



Criterio 1 de 1 de la resolución: **05481/2011/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Novena**

Fecha de la resolución: **13/05/2014**

Asunto:

ITPAJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Aplicación del Art. 108 de la Ley del Mercado de Valores. Aplicación de la exención. Procedimiento adecuado para la determinación de su aplicación.

Criterio:

Se analiza la cuestión relativa a la procedencia de seguir un procedimiento de gestión tributaria (comprobación limitada) para acordar una regularización en virtud del artículo 108 Ley del Mercado de Valores. Dado que para determinar si resulta de aplicación la excepción a la regla general de exención prevista para las transmisiones de títulos es imprescindible examinar la documentación contable de las entidades intervinientes se entiende improcedente utilizar, para ello, la vía de la comprobación limitada en la que está vedado, por ley, el análisis de la contabilidad mercantil.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

136

139

Ley 24/1988 del Mercado de Valores.

108

Conceptos:

Contabilidad

Exenciones

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ITPAJD

Participaciones

Procedimiento de comprobación limitada/abreviada

Transmisión onerosa

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (13/05/2014), en la Reclamación Económico-Administrativa que, en única instancia, pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por **X, S.A.**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD) dictada por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid por importe de 943.978,41 €

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escritura pública otorgada el 12 de Julio de 2007 ante el Notario de Madrid D. Luis Maiz Cal, bajo el número 2.007 de su protocolo, se formaliza la compra, por parte de **X, S.A.** (en adelante **X, S.A.**), de un 50% de los títulos de la mercantil **Y, S.A.** y de un 18,06% de las acciones de la mercantil **Z, S.A.** De ésta, la adquirente ya poseía un 41,32% de participación con anterioridad a la operación de adquisición descrita.

El 20 de Agosto de 2007, la entidad adquirente procede a presentar, ante la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid, sendas autoliquidaciones por el ITP y AJD devengado con ocasión de las compras escritas, declarándolas por unos valores de 2.921.669,19 € y 15.075.813,70 € respectivamente e instando su exención por tratarse de la adquisición de los títulos de unas entidades mercantiles al amparo del artículo 45.I.B)9 RD Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

SEGUNDO.- El 9 de Marzo de 2010, la Subdirectora General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid firma comunicación de inicio de procedimiento de gestión tributaria (comprobación limitada) a cargo de **X, S.A.** y en relación a los hechos y tributo referidos. Mediante dicho requerimiento, notificado efectivamente el 15 de Abril de 2010, se le solicita al sujeto pasivo la aportación de diversa documentación:

"Documento expedido por órgano de Administración de la sociedad Y, S. A. en el que consten los siguientes datos (...):

- Relación de los bienes inmuebles de titularidad de la sociedad en la fecha de compraventa de las participaciones sociales, indicando su valor contable;
- Descripción detallada de las partidas que componen el activo y pasivo de la sociedad, así como su valor contable a la fecha de transmisión de las participaciones sociales; indicando en el caso de inmovilizaciones financieras: Entidad emisora, Valor nominal y demás características de los títulos emitidos. Si dispone de Financiación ajena, indicar vencimiento y fecha de obtención.
- Identidad de los socios y participación en el capital social, antes y después de realizar la operación de transmisión de las

participaciones.

d) *Estatutos de la Sociedad Y, S.A. vigentes en la fecha de compraventa de las participaciones sociales*".

TERCERO.- Tras la atención a dicho requerimiento, el 4 de Mayo de 2010, la propia Oficina Gestora emite uno nuevo, que es notificado el 7 de Junio de 2010, y en el que se le pide a la entidad interesada la presentación de "*Documento expedido por órgano de Administración de la sociedad Y, S.A. (...) en el que consten los siguientes datos:*

a) *Descripción detallada de los inmuebles titularidad de Y, S.A., situados en la Latina y Tres Cantos, con indicación de Referencia Catastral, a la fecha de compraventa de las acciones*".

CUARTO.- El 24 de Marzo de 2011, la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid dicta, en el curso del referido procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, propuesta de liquidación provisional a cargo del sujeto pasivo, acordando la apertura del preceptivo trámite de audiencia.

Dicha propuesta, que fija una cuantía a ingresar de 943.978,41 €, incluyendo la previsión de intereses de demora y el recargo por la presentación extemporánea de la autoliquidación, encuentra su fundamento en entender que la operación llevada a cabo por **X, S.A.** ha de quedar sujeta al ITP y AJD, modalidad Transmisiones Onerosas, al amparo del artículo 108.2 Ley 24/1988, de 28 de Julio, Ley del Mercado de Valores, ya que supuso que la adquirente obtuviese la titularidad del 79,69% de las acciones de la mercantil **Y, S.A.** (un 50% directamente, y un 29,69% indirectamente a través de la posesión directa del 59,38% de otra sociedad, **Z, S.A.** que era, a su vez, propietaria del 50% del capital social de la empresa referida) respecto de la que se ha verificado que tenía, a la fecha de la operación, más del 50% de su activo representado por bienes inmuebles situados en territorio español.

En cuanto a la determinación de la Base Imponible, la propuesta recoge que, de conformidad al artículo 10.1 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, aquélla se concreta por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, lo cual, en el caso, supone "*(...) aplicar el porcentaje en tanto por ciento sobre el capital social de la sociedad que representa la participación del sujeto pasivo en la misma, sobre el valor de los inmuebles que figuran en el activo de dicha entidad*" (un edificio situado en Tres Cantos y otro en el Distrito de La Latina, ambos en Madrid), es decir, es el resultado de aplicar el 79,69% ya indicado a 13.591.860 € (que es valor de los referidos inmuebles declarado por la propia sujeto pasivo en la contestación a uno de los requerimientos previos), resultando, por ello, una Base Imponible de 10.831.353,23€.

La notificación de la propuesta consta practicada el 1 de Abril de 2011.

QUINTO.- El 25 de Mayo de 2011, la propia Oficina Gestora emite una nueva comunicación, dirigida a **X, S.A.**, en la que recoge que "*Habiendo caducado el procedimiento de comprobación limitada, correspondiente al documento arriba indicado, por el transcurso del plazo máximo sin haber notificado resolución expresa, esta Administración tributaria le comunica mediante esta notificación la iniciación de nuevo del procedimiento*", produciéndose su notificación el 3 de Junio de 2011.

SEXTO.- Así, el 15 de Junio de 2011, la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid adopta el correspondiente acuerdo de liquidación provisional en relación a los hechos descritos confirmando una cuantía a ingresar, a cargo de **X, S.A.** de 943.978,41 € e incluyendo la misma motivación ya indicada para confirmar la práctica de la regularización.

SÉPTIMO.- Habiendo recibido la notificación del acuerdo indicado el 11 de Julio de 2011, **X, S.A.** interpone, contra el mismo, y ante este Tribunal Central en única instancia, la presente reclamación económico – administrativa el 9 de Agosto de 2011. Dentro del preceptivo trámite de audiencia, la entidad reclamante presenta un escrito en el que detalla los argumentos por los que se opone a la actuación de regularización practicada por la Comunidad de Madrid.

En primer lugar, entiende la entidad interesada que la liquidación girada es jurídicamente inválida dado que ha resultado de un procedimiento de gestión tributaria (comprobación limitada) en el que no es posible llevar a cabo un análisis de la contabilidad mercantil, presupuesto imprescindible para estudiar si una operación de adquisición de títulos mercantiles queda sujeta al ITP y AJD en virtud del artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores.

Asimismo, se plantean otras cuestiones por las que se discute la actuación administrativa como, por ejemplo, que los inmuebles por los que se le otorga a **Y, S.A.** la consideración de sociedad inmobiliaria a efectos de la aplicación del artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores no son, propiamente, bienes inmuebles de su titularidad sino que forman parte de una concesión administrativa de gestión de un servicio público, adjudicada a aquélla que, por su propia naturaleza, no tiene la consideración de bien inmueble. Además, entiende que debe valorarse que la operación de compra de títulos no se llevó a cabo bajo un ánimo elusivo quedando, por tanto, fuera del ámbito propio del artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores, norma antifraude.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, cuantía, interposición en plazo y legitimación que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, de acuerdo a lo dispuesto en los **artículos 226 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria** (en adelante, LGT) promovida contra la actuación regularizadora descrita practicada por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid.

SEGUNDO.- Se plantea, como primera cuestión a analizar, si fue correcto el procedimiento seguido por la Oficina Gestora para acordar la regularización. Más concretamente, si dadas las facultades y/o posibilidades que, conforme a la normativa vigente, son propias de cada procedimiento tributario, resulta correcto y conforme a derecho regularizar una operación por el ITP y AJD en virtud del **artículo 108.2 Ley 24/1988, de 28 de Julio, Ley del Mercado de Valores** por un órgano de gestión tributaria en el marco de un procedimiento de comprobación limitada pues, según plantea la reclamante, deben considerarse ciertas limitaciones a la hora de

examinar la contabilidad mercantil de una sociedad en una actuación de este tipo.

La **LGT** regula el procedimiento de comprobación limitada en los **artículos 136 a 140**. Dispone el **artículo 136** que:

“1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) *Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.*

c) *Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.*

d) *Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.*

3. *En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.*

4. *Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley”.*

En relación con ello, en la propia Exposición de Motivos de la **LGT** ya se anticipaba que “*El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, (...)*”.

En conexión con el referido **artículo 136**, el **artículo 139** del mismo texto legal prevé como una de las posibles formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada “*el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada*”.

Por su parte, las funciones y facultades de la inspección tributaria se encuentran reguladas en los **artículos 141 y siguientes**. Y así, tras disponer el citado **artículo 141** que la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas tanto a la “*investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración*” como a la “*comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios*”, precisa el **artículo 142** cuáles son las facultades de las cuales se dota a la Administración en este procedimiento de inspección, para el cumplimiento de los fines indicados, entre las que destaca, a los efectos que aquí nos interesan, las de su apartado primero: “*Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias*”.

TERCERO.- Interesa destacar que, sobre esta cuestión, ya se ha pronunciado este Tribunal Central, particularmente con la **Resolución de 29 de Noviembre de 2012 (RG 3186-2011)** con la que se resolvía un Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio, remarcando que, a la vista de diversos pronunciamientos jurisprudenciales como las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2012 (Rec. nº 2431/2010) y de 1 de diciembre de 2011, (Rec. nº 1114/2009) y en aplicación de la normativa expuesta, la conclusión no puede ser distinta a que “*(...) en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil -ni para examinar la realidad material de los asientos contables ni para constatar simplemente la coincidencia de los datos contables con los declarados-, al igual que no puede procederse a la regularización de elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil*”.

En este caso, la actuación administrativa se fundamenta en la comprobación de si la operación llevada a cabo por **X, S.A.** (la adquisición de unos paquetes accionariales de dos entidades) puede quedar sometida a gravamen en aplicación del **artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores**. Dicho precepto, en su versión vigente a la fecha de formalización de la operación (12 de Julio de 2007), disponía que:

“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:

1ª 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.

2ª 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.

3ª 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.

4ª 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 aquéllas 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.”

Resulta evidente que, a la vista de lo expuesto, es absolutamente imprescindible para determinar si a una operación de adquisición de valores le resulta de aplicación la excepción (**artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores**) a la regla general de exención (**artículo 108.1 Ley del Mercado de Valores**) el examen o comprobación de información o documentación de naturaleza contable de las entidades intervinientes en el negocio pues deben verificarse, entre otras cuestiones, qué bienes integrados en el activo de la sociedad cuyos títulos son objeto de la compraventa han de considerarse bienes inmuebles a éstos efectos, cuál es su valor real y cuál es la proporción que aquéllos representan con respecto al activo total de la sociedad, que también debe valorarse con atención a ciertas reglas y matices.

En definitiva, que este Tribunal Central ha de estimar la pretensión planteada por la entidad reclamante y confirmar que un órgano administrativo – tributario no puede proceder a la regularización de una operación por el ITP y AJD, modalidad Transmisiones Onerosas, en aplicación de la regla excepcional del **artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores** sin examinar la contabilidad mercantil, por lo que no resulta conforme a derecho hacerlo utilizando un trámite procedimental en el que, por ley, está vedada dicha facultad para el actuario, pues con ello . En un caso como el aquí planteado, la Administración debería haber puesto fin al procedimiento de comprobación limitada iniciado y haber comenzado la tramitación de un procedimiento inspector, que incluyera el objeto de la comprobación limitada en cumplimiento de lo previsto en el ya referido **artículo 139.1 LGT**.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la Reclamación Económico-Administrativa promovida por **X, S.A.**, contra liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD) dictada por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, **ACUERDA: Estimarla**, disponiendo la anulación del acto impugnado de acuerdo con los fundamentos de la presente resolución.