

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082419

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 712/2021 de 20 de mayo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 633/2019

SUMARIO:

CC.AA. En general. ITP y AJD. Gestión. Competencia de las CC.AA en orden a la exacción del tributo. La cuestión planteada por la Comunidad de Madrid, junto a diversas cuestiones planteadas por la mercantil recurrente en relación con la inexistencia de orden de carga en plan de inspección, la incompatibilidad entre Operaciones Societarias y Transmisiones Patrimoniales Onerosas y la inaplicabilidad del artículo 108 LMV a reestructuraciones empresariales en el que los socios iniciales y finales son los mismos, consiste en discernir cómo debe ser interpretado el art.25.2 de la Ley 21/2001 (Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía), y, en particular, si en dicho precepto se establece un orden preferente de aplicación -punto 2º, sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 1º para la cuota fija del IAJD- o si, por el contrario, lo que hacen los números 2º y siguientes del mismo artículo es regular de forma no jerárquica o preferencial los distintos supuestos, en razón solo de la modalidad impositiva que se debe liquidar, esto es, de modo que cada apartado se refiere a una modalidad del impuesto y no a los demás. En caso de que la norma configure un orden de aplicación de los puntos de conexión, determinar si, a partir de la existencia de distintos hechos imponible en el mismo documento, la comunidad autónoma competente conforme a dicho orden de aplicación atrae para sí la competencia, por conexión, para gravar el resto de los hechos imponible contenidos en el mismo documento. La posición de la Sala en este punto resulta coincidente con la mantenida por la Sala de instancia en la sentencia impugnada, en el sentido de considerar que si bien la Comunidad Autónoma de Madrid es competente para liquidar por el concepto de operación societaria, pues el domicilio fiscal de la entidad a cuyo favor se transmiten las participaciones sociales se encuentra en Madrid, no lo es en el caso del impuesto de transmisiones patrimoniales que grava la operación consistente en «adjudicación en pago de asunción de deudas», y que consiste precisamente en la transmisión de los distintos inmuebles que forman parte del activo de la sociedad cuyas participaciones se transmiten, sino tan sólo respecto de los bienes inmuebles que radican en su territorio. El art. 25.2 de la Ley 21/2001, en relación al ITP y AJD, establece distintos puntos de conexión para determinar el lugar donde se debe entender producido el rendimiento y, por ende, la Comunidad Autónoma competente para liquidar el impuesto en cada caso, sin establecer un orden preferente de aplicación, sino que regula distintos supuestos en función del tipo de impuesto que se liquida, de forma que cada apartado se refiere a una modalidad del impuesto y por tanto debe interpretarse en el sentido de que dicho precepto en su punto 2º no establece un orden preferente de aplicación -sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 1º para la cuota fija del IAJD-, de forma que lo que hacen los números 2º y siguientes del referido precepto es regular de forma no jerárquica o preferencial los distintos supuestos, en razón solo de la modalidad impositiva que se debe liquidar, esto es, de modo que cada apartado se refiere a una modalidad del impuesto y no a los demás. En cuanto a la aducida incompatibilidad entre Operaciones Societarias y Transmisiones Patrimoniales Onerosas en el caso de la constitución o ampliación de capital de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias (constitución de sociedad o ampliación de capital) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava, dicha cuestión ha sido resuelta por la STS de 18 de mayo de 2020, recurso n.º 3205/2017 (NFJ077814), entre otras, a cuyos razonamientos se remite la Sala. Respecto a la inaplicabilidad del art. 108 Ley Mercado de Valores a reestructuraciones empresariales en que los socios iniciales y finales son los mismos, la Sala se remite a la STS de 11 de septiembre de 2020, recurso n.º 6530/2017 (NFJ079021). Finalmente, respecto a la cuestión referida al plan de inspección, de acuerdo con las SSTS de 19 de febrero de 2020 recurso n.º 240/2018 (NFJ076684) y 2 de julio de 2020, recurso n.º 3326/2017 (NFJ078373) la Sala determina que el plazo de inicio de las actuaciones del art. 170.5 RGAT está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración y, por tanto, su incumplimiento sólo determinaría, en su caso, una irregularidad no invalidante, pronunciamiento que resulta coincidente con el realizado en la sentencia impugnada. **Voto particular.** [Vid. ATS de 30 de abril de 2019, recurso n.º 633/2019 (NFJ073446) y STSJ de Madrid, de 5 de noviembre de 2018, recurso n.º 42/2017 (NFJ073447) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía), arts. 33 y 55.

Ley 21/2001 (Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía), art. 25.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104 y 150.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 87 y 170.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 1, 4, 7, 10, 19 y 25.

RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), arts. 103 a 105.

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

PONENTE:

Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 712/2021

Fecha de sentencia: 20/05/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 633/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/04/2021

Voto Particular

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 633/2019

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente
D. José Díaz Delgado
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, los recursos de casación registrados con el núm. 633/2019, interpuestos por la letrada de la COMUNIDAD DE MADRID, en la representación que le es propia, y por el procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en nombre y representación de la mercantil EQUITY INMUEBLES S.L., contra la sentencia dictada el 5 de noviembre de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso núm. 42/2017, relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Han comparecido como partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, la letrada de la COMUNIDAD DE MADRID, en la representación que le es propia, y el procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en representación de la mercantil EQUITY INMUEBLES S.L.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación.

1. Los recursos de casación interpuestos, de un lado, por la letrada de la Comunidad de Madrid y, de otro, por la mercantil Equity Inmuebles S.L., tienen por objeto la mencionada sentencia núm. 498/2018 dictada el 5 de noviembre de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso núm. 42/2017, interpuesto por la entidad Equity Inmuebles SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central -TEAC- de 17 de noviembre de 2016 que estimó en parte el recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 29 de enero de 2013, que, a su vez, estimó parcialmente la reclamación número NUM000 presentada contra el acuerdo de liquidación de 29 de octubre de 2010, relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ("ITPyAJD"), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La parte dispositiva de la sentencia aquí recurrida es del siguiente tenor literal:

"FALLO (...)

DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por el Procurador D. Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, en nombre y representación de Equity Inmuebles, S.L., y por la Letrada de la Comunidad de Madrid, contra la resolución del TEAC de 17 de noviembre de 2016 estimatoria en parte del recurso de alzada interpuesto en la reclamación económico-administrativa NUM000 presentada contra el acuerdo de liquidación de 29 de octubre de 2010 y, en consecuencia, CONFIRMAMOS la resolución recurrida en su integridad.

Con imposición de costas a las partes demandantes".

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La letrada de la Comunidad de Madrid, en la representación que le es propia, y el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil Equity Inmuebles, S.L., asistida del letrado don Alfonso del Castillo Bonet, presentaron sendos escritos de preparación de recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, las partes recurrentes identifican como normas infringidas, las siguientes:

1.1. La Comunidad de Madrid, el artículo 25.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía -en la actualidad, derogada y sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que dedica a esta cuestión su artículo 33- (BOE de 31 de diciembre), así como los artículos 103 a 105 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 22 de junio) ["RITPyAJD"].

1.2. Equity Inmuebles, S.L. identifica como preceptos infringidos:

- Los artículos 104.2 y 150 de la Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], y (i) la jurisprudencia que exige la motivación de las dilaciones (sentencias del Tribunal Supremo de 4 de abril y 11 de diciembre de 2017 (casaciones 2659/2016; ES:TS:2017:1299 y 3175/2016; ES:TS:2017:4496, respectivamente) y que impide a los tribunales exceder de su función revisora incurriendo en reformatio in peius; y (ii) la que niega la condición de dilación al retraso en la entrega de documentación que no hay obligación de presentar [sentencia de 2 de julio de 2013 (casación 5956/2010: ES:TS:2013:3567)].

- Los artículos 87 y 170 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

- Los artículos 1.2, 2.1 y 4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) ["TRLITPyAJD"].

- El artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (BOE de 29 de julio) ["LMV"].

2. La Sala de instancia, por auto de 17 de enero de 2019, tuvo por preparado los recursos de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, Equity Inmuebles SL y Comunidad de Madrid, recurrentes y recurridos, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Admisión e interposición de los recursos de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 30 de abril de 2019, acordó:

" 1º) Admitir los recursos de casación preparados por la letrada de la Comunidad de Madrid, en la representación que le es propia, y el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil Equity Inmuebles, S.L., asistida del letrado don Alfonso del Castillo Bonet, contra la sentencia dictada el 5 de noviembre de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 42/2017.

2º) En el recurso preparado por la Comunidad de Madrid, la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en lo siguiente:

Discernir cómo debe ser interpretado el artículo 25.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre y, en particular, si en dicho precepto se establece un orden preferente de aplicación -punto 2º, sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 1º para la cuota fija del IAJD- o si, por el contrario, lo que hacen los números 2º y siguientes del mismo artículo es regular de forma no jerárquica o preferencial los distintos supuestos, en razón solo de la modalidad impositiva que se debe liquidar, esto es, de modo que cada apartado se refiere a una modalidad del impuesto y no a los demás.

En caso de que la norma configure un orden de aplicación de los puntos de conexión, determinar si, a partir de la existencia de distintos hechos imponible en el mismo documento, la comunidad autónoma competente conforme a dicho orden de aplicación atrae para sí la competencia, por conexión, para gravar el resto de los hechos imponibles contenidos en el mismo documento.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 25.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y los artículos 103 a 105 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

4º) En el recurso preparado por la mercantil Equity Inmuebles, S.L, las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, son las que siguen:

- En relación con la inexistencia de orden de carga en plan de inspección.

(i) Determinar si el hecho de que los planes de inspección sean aprobados con carácter anual implica necesariamente que las actuaciones inspectoras deban ser iniciadas antes de que concluya el año a que tales planes se refieren.

(ii) Si la respuesta a esa primera cuestión fuera que tales actuaciones han de iniciarse dentro del plazo de un año previsto en el artículo 170.5 RGAT, esclarecer si el incumplimiento de dicho límite temporal produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con los obligados tributarios seleccionados o no las produce por cuanto que los planes de inspección no son más que una mera norma interna de carácter organizativo.

(iii) Si la respuesta a esa segunda cuestión fuera que el incumplimiento del mencionado plazo sí produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con los obligados tributarios, determinar si constituye un vicio de nulidad de pleno derecho, un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante.

- En relación con la incompatibilidad entre Operaciones Societarias y Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Determinar si, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad operaciones societarias (constitución de sociedad) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

- En relación con la inaplicabilidad del artículo 108 LMV a reestructuraciones empresariales en el que los socios iniciales y finales son los mismos.

Determinar si 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*, 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.

5º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 104.2 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; los artículos 87 y 170 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; los artículos 1.2. 2.1 y 4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores".

2. La letrada de la Comunidad de Madrid, en la representación que le es propia, mediante escrito fechado el 18 de junio de 2019, interpuso recurso de casación en el que alega la infracción del artículo 25.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en la actualidad, derogada y sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que dedica a esta cuestión su artículo 33).

Considera que es erróneo el razonamiento de la sentencia al concluir que el artículo 25.2º de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (actual artículo 33.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre) regula los supuestos que contempla en razón sólo de la modalidad impositiva a liquidar, sin establecer una jerarquía u orden de aplicación, puesto que la propia norma indica expresamente que debe seguirse un orden para aplicar los puntos de conexión, y el orden afecta a modalidades del impuesto distintas entre sí, siendo claro que la Comunidad Autónoma competente en virtud del orden de aplicación atrae la competencia para el resto de los hechos imposables contenidos en el mismo documento, siendo esta interpretación compatible con el tenor del artículo 47.3 de la Ley 21/2001 (actualmente sustituido por el artículo 55.3 de la Ley 22/2009), tal y como razona.

Termina solicitando:

"Que tenga por interpuesto en tiempo y forma recurso de casación contra la Sentencia nº 498/2018, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad de Madrid, así como el recurso interpuesto por la representación procesal de la entidad EQUITY INMUEBLES, S.L, ambos contra la resolución del TEAC de 17 de noviembre de 2016, estimatoria en parte del recurso de alzada interpuesto frente a la reclamación económico- administrativa nº NUM000; se sirva estimarlo y fije la interpretación del artículo 25.2 de la Ley 21/2001,

de 27 de diciembre (en la actualidad, artículo 33.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre) en el sentido de considerar que el artículo 25.2 de la Ley 21/2001 establece en su punto 2º un orden preferente de aplicación, de manera que a partir de la existencia de distintos hechos imponible en el mismo documento, la Comunidad Autónoma competente en virtud del orden de aplicación derivado de los puntos de conexión, atrae la competencia para gravar el resto de los hechos imponible contenidos en el mismo documento; todo ello sin perjuicio de lo establecido en el punto 1º del mismo precepto en relación con la cuota fija de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales y, en consecuencia, anule el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia objeto del presente recurso".

3. La representación de la entidad Equity Inmuebles SL, mediante escrito fechado el 26 de junio de 2019, interpuso recurso de casación en el que alega, con carácter previo, que el auto de admisión, después de citar dentro de los hechos, punto segundo, como infracción invocada por esa parte los arts. 104.2 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), relativos a la duración máxima del procedimiento, no contiene pronunciamiento alguno en su parte resolutive sobre si dicha infracción presenta o no interés casacional, no obstante lo cual, considera que, declarado el interés casacional de las restantes infracciones, no existe impedimento alguno para analizar la infracción denunciada en la preparación y omitida por la parte resolutive del auto. Asimismo, expone que la infracción denunciada en el escrito de preparación fue si era necesario para el inicio válido del procedimiento inspector una orden de carga en plan de inspección (posición defendida por la recurrente) o si no era necesaria (tesis de la sentencia).

En relación con la infracción de los artículos 104.2 y 150 LGT, alega, en primer término, la imposibilidad de modificar la motivación de las dilaciones por el órgano revisor (prohibición de reformatio in peius); en segundo término, la imposibilidad de considerar dilación el retraso en la entrega de documentación que no existe la obligación de entregar.

En relación con la necesidad de orden de carga en plan aduce que el razonamiento de la sentencia recurrida choca directamente con la redacción del art. 87.1 del R.D. 1065/2007 que exige expresamente que el inicio de los " procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente", y también infringe el art. 170 del mismo Reglamento que se refiere a la inclusión en plan. Sostiene que la ley ha querido garantizar la objetividad del acuerdo de inicio del procedimiento inspector, de manera que la selección de los contribuyentes comprobados se deba a una causa objetiva o a la inclusión dentro de un plan general inspector de comprobación. En nuestro caso dicho acuerdo no ha existido y, por lo tanto, el procedimiento carece de un trámite esencial del mismo, el primer acto habilitante para la apertura del procedimiento y sin el cual no podía iniciarse, lo que comporta la nulidad.

En relación con la incompatibilidad entre las modalidades OS y TPO señala que la sentencia infringe los artículos 1.2, 2.1 y 4 LITPAJD, que establecen la incompatibilidad entre OS y TPO, al sujetar la misma operación - la ampliación de capital- al mismo tiempo a dos hechos imponible diferentes e incompatible por disposición expresa de la ley. En efecto, nos encontramos ante una ampliación de capital de PANDERLOP, ejecutada mediante operación acordeón, en que el capital pasa de cero a 300.000 por la aportación por los socios de la totalidad de las participaciones sociales de EQUITY, que se encontraban pignoradas. Como EQUITY tenía un patrimonio integrado en su casi totalidad por hoteles, la Administración, además del OS autoliquidado por el obligado tributario, liquida TPO en aplicación del art. 108 LMV. La peculiaridad del caso es que no se trata de una simple aportación de un inmueble con una hipoteca (caso típico en la práctica, al que se refieren las sentencias a las que se remite), sino de una reestructuración empresarial consistente en la aportación de participaciones sociales gravadas con prenda con fusión posterior de las compañías, de forma que el único hecho imponible devengado es un aumento de capital social sujeto a OS.

En último término, alega la infracción del artículo 108 LMV en relación con la inaplicabilidad a reestructuraciones empresariales en las que los socios iniciales y finales son los mismos.

Termina solicitando:

"Que admita este escrito, tenga por interpuesto recurso de casación contra la resolución indicada en el encabezamiento, y dicte Sentencia por la que, estimando el presente recurso, (i) case la Sentencia impugnada, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, (ii) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central y, en última instancia, (iii) anule la liquidación de la que trae causa (iv) con imposición de costas a la parte recurrida".

Cuarto. Oposición a los recursos de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en los recursos de casación, presentó escrito de oposición al recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid, fechado el 26 de septiembre de 2019, en el que afirma que la interpretación que ha efectuado la Sala del Tribunal Superior de Justicia que conoció en la instancia es razonable y adecuada a la literalidad del precepto de la Ley 21/2001, cuya redacción se ha arrastrado al actual artículo 55.3 de la Ley 22/2009 que está vigente.

Termina solicitando se dicte sentencia desestimando el recurso y confirmando la interpretación efectuada por la sentencia de la Sala de instancia en lo relativo al artículo 25-2-2º Ley 21/2001, sustituido actualmente por el 55.3 de la Ley 22/2009 de igual redacción.

2. Asimismo, el Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso interpuesto por Equity Inmuebles SL, fechado el 9 de septiembre de 2019, en el que alega, con carácter previo, que no se debe entrar sobre las supuestas dilaciones y duración máxima del procedimiento, pues es una cuestión que no ha sido admitida por el auto de admisión, añadiendo que, de cualquier forma, lo relativo al cómputo de días de posibles dilaciones es una cuestión fáctica y probatoria que excede del ámbito de la casación. Se opuso al resto de cuestiones planteadas y solicitó la desestimación del recurso de casación articulado de contrario.

3. La letrada de la Comunidad de Madrid se opuso al recurso de casación interpuesto por Equity Inmuebles SL, mediante escrito fechado el 25 de septiembre de 2019, en el que termina solicitando:

"(...) dicte en su día sentencia por la que desestime el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la sociedad EQUITY INMUEBLES, S.L., frente a la Sentencia de 5 de noviembre 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 nº 42/2017, confirmando los Fundamentos de Derecho Cuarto a Octavo de la sentencia recurrida".

4. Por último, la representación procesal de la entidad Equity Inmuebles SL presentó escrito, fechado el 26 de septiembre de 2019, oponiéndose al recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid, en el que termina solicitando:

"(...) dicte Sentencia por la que, desestimando el recurso de casación, confirme la Sentencia de instancia y condene en costas".

Quinto. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 9 de octubre de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 15 de febrero de 2021 se designó ponente a la Excm. Sra. Dª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 20 de abril de 2021, día en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 18 de mayo siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado mayoritario que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Cuarta de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación por la Comunidad de Madrid y por la mercantil Equity Inmuebles S.L., es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a las cuestiones que formula el auto de admisión, consistentes:

-En el recurso preparado por la Comunidad de Madrid:

"Discernir cómo debe ser interpretado el artículo 25.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre y, en particular, si en dicho precepto se establece un orden preferente de aplicación -punto 2º, sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 1º para la cuota fija del IAJD- o si, por el contrario, lo que hacen los números 2º y siguientes del mismo artículo es regular de forma no jerárquica o preferencial los distintos supuestos, en razón solo de la modalidad impositiva que se debe liquidar, esto es, de modo que cada apartado se refiere a una modalidad del impuesto y no a los demás.

En caso de que la norma configure un orden de aplicación de los puntos de conexión, determinar si, a partir de la existencia de distintos hechos imponible en el mismo documento, la comunidad autónoma competente conforme a dicho orden de aplicación atrae para sí la competencia, por conexión, para gravar el resto de los hechos imponible contenidos en el mismo documento."

-En el recurso preparado por la mercantil Equity Inmuebles, S.L.:

"1. En relación con la inexistencia de orden de carga en plan de inspección.

(i) Determinar si el hecho de que los planes de inspección sean aprobados con carácter anual implica necesariamente que las actuaciones inspectoras deban ser iniciadas antes de que concluya el año a que tales planes se refieren.

(ii) Si la respuesta a esa primera cuestión fuera que tales actuaciones han de iniciarse dentro del plazo de un año previsto en el artículo 170.5 RGAT, esclarecer si el incumplimiento de dicho límite temporal produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con los obligados tributarios seleccionados o no las produce por cuanto que los planes de inspección no son más que una mera norma interna de carácter organizativo.

(iii) Si la respuesta a esa segunda cuestión fuera que el incumplimiento del mencionado plazo sí produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con los obligados tributarios, determinar si constituye un vicio de nulidad de pleno derecho, un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante.

2. En relación con la incompatibilidad entre Operaciones Societarias y Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Determinar si, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad operaciones societarias (constitución de sociedad) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

3. En relación con la inaplicabilidad del artículo 108 LMV a reestructuraciones empresariales en el que los socios iniciales y finales son los mismos.

Determinar si 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*, 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".

2. Los hechos del litigio relevantes para su resolución, que resultan de la sentencia impugnada y del expediente administrativo, son los siguientes:

2.1. El 2 de agosto de 2005 se elevaron a públicos los acuerdos sociales de la entidad PANDERLOP SL, actualmente EQUITY INMUEBLES S.L., documentándose una ampliación de capital por importe de 300.000 euros. La suscripción y desembolso de las participaciones sociales se efectuó mediante la aportación no dineraria por parte de varias personas físicas de las participaciones de la entidad EQUITY INMUEBLES S.L.

2.2. En esa misma fecha, se adquirió el cien por cien de la sociedad EQUITY INMUEBLES S.L (valorada por los contratantes en 119.634.322,50 euros), resultando un aumento de capital por el valor neto de lo aportado, 300.000 euros.

2.3. El obligado tributario presentó el 9 de agosto de 2005 autoliquidación por la modalidad de Operaciones Societarias, declarando una base imponible de 300.000 euros e ingresando una cuota de 3.000 euros.

2.4. El 16 de julio de 2009 la Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid inició actuaciones inspectoras, extendiéndose en 20 de julio de 2010 acta de disconformidad en la que se proponía la regularización por ITPyAJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, dictándose liquidación el 29 de octubre de 2010, notificada el 10 de noviembre, al considerar la Administración Tributaria que en la escritura sometida a examen existían dos hechos imponibles diferenciados: (i) una ampliación de capital que tributa por la modalidad Operaciones Societarias con una base imponible de 300.000 euros, que fue objeto de autoliquidación por importe de 3.000 euros y, en segundo lugar, (ii) una adjudicación en pago de asunción de deudas en el que los bienes adjudicados son participaciones de la entidad Equity Inmuebles, S.L. Dado que los activos de la sociedad transmitente estaban constituidos en más de un cincuenta por ciento por bienes inmuebles, debe tributarse al amparo del artículo 108 LMV como si se estuvieran transmitiendo bienes inmuebles.

2.5. El 5 de abril de 2010 se emitió informe de valoración comprobando el valor real de los bienes inmuebles de la sociedad, ubicados en distintas Comunidades Autónomas.

2.6. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM) desestimó las pretensiones relativas a la incompetencia de la Comunidad de Madrid para liquidar el tributo respecto de los inmuebles situados

fuera de su territorio, así como las relativas a la prescripción del derecho a liquidar por superarse los doce meses de plazo de las actuaciones inspectoras; la incompatibilidad de las operaciones societarias y transmisiones patrimoniales; la inexistencia del hecho imponible; el error en la determinación de la base imponible; la falta de motivación de las valoraciones y el error en la aplicación del tipo impositivo. Se estimó, no obstante, la pretensión relativa al cómputo de los intereses de demora.

2.7. El 15 de marzo de 2013 se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) por parte de Equity Inmuebles, S.L., el cual estima parcialmente el recurso conforme a los siguientes argumentos: (i) No se ha producido la prescripción de las actuaciones inspectoras. (ii) La aportación de bienes (en este caso, participaciones sociales) a la sociedad que amplía capital con asunción, por ésta, de la deuda con garantía real, constituye una convención distinta de la operación societaria propiamente dicha, conforme a doctrina ya consolidada del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y del propio TEAC. (iii) Por parte de Panderlop, S.L., se produjo una asunción expresa de la deuda, pues en la escritura se recoge, junto con la ampliación de capital, la aportación no sólo de las participaciones sino también de la deuda asociada a su adquisición, diferenciando estos elementos en dos apartados distintos. (iv) Respecto a la exigencia de consentimiento del acreedor de la operación de asunción de deuda alegada por la entidad recurrente, debe subrayarse que el hecho imponible no es la "asunción de deuda" sino la "adjudicación expresa" de un bien por asunción de deuda. Es decir, la asunción de deuda por parte del adquirente del bien forma parte de la contraprestación de la transmisión del bien, pero es esta transmisión y no su contraprestación lo que grava el impuesto de transmisiones patrimoniales. (v) El hecho imponible lo constituye la transmisión de participaciones sociales de Equity Inmuebles, S.L., operación que no está exenta por incluirse en el supuesto del artículo 108 LMV, tal y como pretende el recurrente, pues la existencia de ánimo defraudatorio es indiferente a efectos de aplicación de la norma. (vi) En cuanto a la competencia de la Comunidad de Madrid para liquidar el impuesto, el TEAC destaca que nos encontramos ante dos operaciones, y que en estos casos el Real Decreto 828/1995 prevé que la liquidación de un documento que contenga dos o más actos o contratos será realizada por una sola oficina, teniendo preferencia la competente para liquidar la operación societaria, sin perjuicio de que el importe ingresado se transfiera a la caja del ente público a que corresponda (art. 105). Esta disposición debe entenderse derogada por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, cuyo artículo 47 prevé la presentación en cada una de las distintas Comunidades Autónomas competentes, de manera que concluye que la Comunidad de Madrid sólo tiene competencia para liquidar el tributo respecto de los inmuebles que radiquen en su territorio. Por tanto, en este punto se estima el recurso de alzada. (vii) La base imponible viene determinada por el valor real del bien transmitido, que son las participaciones sociales. Dado que el activo de la sociedad está formado mayoritariamente por bienes inmuebles, para determinar su valor real habrá que acudir a la comprobación de valores por cualquiera de los métodos recogidos en el artículo 57 LGT.

2.8. Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC referida, fue desestimado por la sentencia de 5 de noviembre de 2018 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que se impugna en el presente recurso de casación

La sentencia impugnada da respuesta a las pretensiones de las partes, a partir del fundamento jurídico tercero:

2.8.1. En lo que respecta a la competencia de la Comunidad Autónoma de Madrid para liquidar por transmisiones patrimoniales el hecho imponible "adjudicación en pago de asunción de deuda", considera que "si bien la Comunidad Autónoma de Madrid es competente para liquidar por el concepto de operación societaria, pues el domicilio fiscal de la entidad a cuyo favor se transmiten las participaciones sociales se encuentra en Madrid, no lo es en el caso del impuesto de transmisiones patrimoniales que grava la operación consistente en "adjudicación en pago de asunción de deudas", y que consiste precisamente en la transmisión de los distintos inmuebles que forman parte del activo de la sociedad cuyas participaciones se transmiten, sino tan sólo respecto de los bienes inmuebles que radican en su territorio".

2.8.2. En cuanto a la prescripción del derecho a liquidar aducida por la mercantil recurrente, concluye que "la duración del procedimiento de inspección no excedió de doce meses, de modo que ni ha caducado aquel ni, en consecuencia, ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar".

2.8.3. A la pretensión relativa a la nulidad del procedimiento por falta de la orden de carga del Plan Inspector, la sentencia da respuesta en su fundamento jurídico quinto, invocando para rechazarlo la sentencia de esta Sala de 27 de noviembre de 2017, y recuerda la pendencia en esta Sala de los recursos de casación cuyo objeto es la interpretación del artículo 170.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (autos admitiendo los recursos de 18 de enero, 9 de marzo y 11 de junio de 2018 (recursos 5409/2017; ES:TS:2017:388A; 240/2018; ES:TS:2018:2349A y 2188/2018; ES:TS:2018:6297A).

2.8.4. En lo concerniente a la existencia de una adjudicación en pago de asunción de deudas y su sujeción al impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la sentencia señala que "Es doctrina consolidada de los Tribunales que la operación consistente en la aportación de bienes a una sociedad con ocasión de una ampliación de capital, cuando estos bienes se hallan hipotecados, supone la asunción por la sociedad de la deuda con garantía real, con lo que aquélla constituye un hecho imponible distinto de la ampliación de capital y, al implicar una

transmisión patrimonial, determina su sujeción a TPO por aplicación del art. 7.2.A de la Ley reguladora, mientras que la primera tributa por OS. Igualmente, se ha concluido que la objeción planteada por la entidad recurrente acerca de la falta de consentimiento expreso del acreedor hipotecario para esta transmisión no afecta a su tributación por TPO".

2.8.5. Finalmente, la Sala de instancia rechaza, asimismo, la cuestión planteada en torno a la aplicación del artículo 108.2 LMV y la no sujeción a IVA de la operación.

Segundo. *Cuestión de interés casacional en el recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid. Interpretación del artículo 25.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre .*

1. Conforme al auto de admisión, el precepto legal que, en principio, debemos interpretar es el artículo 25.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía -en la actualidad, derogada y sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que dedica a esta cuestión su artículo 33-(BOE de 31 de diciembre), que, en su redacción aplicable *ratione temporis*, dispone:

"2. Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de acuerdo con los puntos de conexión que a continuación se enumeran:

1.º En las escrituras, actas y testimonios gravados por la cuota fija de actos Jurídicos documentados, documentos notariales, el rendimiento de dicha cuota fija corresponderá a la Comunidad Autónoma en la que se autoricen u otorguen.

2.º Sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 1º anterior, en los restantes supuestos actuarán como puntos de conexión los que a continuación se enumeran por el orden de su aplicación preferente:

A) Siempre que el documento comprenda algún concepto sujeto a cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados, documentos notariales, el rendimiento corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.

B) Cuando el acto o documento se refiera a operaciones societarias, el rendimiento corresponderá a la Comunidad Autónoma cuando concorra cualquiera de las siguientes reglas por el orden de su aplicación preferente:

a) Que la entidad tenga en dicha Comunidad Autónoma su domicilio fiscal.

b) Que la entidad tenga en dicha Comunidad Autónoma su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.

c) Que la entidad realice en dicha Comunidad Autónoma operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situadas en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un Impuesto similar.

C) Cuando el acto o documento no motive liquidación ni por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ni tampoco por la modalidad de operaciones societarias, el rendimiento se atribuirá aplicando las reglas que figuran a continuación en función de la naturaleza del acto o contrato documentado y de los bienes a que se refiera:

1.ª Cuando el acto o documento comprenda transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles, constitución y cesión de derechos reales, incluso de garantía, sobre los mismos, a la Comunidad Autónoma en la que radiquen los inmuebles.

En los supuestos previstos en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de Julio, del Mercado de Valores, a la Comunidad Autónoma en la que radiquen los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten (...)"

2. Sostiene la recurrente, Comunidad de Madrid, que el artículo 25.2 de la Ley 21/2001 establece en su punto 2º un orden preferente de aplicación, de manera que a partir de la existencia de distintos hechos imponible en el mismo documento, la Comunidad Autónoma competente en virtud del orden de aplicación derivado de los puntos de conexión, atrae la competencia para gravar el resto de los hechos imponible contenidos en el mismo documento; todo ello sin perjuicio de lo establecido en el punto 1º del mismo precepto en relación con la cuota fija de Actos Jurídicos Documentados.

Frente a ello, afirma la sentencia impugnada que si bien "la Comunidad Autónoma de Madrid es competente para liquidar por el concepto de operación societaria, pues el domicilio fiscal de la entidad a cuyo favor se transmiten las participaciones sociales se encuentra en Madrid, no lo es en el caso del impuesto de transmisiones patrimoniales que grava la operación consistente en "adjudicación en pago de asunción de deudas", y que consiste precisamente en la transmisión de los distintos inmuebles que forman parte del activo de la sociedad cuyas participaciones se transmiten, sino tan sólo respecto de los bienes inmuebles que radican en su territorio".

El debate, pues, se centra en determinar si en dicho precepto se establece un orden preferente de aplicación -punto 2º, sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 1º para la cuota fija del IAJD- o si, por el contrario, lo que hacen los números 2º y siguientes del mismo artículo es regular de forma no jerárquica o preferencial los distintos supuestos, en razón solo de la modalidad impositiva que se debe liquidar, esto es, de modo que cada apartado se refiere a una modalidad del impuesto y no a los demás.

3. La posición de la Sala en este punto resulta coincidente con la mantenida por la Sala de instancia en la sentencia impugnada, en el sentido de considerar que si bien la Comunidad Autónoma de Madrid es competente para liquidar por el concepto de operación societaria, pues el domicilio fiscal de la entidad a cuyo favor se transmiten las participaciones sociales se encuentra en Madrid, no lo es en el caso del impuesto de transmisiones patrimoniales que grava la operación consistente en "adjudicación en pago de asunción de deudas", y que consiste precisamente en la transmisión de los distintos inmuebles que forman parte del activo de la sociedad cuyas participaciones se transmiten, sino tan sólo respecto de los bienes inmuebles que radican en su territorio. Ello por las siguientes razones:

3.1. El artículo 25.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, parcialmente transcrito, en relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece distintos puntos de conexión para determinar el lugar donde se debe entender producido el rendimiento y, por ende, la Comunidad Autónoma competente para liquidar el impuesto en cada caso.

Una lectura sosegada del referido precepto y, en concreto de su número 2º, ajustada a su tenor literal, revela que corresponde a cada Comunidad Autónoma el rendimiento del impuesto en función del hecho imponible gravado, de forma que, como recoge con acierto la sentencia impugnada, la letra A se refiere a Actos Jurídicos Documentados (AJD), la letra B a Operaciones Societarias (OP) y la letra C a Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO). Por lo que se refiere a Transmisiones Patrimoniales, que es el que nos ocupa, cuando se trate de bienes inmuebles, la competencia para liquidar el impuesto corresponde a la Comunidad Autónoma donde radiquen los inmuebles, existiendo una norma de competencia específica en los casos del art. 108 LMV, al disponer el artículo 25.2.2º C.1ª de la referida Ley que:

"En los supuestos previstos en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de Julio, del Mercado de Valores, a la Comunidad Autónoma en la que radiquen los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten (...)"

En consecuencia, el artículo 25.2 no establece un orden preferente de aplicación, sino que regula distintos supuestos en función del tipo de impuesto que se liquida, de forma que cada apartado se refiere a una modalidad del impuesto.

3.2. Subyace en la posición de la Comunidad Autónoma de Madrid que el art. 25 de la Ley 21/2001 atribuye preferencia para liquidar la totalidad de un acto o documento que esté sujeto a diferentes modalidades del ITPAJD a la Comunidad Autónoma que tenga atribuida la competencia para liquidar AJD por cuota variable y, en su defecto, Operaciones Societarias, lo que ampararía la liquidación de todos los hechos imponibles derivados de un documento por una sola Comunidad Autónoma. Dicho de otra forma, partiendo de la existencia de distintos hechos imponibles en un mismo documento, la Comunidad Autónoma competente en virtud del orden de aplicación "atrae" la competencia para el resto de los hechos imponibles contenidos en el mismo documento, pues, a su juicio, "de otra forma no tendría sentido sentar un orden, pues los puntos de conexión se refieren a modalidades del impuesto distintas entre sí".

Esta interpretación del precepto no puede ser compartida por esta Sala. En efecto, ya se ha expuesto que el artículo 25.2.2º de la Ley 21/2001, en sus apartados A, B y C regula la competencia de tres hechos imponibles diferentes que dan lugar a tres impuestos distintos. Pues bien, dichos impuestos son incompatibles entre sí (arts. 1.2 y 7.2 ITPAJD) lo que evidencia que la norma no ha podido estar pensando en su preferencia y compatibilidad.

3.3. A lo expuesto se añade el tenor literal del artículo 47.3 de la Ley 21/2001 (actualmente artículo 55.3 de la Ley 22/2009), que dispone:

"Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Determinados Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se presentarán ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio."

De su tenor se desprende, que no hay un orden de preferencia que suponga que una Comunidad Autónoma asuma la totalidad de la liquidación; antes al contrario, supone que a diferencia de lo que disponían los artículos 104 y 105 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que señalaban que la competencia para la gestión del impuesto únicamente podía corresponder a una oficina gestora, en la regulación vigente *ratione temporis* se impone presentar el documento en cada una de las oficinas que sean competentes y, tratándose de bienes inmuebles, la competencia para liquidar se entiende producida en el territorio en que radique cada inmueble.

3.4. En último término, hay que recordar que la derogación del artículo 104 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que disponía que "en ningún caso se reconocerá la competencia territorial de más de una oficina para...mismo documento o declaración, aun cuando comprenda dos o más actos o contratos sujetos al impuesto...", se recoge en la Exposición Motivos del RD 1075/2017, de 29 diciembre, que afecta a diferentes reglamentos tributarios y deroga determinados artículos del citado reglamento, en la que se declara:

"En el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RCL 1995, 1816) se introduce un procedimiento de autoliquidación para los supuestos de adquisiciones de gran número de bienes muebles a particulares por empresarios o profesionales de manera continuada en el tiempo, para que puedan incluir en liquidaciones mensuales una liquidación comprensiva de las transmisiones de todo un mes. También se introduce un nuevo medio de acreditación de la presentación y, en su caso, pago del impuesto, ante la oficina gestora competente, para los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado. Además, se deroga una serie de preceptos del citado Reglamento, en unos casos, por estar ya abrogados por normas legales de manera tácita, clarificando así su no aplicabilidad, y, en otros, como consecuencia de que su contenido es contrario al régimen establecido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (RCL 2009, 2478), por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias".

3.5. Conforme a cuanto antecede, debe interpretarse el artículo 25.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, en el sentido de que dicho precepto en su punto 2º no establece un orden preferente de aplicación -sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 1º para la cuota fija del IAJD-, de forma que lo que hacen los números 2º y siguientes del referido precepto es regular de forma no jerárquica o preferencial los distintos supuestos, en razón solo de la modalidad impositiva que se debe liquidar, esto es, de modo que cada apartado se refiere a una modalidad del impuesto y no a los demás.

Tercero. *Cuestiones de interés casacional en el recurso interpuesto por Equity Inmuebles SL.*

1. En primer término, procede delimitar el ámbito al que se ha de circunscribir el presente pronunciamiento, pues la recurrente reitera en su escrito de interposición del recurso la infracción denunciada en su escrito de preparación, artículos 104.2 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), relativos a la duración máxima del procedimiento, que no fue recogida expresamente en el auto de admisión como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

El auto de admisión, de fecha 30 de abril de 2019, en relación al recurso de casación preparado por la mercantil Equity Inmuebles SL y respecto a todas las cuestiones que pretendía someter al enjuiciamiento del Tribunal Supremo, seleccionó las tres infracciones que se recogen en la parte dispositiva del auto, por ser las que, según el esquema casacional vigente, merecían ser examinadas por poseer interés casacional objetivo para formar jurisprudencia. Esto es, por trascender el interés del recurso de casación el ámbito limitado del interés legítimo de la recurrente -*ius litigatoris*-, para albergar en su seno cuestiones que conviene despejar para mayor seguridad de la comunidad jurídica, mediante la doctrina jurisprudencial que la Sala ha de formar -*ius constitutionis*- (art. 88.1 LJCA).

Por ello, las demás cuestiones o vulneraciones, en principio, no incluidas entre las que, formalmente, se proponen al Tribunal de enjuiciamiento en el auto de admisión, carecen de ese interés -se excluyen, implícita o explícitamente, del ámbito del objeto casacional- y no deben, en principio, ser abordadas por el Tribunal sentenciador.

Es cierto que la Sala, en casos singulares, se ha inclinado, de forma particular o excepcional, según los casos, por el examen de algunos de los motivos o vulneraciones jurídicas excluidas del auto de admisión, como ha sucedido cuando la infracción presenta una conexión o vinculación inescindible con la que haya sido objeto de la pregunta o preguntas concretadas en el auto de admisión. Se trata de casos en que la cuestión orillada en el auto de admisión es antecedente lógico y jurídico de la que presenta interés casacional o guarda alguna clase de conexidad, o bien su análisis y resolución enerva o desactiva el interés casacional formalizado en el auto. Ahora bien, en esos supuestos la Sala ha requerido a la parte recurrente un especial esfuerzo argumentativo en tal sentido, si quiere que el Tribunal de casación analice tales cuestiones en la sentencia.

Centrándonos en el examen del caso concreto, se advierte que no concurre motivo alguno por el que se deba excepcionar la norma general, puesto que la recurrente no ha justificado de manera convincente en su escrito de interposición la pertinencia de que esa otra cuestión se examine en la sentencia, lo que conlleva su rechazo al no haberse fundamentado convincentemente sobre ella su interés casacional objetivo y no haber superado el obstáculo de su falta de apreciación en el auto de admisión.

Hay otra circunstancia que ratifica el rechazo del examen de la infracción alegada, como es que la cuestión relativa a las dilaciones del procedimiento inspector ha sido sistemáticamente rechazada en otros asuntos, de forma explícita, por la Sección de Admisión de esta Sala Tercera. En efecto, se ha declarado en innumerables ocasiones, como en la providencia de 2 de septiembre de 2019 (recurso de casación nº 2533/2019) que "[...] sobre las cuestiones referentes al plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y su ampliación a tributos y periodos no comprendidos en la comunicación de inicio existe una abundante y esclarecedora jurisprudencia que no requiere ser matizada ni complementada [artículo 90.4.d) LJCA]" y que "...Es de advertir, además, que el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha sido modificado, sin que la parte recurrente haya razonado explícitamente sobre que la necesidad de formar doctrina en el ámbito del procedimiento de inspección subsista con la nueva redacción de dicho precepto, tras la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Lo expuesto bastaría también, por sí solo, para descartar el análisis de tal motivo, con independencia de que, además, se ha declarado con reiteración que la apreciación de las dilaciones y, en general, de la duración del procedimiento inspector, entraña una cuestión fáctica reservada en exclusiva a la valoración del Tribunal sentenciador.

2. En relación a la cuestión relativa a la inexistencia de orden de carga en plan de inspección.

El artículo 170 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que lleva por rúbrica "Planes de inspección", señala que:

"1. La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad.

2. Cada Administración tributaria integrará en el Plan de control tributario a que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes.

3. En el ámbito de la inspección catastral, corresponderá a la Dirección General del Catastro la aprobación de los planes de inspección, conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en las disposiciones dictadas en su desarrollo y en este Reglamento.

4. En el ámbito de las competencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección se elaborarán anualmente basándose en las directrices del Plan de control tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales, y se utilizará el oportuno apoyo informático.

5. El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate.

6. El plan o los planes parciales de inspección en curso de ejecución podrán ser objeto de revisión, de oficio o a propuesta de los órganos territoriales.

7. Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

8. La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.

Para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones en la aplicación de los tributos.

9. Respecto de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, éstas dispondrán de plena autonomía para elaborar sus propios planes de inspección con adecuación a su respectiva estructura orgánica. No obstante, en el caso de que se hayan aprobado planes conjuntos de actuaciones inspectoras de acuerdo con lo previsto en el artículo 50.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las correspondientes Administraciones tributarias deberán adecuar sus respectivos planes de inspección a los criterios generales establecidos en los planes conjuntos por ellas aprobados, en relación con aquellas cuestiones o aspectos previstos en los mismos".

Sostiene la recurrente que no existía orden de carga en el plan de inspección, lo que a su juicio computa la nulidad de la liquidación impugnada en la instancia.

A tal fin, baste con señalar que del tenor literal del precepto transcrito se desprende que la determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, por lo que su pretendida inexistencia no podrá provocar la nulidad de la liquidación.

Además, la cuestión que el recurso plantea en este punto, ha sido abordada y resuelta por esta Sala en la sentencia de 27 de noviembre de 2017, dictada en el recurso de casación núm. 2998/2016, a la que hemos de referirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Hemos afirmado entonces y reiteramos ahora, lo siguiente:

"(...) En lo que hace a la principal cuestión suscitada en tal recurso de casación, está referida a determinar si el inicio de las actuaciones de inspección respecto de un determinado obligado tributario, como consecuencia de su inclusión en un concreto Plan anual de Inspección, debe efectuarse antes de que finalice el año natural a que dicho Plan anual corresponde.

La tesis de la sentencia recurrida es que ese límite temporal es un requisito esencial para el procedimiento de inspección que, si no resulta observado, genera una nulidad de pleno derecho de las actuaciones de inspección. Esa tesis no puede ser acogida por las razones que seguidamente se exponen.

1.- Ha de partirse de la finalidad principal que corresponde a los Planes de actuación: que el inicio de las actuaciones inspectoras se haga con patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios y no responda al mero voluntarismo de la Administración.

Para ello los Planes de cada año establecen los criterios que se seguirán para seleccionar a los obligados tributarios que serán objeto de procedimientos de inspección.

Y las correspondientes de Orden de carga en el Plan incluyen a personas singulares dentro de un determinado Plan anual, habiendo de motivar o explicar por qué lo hacen.

2.- Lo anterior permite diferenciar dos actuaciones distintas:

(a) La selección del contribuyente que es incluido en un determinado Plan anual, lo que se decide mediante la Orden de carga en el Plan; y es esta selección del contribuyente, a través de la emisión de la Orden de carga, la que efectivamente habrá de efectuarse dentro del año natural a que corresponde el Plan Anual. Y

(b) La iniciación del procedimiento de inspección: siendo los tiempos que han de regir para esta decisión los generales establecidos para el ejercicio de la potestad de la Administración de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación (artículos 66 y siguientes de la LGT).

3.- El principio de seguridad jurídica, respecto de la incertidumbre del contribuyente sobre el tiempo o período en el que puede ser objeto de comprobación por determinados hechos o actuaciones, se satisface con esos tiempos generales a los que acaba de hacerse referencia.

4.- La interpretación del artículo 170.5 del Rto. Gral. de Gestión e Inspección de 2007, y más concretamente determinación de la significación que ha de darse a su expresión "para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate", ha de hacerse con una hermenéutica teleológica que tome principalmente en consideración esa finalidad que corresponde a los Planes de Inspección.

A ello ha de añadirse que el principal parámetro normativo de los Planes es el artículo 116 de la LGT de 2003, que se limita a establecer una secuencia anual en lo que se refiere a la elaboración de los Planes y no dispone nada sobre el plazo en que habrá de iniciarse el procedimiento de inspección una vez haya sido seleccionado el contribuyente como consecuencia de considerarlo incluido dentro de las directrices y previsiones del Plan anual de que se trate.

También ha de significarse que la reserva de ley sobre el procedimiento administrativo dispuesta por el artículo 105.c) CE resulta difícilmente compatible con la aceptación de que se puedan establecer por vía reglamentaria causas de nulidad de pleno derecho.

Y así mismo debe destacarse que el designio de eficacia que para toda actuación administrativa proclama el artículo 103.1 CE no casa bien con la solución temporal aplicada por la sentencia recurrida, ya que las Ordenes de carga emitidas en los últimos días del año natural correspondiente al Plan serían de imposible o muy difícil ejecución.

5.- En todo caso, situados dialécticamente en la hipótesis que ese artículo 170.5 del Rto. Gral. Gestión e Inspección de 2007 contiene la regla temporal de que, efectuada la selección del contribuyente mediante la emisión de una Orden de carga que lo incluya en un concreto Plan anual, el procedimiento de inspección ha de ser iniciado antes de que finalice el año natural a que corresponde el Plan, debe decirse que este plazo no sería esencial; y, por ello, su incumplimiento, sólo determinaría una irregularidad no invalidante por aplicación de lo establecido en el artículo 63.3 de la Ley 30/1992.

6.- La conclusión principal ha de ser, pues, que el plazo del artículo 170.5 del Rto. Gral. Gestión e Inspección de 2007 de inicio de las actuaciones está dirigido, como aduce el Abogado del Estado, a ordenar la actividad propia de la propia Administración y es, por tanto, una norma interna de carácter organizativo".

La misma cuestión ha sido también resuelta, con reiteración de idéntico criterio, en las SSTs de 19 de febrero de 2020 (recurso de casación nº 240/2018) y 2 de julio de 2020 (recurso de casación nº 3326/2017), que establecen como doctrina que la referencia en la orden de carga en plan de inspección al programa de selección del obligado tributario no determina cuál haya de ser el alcance de las actuaciones inspectoras, cuya determinación corresponde a los órganos competentes de la Administración tributaria y se hará constar en la comunicación de inicio de las actuaciones.

Del pronunciamiento efectuado por esta Sala y Sección en la referida sentencia se desprende sin dificultad que el plazo de inicio de las actuaciones del artículo 170.5 RGAT está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración y, por tanto, su incumplimiento sólo determinaría, en su caso, una irregularidad no invalidante, pronunciamiento que resulta coincidente con el realizado en la sentencia impugnada.

3. Seguidamente debe analizarse la aducida incompatibilidad entre Operaciones Societarias y Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La resolución del problema jurídico que el auto de admisión plantea consiste en determinar si, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución o ampliación de capital de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias (constitución de sociedad o ampliación de capital) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

Pues bien, dicha cuestión ha sido resuelta por esta Sala en su sentencia de 18 mayo de 2020, pronunciada en el recurso de casación núm. 6263/2017, a cuyos razonamientos hemos de remitirnos en su integridad, dado que son iguales las cuestiones jurídicas que el auto de admisión considera merecedoras de respuesta, si bien los hechos difieren en que en el caso ahora analizado la adjudicación en pago de asunción de deudas es con ocasión de una ampliación de capital.

Dice así la citada sentencia de 18 de mayo de 2020:

" TERCERO. La normativa aplicable.

1. El artículo 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 regula una serie de operaciones que no cabe calificar, realmente, como transmisiones, sino como un conjunto de actos que legalmente se asimila o equipara a las transmisiones patrimoniales a efectos del gravamen por este concepto. Concretamente:

"Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas".

En el caso que nos ocupa estamos ante la adjudicación en pago de asunción de deuda, que produce un cambio del deudor primitivo por el adjudicatario del bien o derecho y del que deriva un desplazamiento patrimonial.

2. El art. 19.1.1.º del texto refundido de la ley del impuesto establece, en relación con las operaciones societarias, que:

"Son operaciones societarias sujetas: 1. La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades".

3. El artículo 1.2 del mismo texto legal señala que las dos modalidades que estamos analizando ("operaciones societarias" y "transmisiones patrimoniales onerosas") son entre sí incompatibles, pues

"En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias".

4. El artículo 4 del texto refundido dispone, matizando aquella incompatibilidad cuando sean apreciables varias convenciones en un solo documento o concreto, que:

"A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

5. En cuanto a la base imponible, el artículo 25.1 de la ley del impuesto la define, en una operación societaria como la que nos ocupa, afirmando:

"En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas".

Quiere ello decir, por tanto, que la base imponible coincide con el importe neto del capital social que responde al valor de las aportaciones evaluables económicamente de los socios, de manera que la suma en que consiste el capital social debe coincidir con la suma de las aportaciones de los socios, que en todo caso es una cifra positiva -aún cuando las aportaciones sean de activos y pasivos-, coincidente con la cifra neta de la aportación.

6. Y el artículo 10 del repetido texto legal se refiere así a la base imponible en la modalidad de transmisiones patrimoniales:

"La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca".

De esta suerte, si consideráramos que en la escritura de 3 de mayo de 2012 existen -a efectos tributarios- dos convenciones, la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas estaría constituida por el valor real de la parte del inmueble transmitido que se corresponde con el equivalente de la deuda adjudicada.

Cuarto.

El criterio de este Tribunal y la respuesta a la cuestión interpretativa que suscita el auto de admisión .

1. El análisis de la escritura pública de 3 de mayo de 2012, de constitución de sociedad mediante la aportación de inmuebles y asunción de deuda, pone de manifiesto, prima facie, que las partes acuerdan (i) la suscripción de participaciones por valor de 58.000 euros del capital social de la entidad SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE -que se constituye en ese acto- por don Ismael, (ii) mediante la aportación de cuatro inmuebles hipotecados valorados en 152.303,90 euros, (iii) que garantizan una deuda hipotecaria pendiente de amortizar por valor de 25.296,27 euros y (iv) con asunción por parte de SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE de la citada deuda pendiente.

De esta forma, el valor neto de los inmuebles aportados a la sociedad era suficiente para suscribir el nominal de las participaciones, pues los inmuebles -descontada la carga real que pesaba sobre ellos- tenían un valor superior al de las participaciones que se suscriben.

2. Con independencia -por el momento- de su repercusión tributaria, es evidente que las partes efectúan dos convenciones perfectamente delimitadas y separables: la primera, la suscripción del capital mediante la aportación de inmuebles hipotecados; la segunda, la asunción -por la entidad de nueva constitución- del crédito hipotecario.

Decimos que tales convenciones son separables por la razón esencial de que no hay obstáculo legal para que la primera se produzca sin que tenga lugar la segunda. O, dicho con más precisión, es posible que las fincas hipotecadas se aporten a la sociedad sin que ésta asuma el crédito hipotecario pendiente.

Y ello es así, entendemos, tanto si el valor neto de los inmuebles supera el capital suscrito, como aquí sucede, como si ese valor es plenamente coincidente con el de las aportaciones que se adquieren, que existen dos negocios jurídicos perfectamente identificables y autónomos.

En otras palabras, es posible la operación societaria en sentido estricto (constitución de una sociedad y adquisición de las participaciones sociales mediante la aportación de inmuebles hipotecados) sin necesidad de que la entidad de nueva creación asuma el crédito hipotecario pendiente, sea el valor neto de los inmuebles superior o igual al del capital suscrito.

3. La circunstancia que acaba de señalarse permite extraer una primera e importante consecuencia: no puede sostenerse válidamente que la escritura que nos ocupa expresara -a efectos tributarios- una sola convención -como señala la Sala de instancia- o que la asunción de deuda hipotecaria quede "absorbida" por la aportación de los inmuebles o sea fiscalmente irrelevante -a efectos de transmisiones patrimoniales onerosas- cuando, como se ha visto, puede constituirse la mercantil SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE mediante la aportación de fincas hipotecadas sin asunción de la deuda hipotecaria pendiente, esto es, sin que la sociedad de nueva constitución se obligue al pago de un crédito que podría seguir siendo de cargo exclusivo del deudor hipotecario.

4. Si ello es así -y aquí sí procede ya analizar la relevancia fiscal del negocio que nos ocupa- resulta de plena aplicación el artículo 4 del texto refundido de la ley del impuesto, según el cual -y como excepción a la regla de no sometimiento a gravamen de una sola convención- resulta obligado exigir el tributo que corresponda a cada una de ellas "cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente".

Y es que, identificadas esas dos convenciones, cada una de ellas constituye el hecho imponible de dos modalidades previstas en la ley del impuesto: operaciones societarias (por la constitución de SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE, ex artículo 19.1.1 del texto refundido) y transmisiones patrimoniales onerosas (por la asunción de deuda por SOCIEDAD LIMITADA ACB 2221 ALICANTE del crédito hipotecario pendiente que grava las fincas aportadas por don Ismael, ex artículo 7.2 del mismo texto legal).

5. Existe, además, un argumento complementario del puramente literal y que está relacionado -nuevamente- con la posibilidad de la aportación de inmuebles hipotecados sin asunción de deuda.

En un supuesto como en el que nos ocupa, aparecen dos indicadores de capacidad económica (artículo 31.1 CE) perfectamente identificables: la aportación de los inmuebles y la asunción de deuda por el crédito hipotecario que aún grava los inmuebles aportados, pues -no lo olvidemos- la primera de las convenciones es perfectamente posible sin la segunda y, por ello, no tiene por qué estar vinculada a ella.

6. El argumento de la base imponible tampoco es relevante. Se desprende de la ley (en la modalidad "operaciones societarias") que la base imponible se corresponde con la suma del capital social y que ésta debe coincidir con la cifra neta de la aportación.

Pero ello no significa en modo alguno que eso impida gravar la asunción de deuda por "transmisiones patrimoniales onerosas".

Como hemos afirmado en sentencias anteriores de esta misma fecha, la circunstancia (legal) de que la base imponible de la operación societaria objeto de tributación haya de excluir el valor de las deudas que recaían sobre los bienes y que asume la persona jurídica, no determina en absoluto que la transmisión de esas deudas esté exenta de todo gravamen, pues el precepto, al igual que la Directiva que resulta de aplicación, tiene por objeto el impuesto sobre las aportaciones a sociedades, no otros actos o negocios jurídicos que se realicen con ocasión de esas aportaciones, como sucede en el caso que ahora nos ocupa (la asunción del crédito hipotecario que pesa sobre las fincas aportadas).

7. Por último, y aun aceptando que la cuestión que nos ocupa es discutible, una solución idéntica a la recogida en la sentencia recurrida supondría revisar la doctrina establecida recientemente por este mismo tribunal en un supuesto prácticamente idéntico al aquí analizado.

Y no entendemos, desde luego, que esa solución contraria aparezca con la suficiente nitidez como para alterar ese criterio jurisprudencial.

8. En consecuencia, debemos responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión en el sentido de que la constitución de una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado cuando se produce la asunción

de la deuda hipotecaria pendiente, supone la existencia de dos convenciones, sujetas, respectivamente, a la modalidad de "operaciones societarias" y a la de "transmisiones patrimoniales onerosas".

En consecuencia, del pronunciamiento efectuado por esta Sección en la sentencia referida se desprende que, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución o ampliación de capital de una sociedad mediante aportación de inmuebles hipotecados cuando se produce la asunción de la deuda hipotecaria pendiente, supone la existencia de dos convenciones sujetas, respectivamente, a la modalidad de "operaciones societarias" y a la de "transmisiones patrimoniales onerosas".

4. Por último, debe examinarse la alegación relativa a la inaplicabilidad del artículo 108 LMV a reestructuraciones empresariales en que los socios iniciales y finales son los mismos.

En este punto, procede hacer una remisión íntegra a la sentencia núm. 1154/2020, de 11 de septiembre, dictada en el recurso de casación núm. 6530/2017, en la que declaramos:

"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".

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 mayo 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 Luis Antonio.

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 atribuírsele 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 proclamen 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. Luis Antonio 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. *Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las incógnitas que se nos plantean en el auto de admisión del recurso.

Procede, por tanto, contestar a la pregunta formulada por el auto de admisión en el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid, relativa a la interpretación del artículo 25.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, en el sentido de que dicho precepto en su punto 2º no establece un orden preferente de aplicación -sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 1º para la cuota fija del IAJD-, de forma que lo que hacen los números 2º y siguientes del referido precepto es regular de forma no jerárquica o preferencial los distintos supuestos, en razón solo de la modalidad impositiva que se debe liquidar, esto es, de modo que cada apartado se refiere a una modalidad del impuesto y no a los demás.

En relación al recurso de casación interpuesto por la mercantil Equity Inmuebles S.L., procede contestar a las cuestiones de interés casacional en los siguientes términos:

(i) El incumplimiento del plazo previsto en el artículo 170.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para iniciar las actuaciones inspectoras con los obligados tributarios seleccionados, conforme a la planificación, no produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con dichos obligados tributarios, dado que está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración, siendo, por tanto, una norma interna de carácter organizativo.

En todo caso, al no tratarse de un plazo esencial, su incumplimiento sólo determinaría una irregularidad no invalidante.

(ii) A efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución o ampliación de capital de una sociedad mediante aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca cuando se produce la asunción de la deuda hipotecaria pendiente, supone la existencia de dos convenciones, sujetas, respectivamente, a la modalidad de "operaciones societarias" y a la de "transmisiones patrimoniales onerosas".

(iii) 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.

Quinto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que ambos recursos de casación han de quedar desestimados, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

Sexto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

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

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.

Declarar no haber lugar a los recursos de casación interpuestos por la letrada de la COMUNIDAD DE MADRID, en la representación que le es propia, y por el procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en nombre y representación de la mercantil EQUITY INMUEBLES S.L., contra la sentencia dictada el 5 de noviembre de 2018

por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 42/2017, relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tercero.

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.

VOTO PARTICULAR que formulan los EXCMOS. SRES. D^o. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ y D^o. ISAAC MERINO JARA, en el RCA 633/2019.

Con todo respeto al criterio mayoritario reflejado en la sentencia dictada en el presente recurso de casación, discrepamos de la misma por las razones que a continuación se exponen.

La operación de la que deriva los impuestos girados consintió en:

"1. El 2 de agosto de 2005 se elevaron a públicos los acuerdos sociales de la entidad PANDERLOP SL, actualmente EQUITY INMUEBLES S.L., documentándose una ampliación de capital por importe de 300.000 euros. La suscripción y desembolso de las participaciones sociales se efectuó mediante la aportación no dineraria por parte de varias personas físicas de las participaciones de la entidad EQUITY INMUEBLES S.L.

2. En esa misma fecha, se adquirió el cien por cien de la sociedad EQUITY INMUEBLES S.L. (valorada por los contratantes en 119.634.322,50 euros), resultando un aumento de capital por el valor neto de lo aportado, 300.000 euros.

3. El obligado tributario presentó el 9 de agosto de 2005 autoliquidación por la modalidad de Operaciones Societarias, declarando una base imponible de 300.000 euros e ingresando una cuota de 3.000 euros.

4. El 16 de julio de 2009 la Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid inició actuaciones inspectoras, extendiéndose en 20 de julio de 2010 acta de disconformidad en la que se proponía la regularización por ITPyAJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, dictándose liquidación el 29 de octubre de 2010, notificada el 10 de noviembre, al considerar la Administración Tributaria que en la escritura sometida a examen existían dos hechos imponibles diferenciados: (i) una ampliación de capital que tributa por la modalidad Operaciones Societarias con una base imponible de 300.000 euros, que fue objeto de autoliquidación por importe de 3.000 euros y, en segundo lugar, (ii) una adjudicación en pago de asunción de deudas en el que los bienes adjudicados son participaciones de la entidad Equity Inmuebles, S.L. Dado que los activos de la sociedad transmitente estaban constituidos en más de un cincuenta por ciento por bienes inmuebles, debe tributarse al amparo del artículo 108 LMV como si se estuvieran transmitiendo bienes inmuebles".

Interesa subrayar que de dicha operación se considera que derivan dos convenciones sujetas al impuesto, la operación societaria y la transmisión patrimonial por la asunción de deuda.

Ciertamente, como se recoge en el auto de admisión, las cuestiones jurídicas a dilucidar son varias, propuestas por ambas partes, pero resulta prioritario entrar a resolver sobre si estamos ante una sola o ante dos convenciones sujetas al gravamen, puesto que de entender que sólo concurre una sola convención sujeta, decaerían el resto de cuestiones. La sociedad recurrente interesó precisamente que se resolviera si a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la ampliación/constitución de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad operaciones societarias (constitución de sociedad) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

Pues bien, sobre la expresada cuestión se ha pronunciado este Tribunal en sentencias de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 3205, 5194 y 6263/17, y de 17 de septiembre de 2020, rec. cas. 2378/19, formulando voto particular los magistrados que discrepamos de esta sentencia, considerando que en la constitución de una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado cuando se produce la asunción de la deuda, sólo procede tributar por la modalidad de operaciones societarias. Votos particulares a los que nos remitimos sin necesidad de reproducirlos por ser suficientemente conocidos al haberse publicado las sentencias que los contiene. Conforme a nuestro criterio manifestado en los citados votos particulares, el presente recurso de casación ha debido ser desestimado respecto de la Comunidad de Madrid y estimado respecto de la sociedad EQUITY INMUEBLES S.L., pues no cabe en estos supuestos plantear las cuestiones de interés casacional, ya que no hay dos convenciones objeto de gravamen, por lo que no se plantea el problema de la Administración competente, ni cabe despejar el problema de los puntos de conexión como preferentes o no del citado art. 25.2 de la Ley 21/2001.

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.