisprudencial tanto de la Sala de lo Contencioso de este Tribunal Supremo como del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del llamado efecto útil vertical directo, que le obligaba a aplicar la normativa comunitaria que prohibía a los estados miembros que a partir de dicha fecha se pudiera someter a cualquier tipo de imposición indirecta la creación, la emisión y la puesta en

circulación de acciones o participaciones en una sociedad mercantil ni las aportaciones de capital, entendiendo por estas el aumento de capital social mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza.

Esa cuestión, debidamente planteada en el recurso contencioso administrativo ante el tribunal de instancia, ha sido obviada por la sentencia recurrida, lo que viene a suponer que de hecho la citada sentencia ha inaplicado la normativa comunitaria que entiende que es de aplicación precisamente por la aplicación del criterio jurisprudencial del efecto directo vertical de la normativa Comunitaria que se han concretado en los artículos 3, 5 y 15 de la Directiva 2008/7/CEE.

Si la sentencia hubiera aplicado dichos preceptos y no el artículo 108.2 LMV en su redacción dada por la Ley 36/2006 de 29 de diciembre, sin duda hubiera llegado a una solución diferente.

Por esa razón es por lo que solicita de la Sala que, en aplicación de dichas normas comunitarias como consecuencia de su efecto directo y vertical, se declare la improcedencia de la liquidación practicada por la Consejería de Economía y Hacienda de Madrid, ya que se ha gravado indebidamente la obtención del control de una entidad mercantil a través de la suscripción de una ampliación de capital social mediante la realización de una aportaciones no dinerarias y, asimismo, la sanción en tanto en cuanto tiene como soporte dicha liquidación.

Por su parte, la representación procesal de la Comunidad de Madrid presentó escrito de oposición el 27 de marzo de 2019 manifestando, en primer lugar, que la Sentencia de instancia abordó el análisis de la aplicación de la Directiva 2008/7/CE en su fundamento de derecho tercero, donde tras referir sentencias del Tribunal Supremo (SSTS de 2 de octubre de 2014 y de 11 de mayo de 2011), que interpretaron la compatibilidad del artículo 108 de la LMV con normativa europea, en concreto, con la Directiva 77/388 del Consejo, concluye que el contenido del artículo 108 de la LMV es conforme y aplicable al supuesto examinado en el procedimiento.

Añade que las citadas SSTS cuentan como precedente con el auto del TJUE de 6 de octubre de 2010 (mencionado en el fundamento de derecho tercero de la sentencia objeto de recurso), que declaró la compatibilidad de la Directiva 69/335/CEE con el artículo 108 de la LMV.

Por tanto, la doctrina sentada por esa resolución judicial que se ha aplicado al supuesto que nos ocupa por la sentencia de la instancia, es la vigente y abona la conveniencia de aplicar el ITPyAJD, en los supuestos de ampliación de capital, y sin necesidad de acreditar que hubiera existido intención de eludir obligaciones fiscales con la operación.

Después trae a colación el artículo 16 de la Directiva 2008/7/CE, relativo a la derogación de la Directiva 69/335/CEE donde se indica:

"Queda derogada la Directiva 69/355/CEE (sic), modificada por las Directivas enumeradas en la parte A del anexo II, con efectos a partir del 1 de enero de 2009, sin perjuicio de las obligaciones de los Estados miembros en relación con los plazos de transposición al Derecho interno de las Directivas que figuran en la parte B del anexo II".

Acto seguido, apunta que, a su vez, el artículo 18 de la citada Directiva 2008/7/CE, referido a su entrada en vigor, señala:

"La presente Directiva entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea. Los artículos 1, 2, 6, 9, 10 y 11 serán de aplicación a partir del 1 de enero de 2009".

Indica que la Directiva fue publicada en el DOUE el 21 de febrero de 2008, por tanto, entró en vigor el 13 de marzo de 2008.

Recuerda que los hechos origen del procedimiento se produjeron el 18 de marzo de 2009, conforme señala el fundamento de derecho primero de la sentencia objeto de recurso.

Advierte que la obligación de la trasposición de la mencionada Directiva 2008/7/CE se regula en su artículo 15 en los siguientes términos:

"1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 3, 4, 5, 7, 8, 12, 13 y 14, el 31 de diciembre de 2008 a más tardar (...)"

A 31 de diciembre de 2008, España no había adoptado normativa que traspusiera lo previsto en los artículos 5, 7 y 8 de la Directiva 2008/7/CE, que afectan a la operación de ampliación de capital social del procedimiento de origen.

Por un lado, el artículo 5.1 de la mencionada Directiva 2008/7/CE indica: "1. Los Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta en lo que respecta a lo siguiente: a) aportaciones de capital".

Sin embargo, asegura la Comunidad de Madrid, el recurrente en su escrito de interposición ha olvidado incluir la interpretación matizada que se debe aplicar a este precepto y que viene dada por el artículo 7 de la propia Directiva, que contempla la recaudación del impuesto sobre las aportaciones en determinados Estados miembros, y, asimismo, ha olvidado que el artículo el artículo 8.3 de la Directiva concreta que, el tipo impositivo sobre las aportaciones no podría superar el 1%.

Señala que el debate se centra en el efecto vertical de la normativa comunitaria durante el lapso de tiempo que no se traspuso la Directiva, es decir, entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de octubre de 2012, momento a partir del que se adaptó a la vigente normativa europea el artículo 108 de la LMV, con 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.

Reconoce que la aplicación directa de la normativa comunitaria y el derecho de los particulares a su invocación ante la Administración es doctrina consagrada, tanto por la jurisprudencia europea como por la nacional, siendo incuestionable el efecto vertical del Derecho comunitario en los Estados miembros.

Por tanto, afirma, en los supuestos de ausencia de trasposición del Derecho comunitario, su efecto directo vertical es doctrina pacífica.

No obstante, señala que conforme se ha expuesto anteriormente, la propia Directiva 2008/7/CE, determina que la operación de aportaciones sociales no es que estuviera exenta de tributar (artículos 7 y 8 de la propia Directiva), sino que esa tributación no podía exceder del 1%.

En consecuencia, concluye, el obligado tributario debía por coherencia con lo que sostiene, haber presentado, al menos, autoliquidación siguiendo la previsión contenida en la normativa cuya aplicación defiende la Directiva 2008/7/CE- tipo impositivo del 1%-, por lo que, en todo caso, procedería la liquidación correspondiente, y, por tanto, se mantienen los requisitos para la sanción.

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 a 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".

La Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dio una 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 produzca a partir del 29 de marzo de 2009. Habida cuenta de que la ampliación de capital tuvo lugar el 18 de marzo de 2009, es esa nueva redacción la que ha aplicado la administración.

Pues bien, a la sazón, dicho apartado 2 del artículo 108 LMV 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".

Interesa traer a colación el auto del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2012 mediante el que planteó cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La Sala Décima 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), 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, explicando 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".

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, se contemplan -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.

Y otro, cuando ya adquirido el control de la sociedad, se aumenta la participación.

Como se ha podido comprobar, las alegaciones presentadas por la demandante se detienen en la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del artículo 108.2, a) de la Ley del Mercado de Valores, más exactamente con la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 relativa a los impuestos que gravan la concentración de capitales.

Dicha Directiva regula, entre otros extremos, la percepción de impuestos indirectos en relación con las aportaciones de capital a las sociedades de capital, estableciendo, en su artículo 3 que tienen esa consideración el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, si bien dispone en su artículo 5 que determinadas operaciones no están sujetas a impuestos indirectos, entre ellas, aportaciones de capital.

La transposición de dicha Directiva se llevará a cabo, en los términos de su artículo 15 que establece en el párrafo primero del apartado 1 que los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 3, 4, 5, 7, 8, 12, 13 y 14, el 31 de diciembre de 2008, a más tardar.

Es conocido que, el 28 de enero de 2010, la Comisión Europea aprobó un dictamen motivado en el que instaba al legislador español a modificar el artículo 108.2 LMV por ser contrario a la citada Directiva 2008/7/CE.

Es evidente la discordancia existente entre la normativa española y la indicada Directiva. A dicha fecha, como se señalaba en el mencionado dictamen motivado, según se desprende del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores, el contribuyente que, a consecuencia de dicha aportación, obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esa entidad o, una vez obtenido el control,

aumente su participación en el capital social de la misma, tendrá que abonar un impuesto sobre la transmisión patrimonial (con un tipo impositivo cifrado entre el 6 % y el 7 %), además del impuesto sobre aportaciones (1 %) pagado por la empresa que amplía su capital.

Es cierto que el artículo 7 de la Directiva, titulado "recaudación del impuesto sobre las aportaciones en determinados Estados miembros", establece:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 5, apartado 1, letra a), los Estados miembros que, a 1 de enero de 2006, sometiesen a las sociedades de capital al impuesto sobre las aportaciones de capital (en lo sucesivo, "el impuesto sobre las aportaciones"), podrán continuar haciéndolo, siempre que se ajuste a lo dispuesto en los artículos 8 a 14.

2. Si, con posterioridad al 1 de enero de 2006, un Estado miembro deja, en cualquier momento, de aplicar el impuesto sobre las aportaciones, no podrá reinstaurarlo.

3. Si, con posterioridad al 1 de enero de 2006, un Estado miembro deja, en cualquier momento, de aplicar el impuesto sobre las aportaciones a las aportaciones de capital a que se refiere el artículo 3, letras g) a j), no podrá reinstaurar el citado impuesto respecto de tales aportaciones de capital, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10, apartado 2.

4. Si, con posterioridad al 1 de enero de 2006, un Estado miembro deja, en cualquier momento, de aplicar el impuesto sobre las aportaciones a la aportación de inmovilizado o de capital circulante a una sucursal, no podrá reinstaurar el citado impuesto respecto de las aportaciones de capital consideradas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10, apartado 4.

5. Si, con posterioridad al 1 de enero de 2006, un Estado miembro establece, en cualquier momento, excepciones, al amparo del artículo 13, no podrá volver a someter las aportaciones de capital consideradas al impuesto sobre las aportaciones".

Y, asimismo, es cierto que artículo 8 de la Directiva, titulado "Tipo del impuesto sobre las aportaciones", dispone:

"1. El impuesto sobre las aportaciones tendrá un único tipo de gravamen.

2. El tipo del impuesto sobre las aportaciones que aplique un Estado miembro no podrá ser superior al aplicado por ese mismo Estado miembro a 1 de enero de 2006. Si, con posterioridad a dicha fecha, el Estado miembro reduce el tipo aplicado, no podrá reinstaurar un tipo más elevado.

3. El tipo del impuesto sobre las aportaciones no podrá en ningún caso sobrepasar el 1 %".

Por consiguiente, dicha Directiva, transitoriamente, permite a los Estados miembros recaudar un impuesto sobre aportaciones societarias, siempre que su tipo de gravamen no supere el 1 %, con ocasión de la ampliación de capital, pero lo que no permite es que a dicho impuesto se sume, como es el caso español, un impuesto que grave las aportaciones de capital por otro impuesto distinto, el de transmisiones patrimoniales onerosas.

Recuérdese que el sujeto pasivo, en el caso de la operación societaria de ampliación de capital, es la sociedad y que, en el caso de transmisiones patrimoniales onerosas, es el adquirente.

Aunque tardíamente, el legislador modificó dicho artículo 108.2 LMV, a través de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, modificación que se explica en su preámbulo de esta manera:

"se modifica el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV) con el fin de conformarle, tal como se estableció originariamente, como una medida anti elusión fiscal de las posibles transmisiones de valores que, solo, sean una cobertura de una transmisión de inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias.

Para ello se simplifica su regulación y se modifica el precepto para corregir los siguientes aspectos del mismo: se establece la exención general del gravamen por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exceptuando tales exenciones si se trata de eludir su pago por la transmisión de los inmuebles de las entidades a los que representan los valores transmitidos, en cuyo caso, la operación volverá a ser gravada por el impuesto exencionado.

Además, se excluye del posible gravamen a las adquisiciones de valores en los mercados primarios, que no estarán sujetos a este precepto y, por último, se simplifica la redacción del artículo, pasando de ser una norma objetiva a una auténtica norma de lucha contra el fraude, aunque en los supuestos más claros se establece una presunción iuris tantum que deberá, en su caso, ser enervada por el interesado si no quiere que le sea aplicada la medida antielusión".

La nueva redacción del artículo 108.2 LMV pasó a ser la siguiente:

"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".

Consiguientemente, según se desprende del párrafo primero del nuevo artículo 108.2 LMV, las operaciones realizadas en el mercado primario, entre ellas la que nos ocupa (ampliación de capital), dejan de tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD.

Esa nueva redacción no tiene carácter retroactivo, pese a que la misma sitúa su origen, como queda reflejado en la Disposición adicional Tercera de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, en dicha decisión motivada, dictada en el procedimiento de infracción abierto contra España (expediente 2008/4760).

Ello no obstante, el proceder de la administración tributaria madrileña tendría que haber sido diferente.

Nos encontramos ante la ampliación de capital, que es una operación societaria que está sujeta a la modalidad de operaciones societarias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJ. Eso no representa ningún problema. Ha sido autoliquidada

El problema surge porque, si se cumplen las condiciones, como es el caso, también queda sujeta a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" dicha operación, desde otra vertiente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 108.2 LMV. Es patente que nuestra normativa interna era contraria a la Directiva 2008/7/CE.

Los artículos 3 y 5 de la Directiva 2008/7/CEE son preceptos que gozaban de total claridad y precisión de manera que dichos preceptos comunitarios eran plena y directamente aplicables a partir del 31 de diciembre de 2008, entre los particulares y el Estado Español, y podían ser invocados como aplicación directa por aquellos frente a éste.

La Directiva ha sido inaplicada por la sentencia recurrida, lo cual es contrario a derecho, por los siguientes motivos:

- por aplicación de la doctrina jurisprudencial de la eficacia vertical directa de la normativa comunitaria respecto al ordenamiento jurídico interno, que exige que los artículos 3 y 5 de la Directiva 2008/7/CEE sean aplicados y no debe serlo el artículo 108 LMV en su redacción dada por la Ley 36/2006 de 29 de diciembre, aunque no han sido transpuestos al ordenamiento jurídico interno antes del día 31 de diciembre de 2008.

- y, porque se vulnera también el artículo 15 de la Directiva Europea 2008/7/CEE, del que se desprende que el estado español tenía hasta el 31 de diciembre de 2008 para incorporar al Derecho interno, lo previsto, entre otros, en los artículos 3 y 5 de dicha Directiva y que, por lo tanto, lo que procedía era aplicar dicha normativa comunitaria y no el ordenamiento jurídico interno vigente en esos momentos y ello, también, por aplicación de la reiterada eficacia vertical directa.

Consecuentemente con lo dicho en los dos apartados anteriores, se violan, por inaplicación, los artículos 3 y 5 de la Directiva Europea 2008/7/CEE, que con total claridad señalan que los Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta en lo que respecta a las aportaciones de capital a una sociedad mercantil, entendiéndose conforme al artículo 3 de la mencionada Directiva, que tendrá la consideración de aportación de capital, el aumento de capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza

Ese planteamiento es avalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en las sentencias de 5 de abril de 1979, Ratti, C-148/1978, de 19 de abril de 1982, Becker, C- 8/81, 22 de junio de 1989, Costanzo, C-103/88 y de 12 de julio de 1990, Foster, C-188/89.

Y es respaldado por la Jurisprudencia de esta misma Sala del Tribunal Supremo. Bastará citar a los presentes efectos, la Sentencia 1340/2017, de 19 de julio (recurso casación 2752/2016) que ha declarado que:

"Como es bien conocido el principio de efecto directo permite a los particulares invocar directamente una norma europea ante una jurisdicción nacional o europea, independientemente de que existan textos en el Derecho nacional. Fue reconocido por el Tribunal de Justicia en la sentencia Van Gend en Loos del 5 de febrero de 1963, al declarar que el Derecho europeo no solo genera obligaciones para los países de la UE, sino también derechos para los particulares; en consecuencia, los particulares pueden alegar estos derechos e invocar directamente normas europeas ante las jurisdicciones nacionales y europeas.

Distinguiéndose dos aspectos: un efecto vertical y un efecto horizontal. El primero, que es el que nos interesa, interviene en las relaciones entre los particulares y el país, lo que significa que los particulares pueden prevalerse de una norma europea frente al país. En el caso de estar ante Directivas el Tribunal de Justicia les reconoce en algunos casos un efecto directo al objeto de proteger los derechos de los particulares, siempre que sus disposiciones sean incondicionales y suficientemente claras y precisas y cuando el país de la UE no haya transpuesto la directiva antes del plazo correspondiente (sentencia del 4 de diciembre de 1974, Van Duyn). En lo que ahora nos interesa, sólo cabe en estos casos el efecto directo vertical, viniendo los Estados miembros de la UE obligados a aplicar las directivas, pero las directivas no pueden ser invocadas por un país de la UE contra un particular (sentencia del 5 de abril de 1979, Ratti)"

Estamos ya en disposición de responder a la cuestión con interés casacional y lo hacemos en éstos términos: Los artículos 3 y 5 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, tienen efecto vertical directo en relación con una operación de ampliación de capital formalizada entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de octubre de 2012, esto es, una vez finalizado el plazo conferido para la transposición de aquélla al Derecho español y antes de su efectiva incorporación al mismo.

Cuarto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

Por todo lo expuesto, declaramos haber lugar al recurso, lo que implica la anulación de la sentencia impugnada y, consiguientemente, la anulación de los actos administrativos recurridos por no ser conformes a derecho.

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- Haber lugar al recurso de casación núm. 1679/2018, interpuesto por el procurador don Francisco Javier Vázquez Hernández, en representación de Juan Enrique contra la sentencia de 15 de enero de 2018 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el procedimiento ordinario 571/2017, con lo cual dicha sentencia queda anulada

3º. Estimar el recurso ordinario 571/2018 interpuesto ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid por el procurador don Francisco Javier Vázquez Hernández en nombre de don Juan Enrique contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 27 de febrero de 2017 que desestimó las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra liquidación y acuerdo de imposición de sanción en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, con lo cual se anulan dichos actos administrativos recurridos.

4º- 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 Aguillo 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.