

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085836

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de marzo de 2022

Sala 4.^a

R.G. 751/2020

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Transmisiones de valores. Otras cuestiones.

Concepto de «objeto social exclusivo». Debe pronunciarse el Tribunal Central sobre qué se entiende por «objeto social exclusivo» ya que no queda definido ni en el art. 108 de la Ley 24/1988 (Mercado de Valores), ni en ningún otro de dicha norma o del propio RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), ni tan siquiera en alguna otra disposición tributaria de carácter general. Debe acudirse, para definir dicho concepto, a su sentido propio -art. 3.1 del Código Civil- o usual -art. 12.2 de la Ley 58/2003 (LGT)-, siendo definido por la Real Academia Española como «único, solo, excluyendo a cualquier otro». El objeto social puede llegar a determinar el tipo de sociedad que debe constituirse, por lo que la redacción del objeto social en los estatutos sociales debe ser clara y fiel a lo que va a ser el proyecto de la sociedad.

Así, la cuestión a dilucidar es cual ha de ser la interpretación, si es que es necesaria, de la dicción legal en torno a entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria. Y se habla de tal posibilidad por cuanto la contribuyente entiende que la utilización de la locución «consista» se vertebra sobre la actividad real, material y efectiva de la sociedad, y no sobre la virtual o potencial que autoriza su objeto social inscrito. Pese al esfuerzo argumental de la contribuyente, al adjuntar su alta en el epígrafe 833.2 del IAE o sus cuentas anuales, no puede compartirse tal tesis, pues la exclusividad del objeto social no puede quedar al criterio de la actividad mercantil, sino justamente al enmarcado por los estatutos, que presuponen aquella actividad y la perfilan precisamente para obtener un beneficio tributario, algo que, sin embargo, no es asumible en un entorno de interpretación alejado de lo previsto en el art. 12.1 de la Ley 58/2003 (LGT) y que se situaría en un terreno intermedio entre la interpretación extensiva y la analogía, proscrita por el art. 13 de la misma norma.

Por todo ello, el Tribunal no admite la aplicación de la regla especial para excluir del cómputo de bienes inmuebles en relación a su activo total aquéllos que pudieran tener la consideración de activo circulante -existencias- por no ser el objeto social exclusivo de la entidad la construcción o promoción inmobiliaria.
(Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

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

Código Civil, art. 3.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 13.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD).

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación núm 28/20880/2016, interpuesta contra Acuerdo de la Oficina Técnica de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, por el que al resolver el Acta de disconformidad A02 n.º...2 por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD período 2009, se practicó liquidación n.º ...91, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, cuantía 376.742,01 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por escritura pública de fecha 1/02/2009 la entidad "TW, SLU" transmitió a "XY" (actualmente denominada "XZ SLU") 38.333 participaciones sociales de la mercantil "QR SL". Como consecuencia de dicha adquisición la sociedad denominada actualmente "XZ SLU" aumentó su porcentaje de participación en la referida entidad, pasando de un 34,37 % inicial a un 51,56% tras la adquisición referida.

Como consecuencia de la anterior operación se presentó autoliquidación por el ITP y AJD, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sin ingresar cantidad alguna, declarando la operación exenta en virtud del artículo 45.I.B) 9 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Segundo.

Mediante comunicación, de fecha 12/06/2012, se puso en conocimiento del obligado tributario el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, correspondientes al concepto y periodo de referencia. Concedido el trámite de alegaciones, se notificó a la interesada acta de disconformidad A02 n.º...6.

En fecha 9/9/2013, se dictó acuerdo de liquidación, considerando producido el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas", por cumplirse los requisitos del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, de 28 de julio de 1988.

Tercero.

Contra el anterior acuerdo, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativo nº 28-26353-2013 ante el TEAR de Madrid, que fue estimada mediante resolución de fecha 28-01-2016, anulando la liquidación derivada de dicho Acuerdo, por falta de motivación de la comprobación de valores efectuada sobre los inmuebles incluidos en el balance de la sociedad "QR SL".

En cumplimiento del fallo del TEAR, se emitieron nuevos informes valorativos de los bienes inmuebles, de los que resultó un valor comprobado total de 7.723.833,48 euros, sobre el que se dictó una segunda acta de disconformidad A02 nº ...2 por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD período 2009, consecuencia de la cual se practicó liquidación n.º...91, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, cuantía 376.742,01 euros.

Cuarto.

El día 13/07/2016, se interpuso reclamación económico-administrativa número 28/20880/2016 ante el TEAR Madrid, contra Acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, dictada en ejecución de reclamación económico-administrativo nº 28-26353-2013.

Con fecha 28/11/2019 se dictó resolución desestimatoria de reclamación número 28/20880/2016 en el que se consideraba suficientemente motivada la segunda valoración patrimonial efectuada, así como producido el hecho imponible referenciado, por no considerar en el presente caso que la entidad recurrente tuviera por "objeto social exclusivo" la construcción o promoción inmobiliaria. Con fecha 11/12/2019 se notificó la citada resolución.

Quinto.

El día 10/02/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 09/01/2020 contra la anterior resolución. Es alegado objeto social exclusivo societario consistente en promoción y construcción inmobiliaria, por lo que la adquisición de participaciones sociales llevada a cabo debería estar exenta: los inmuebles que componen el activo de la sociedad recurrente formaban parte del activo circulante, por lo que han de ser excluidos del cómputo del activo a que se refiere el arto 108.2 LMV, al estar afectos al desarrollo de la actividad empresarial de promoción y construcción inmobiliaria. Subsidiariamente, ajuste de la base imponible de la liquidación, gravando únicamente la diferencia entre el porcentaje incrementado de titularidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Aplicación al caso de la exención del artículo 108 de la Ley, de 28 de julio, del Mercado de Valores, revisando el objeto social exclusivo, referido en Antecedentes.

Tercero.

La Ley del Mercado de Valores 24/1988 de 28 de julio, considerando su versión vigente en la fecha de devengo de la operación referida en Antecedentes dispone:

"Artículo 108 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 realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma, de valores, y tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los siguientes supuestos:

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

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

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

2.ª No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

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

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

Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

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

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

3. En las transmisiones o adquisiciones de valores a las que se refiere el apartado 2 anterior se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor real de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A tal fin se tomará como base imponible:

a) En los supuestos a los que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la

obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

Cuando los valores transmitidos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de entidades en cuyo activo se incluya una participación tal que permita ejercer el control en otras entidades, para determinar la base imponible sólo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles.

b) En los supuestos a que se refiere la letra b) del apartado 2 anterior, la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

4. Las excepciones reguladas en el apartado 2 de este artículo no serán aplicables a las transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos valores. A estos efectos, para el cómputo del plazo de un año no se tendrán en cuenta aquellos períodos en los que se haya suspendido la negociación de los valores.

No obstante, cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición, no será necesario el cumplimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

Debe pronunciarse este Tribunal Central sobre qué se entiende por "objeto social exclusivo" ya que no queda definido ni en el precepto en cuestión, ni en ningún otro de la LMV o del propio 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, ni tan siquiera en alguna otra disposición tributaria de carácter general. Debe acudir, para definir dicho concepto, a su sentido propio (art. 3.1 CC) o usual (art. 12.2 LGT), siendo definido por la Real Academia Española como "único, solo, excluyendo a cualquier otro". El objeto social puede llegar a determinar el tipo de sociedad que debe constituirse, por lo que la redacción del objeto social en los estatutos sociales debe ser clara y fiel a lo que va a ser el proyecto de la sociedad. Así es como se ha interpretado por este Tribunal Central, con fecha 13 de diciembre de 2012, R.G 6237/2011, al decir:

Dado que el concepto de "exclusividad" no queda definido ni en el precepto en cuestión, ni en ningún otro de la LMV o del propio 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, ni tan siquiera en alguna otra disposición tributaria de carácter general, debe acudir, para definir dicho concepto, a su sentido propio (pues así lo establece el artículo 3.1 del Código Civil) o usual (artículo 12.2 LGT). A este respecto, el diccionario de la Real Academia Española define el adjetivo exclusivo como "único, solo, excluyendo a cualquier otro". El objeto social de una entidad, es decir, la expresión de la actividad o actividades a las que se va a dedicar la sociedad constituye uno de los puntos que, como contenido mínimo, deben recoger sus estatutos sociales. Resulta un punto de suma importancia puesto que incluso puede llegar a determinar el tipo de sociedad que debe constituirse, de ahí que su redacción debe ser clara y fiel a lo que va a ser el proyecto propio de la sociedad. En este caso, tal y como admite el propio reclamante, es evidente que el objeto social de "NP, S.L" no consistía exclusivamente en el desarrollo de la promoción inmobiliaria sino que admitía el desarrollo de otro tipo de actuaciones (producción, edición, publicación y comercialización de libros y discos), no necesariamente complementarias a la de promoción o dependientes de ésta. Por tanto, ha de confirmarse la postura de la Oficina Gestora y rechazar la aplicación de la regla especial para excluir del cómputo de bienes inmuebles en relación a su activo total aquéllos que pudieran tener la consideración de activo circulante (existencias).

Cuarto.

En el presente caso la cuestión a dilucidar es cual ha de ser la interpretación, si es que es necesaria, de la dicción legal en torno a entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria. Y se habla de tal posibilidad por cuanto la recurrente entiende que la utilización de la locución "consista" se vertebra sobre la actividad real, material y efectiva de la sociedad, y no sobre la virtual o potencial que autoriza su objeto social inscrito. Pese al esfuerzo argumental de la recurrente, al adjuntar su alta en el epígrafe 833.2 del IAE o sus cuentas anuales, no puede compartirse tal tesis, pues la exclusividad del objeto social no puede quedar al criterio de la actividad mercantil, sino justamente al enmarcado por los estatutos, que presuponen aquella actividad y la perfilan precisamente para obtener un beneficio tributario, algo que, sin embargo, no es asumible en un entorno de interpretación alejado de los previsto en el artículo 12.1 LGT y que se situaría en un terreno intermedio entre la interpretación extensiva y la analogía, proscrita por el artículo 13 de la misma.

Por todo ello, este Tribunal Central no admite la aplicación de la regla especial para excluir del cómputo de bienes inmuebles en relación a su activo total aquéllos que pudieran tener la consideración de activo circulante (existencias) por no ser el objeto social exclusivo de "XZ SLU" la construcción o promoción inmobiliaria, sino que como se desprende de sus Estatutos:

"La sociedad tiene por objeto social.

a. La construcción de toda clase de edificaciones tanto en suelo rústico como urbano, así como la plabificación transformación, ordenación y urbanización de terrenos, dotándolos de servicios públicos tales como el alumbrado, alcantarillado, acometimiento y distribución de aguas, pavimentación, jardinería, o cualquier otro servicio que se requiera para crear las condiciones aptas para su aprovechamiento según el destino de cada caso previsto".

b. La compra, venta, promoción, explotación, urbanización, arrendamiento, transformación, tenencia, administración, rehabilitación, reparación, restauración y comercialización de todo tipo de inmuebles y, en general, la realización de toda clase de actividades inmobiliarias.

c. La realización de proyectos inmobiliarios y estudios de prospección del mercado inmobiliario y urbanístico, así como estudios socioeconómicos de asentamientos urbanos.

d. La prestación de servicios técnicos de consultoría y asesoramiento en materia inmobiliaria y de gestión y administración de empresas, así como de todo tipo de patrimonios inmobiliarios (. . .)"

Por tanto, el objeto social de la entidad no consiste exclusivamente en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

Quinto.

Apunta la interesada una inadecuada fijación de la Base Imponible, pues entiende que la misma debía hacerse coincidir con el objeto transmitido, es decir, la diferencia entre el el 34,37 % y el 51,56% del Capital Social que pasa a tener la sociedad XZ S.L como adquirente de participaciones.

Este Tribunal Central considerando ahora el marco normativo de la liquidación que es ahora objeto de análisis ha de señalar la sentencia del Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, de 18 de diciembre de 2018, nº 1794/2018, rec. 485/2017 en la que refiriéndose a la redacción del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores 24/1988, de 28 de julio vigente en el momento del devengo del presente caso dice:

"No se precisan especiales esfuerzos hermenéuticos para concluir que lo que esta nueva redacción -que es la aplicable a nuestro asunto- señala es que la base imponible en los supuestos en los que se pasa a obtener el control de la entidad -como aquí sucede con la compra de febrero de 2009- estará constituida por la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles que corresponda "al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación".

A diferencia de lo que sucedía con la redacción anterior (en la que, insistimos, no se señalaba cómo se determinaba la base imponible) nos encontraríamos con un doble sistema de formación y cuantificación de la base imponible del tributo en estas operaciones:

a) El primero, cuando el socio alcanza el control de la entidad como consecuencia de la operación que se somete a tributación, en cuyo caso la base imponible es la participación total que pasa a tener (con independencia de si esas acciones o participaciones se adquieren en su totalidad o en operaciones previas).

b) El segundo, cuando el socio ya había adquirido el control de la entidad en operaciones anteriores, en cuyo caso la base está constituida solo por el porcentaje que representa la nueva adquisición.

6. Dicho de otro modo, es el momento de alcanzar el control de la sociedad el que determina la cuantificación de la base imponible , pues la ley es muy clara al referirse al porcentaje total de participación "que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación".

Es aquí donde encontramos la gran diferencia con la anterior redacción del precepto, en la que solo se afirmaba que las transmisiones se sujetarían siempre que, como resultado de las mismas, "el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades" Y esa parquedad en la norma -pues nada decía sobre la base imponible - es la que llevó al Tribunal Supremo a interpretarla en el sentido más acorde con el hecho imponible definido por la ley, constituido por la "transmisión" y no por "la toma de control".

En definitiva, no resulta de aplicación al caso una jurisprudencia dirigida a interpretar una norma que difiere claramente de la que aquí resulta de aplicación pues, ahora, insistimos, una vez producido el hecho que constituye la conditio iuris de la sujeción al impuesto (la toma de control de la sociedad), la base imponible se determinará por

la parte proporcional "que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control".

Luego el porcentaje de control, se obtuvo cuando se pasó de poseer del 34,37 % al 51,56%% de las participaciones y en este caso atendiendo al sentido literal del referido precepto, en su redacción dada por el artículo 8 de la Ley 35/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, señalar que la base imponible será: "el porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control", esto es el 51,56%, sin descontarse el que ya se poseía con anterioridad siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia Sala 3ª, sec. 2ª, en Sentencia de 18 de diciembre de 2018, nº 1794/2018, rec. 485/2017.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.