



Roj: **STS 3479/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3479**

Id Cendoj: **28079130022021100332**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/09/2021**

Nº de Recurso: **3366/2020**

Nº de Resolución: **1161/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Madrid, 26-11-2018,**
STSJ M 2813/2020,
ATS 11545/2020,
STS 3479/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.161/2021

Fecha de sentencia: 23/09/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3366/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 3366/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1161/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 23 de septiembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación **3366/2020**, interpuesto por la entidad **CERRO CABEZA ARENAL, S. L.**, representada por la procuradora de los Tribunales doña Iciar de la Peña Argacha y bajo la dirección letrada de don Jesús María del Paso Bengoa, contra la sentencia 137/2020, de 11 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictada en el RCA 641/2018, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Han sido partes recurridas la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID**, representada y defendida por el letrado de sus Servicios Jurídicos, y la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección Cuarta) dictó la sentencia 137/2020, de 11 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el RCA 641/2018, seguido, a instancia de la entidad ahora recurrente, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2018, que desestimó la anterior reclamación 28-16816-2016 formulada contra anterior liquidación provisional dictada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación al expediente 2010 T 012426 por importe de 144.746,10 euros.

SEGUNDO. Acuerdo y razón de decidir de la sentencia impugnada.

1º. La sentencia impugnada contenía la siguiente parte dispositiva:

*" **DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO** interpuesto a instancia de la Procuradora Doña Iciar de la Peña Argacha en nombre y representación de CERRO CABEZA ARENAL, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2018, que desestimó la reclamación nº 28-16816-2016 interpuesta contra liquidación provisional dictada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación al expediente 2010 T 012426 por importe de 144.746,10 euros, por ser la misma ajustada a Derecho.*

Con imposición de costas a la parte demandante, con el límite por todos los conceptos de 2.000 euros".

2º. La sentencia impugnada contenía en su Fundamento Jurídico Primero los siguientes antecedentes en relación con la resolución recurrida:

"Con fecha 31/12/2009 se formalizó "Escritura de fusión y de escisión", siendo la mercantil absorbente CERRO EL ESPINAR, S.L. (de la cual es sucesora por escisión la mercantil CERRO CABEZA ARENAL, S.L, hoy reclamante), operación de fusión por la que absorbe a las mercantiles Navalasa S.L., Casilla Miñán S.L., Cerro Cabeza Arenal S.L., el Quintanar de El Espinar S.L., Promosol Urbanizadora y Promotora de Viviendas S.L., Promociones Arenal Cabeza S.L. y Promociones Cerro Arenal S.L.

Conforme se declara en el expositivo II de la misma "la mercantil absorbente CERRO EL ESPINAR, S.L. tiene un capital social de 3.510.379,00 euros, representado por 3.510.379 participaciones sociales de 1,00 euros de valor nominal cada una de ellas (...) y un patrimonio neto de 16.077.536,61 euros incluyendo los patrimonios de las sociedades objeto de absorción y que son participadas directa e indirectamente en todo su capital por la sociedad absorbente (...)".

Se indica asimismo que "A partir de producirse la absorción por CERRO DE EL ESPINAR, S.L. del resto de entidades absorbidas ya descritas, se produce como consecuencia de la transmisión en bloque de sus respectivos patrimonios a esta última, un aumento del capital social de CERRO DE EL ESPINAR, S.L. en la cifra de 1.220.510,47 euros, correspondiente al patrimonio neto de la sociedad absorbida EL QUINTANAR DE EL ESPINAR, S.L. En



consecuencia el Capital social previo a la fusión de CERRO DE EL ESPINAR, S.L. que era de 3.510.379,00 euros pasa a ser después de la fusión de 17.298.047,07 euros representado en 3.776.866,00 participaciones sociales, de las cuales, se han creado 266.487 nuevas participaciones sociales numeradas de la NUM002 a la NUM003 ambas inclusive con un valor nominal de 4,58 euros por participación y a las restantes 3.510.379 se les incrementa su valor nominal en 3,58 euros por participación; por lo que el capital social queda fijado en la cifra de 17.298.047,07 euros, distribuido en 3.776.866 participaciones de 4,58 euros de valor nominal por cada participación social. Dicho aumento de capital y la nueva redacción del artículo correspondiente de los estatutos sociales tiene su reflejo en los nuevos estatutos sociales (...)".

Por último se realiza una operación de Escisión total de la Sociedad CERRO DE EL ESPINAR S.L. en las sociedades beneficiarias Teant Gestión de Patrimonio S.L., La Chorlera S.L., Rústicas El Berceal S.L., Navalasa S.L., Promosol Urbanizadora y Promotora de Viviendas S.L., Cerro Cabeza Arenal S.L., El Quintanar de El Espinar S.L., Casilla Miñán S.L. y Desarrollos Inmobiliarios de El Espinar S.L.

En fecha 01/02/2010 se aportó a la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid dicho documento público junto con las correspondientes autoliquidaciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en concepto de "Fusión CERRO EL ESPINAR, S.L.", y "Sociedades: Escisión" presentadas éstas como no sujetas, dando lugar al expediente 2010 T 012426.

La Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid practicó en fecha 19/02/2013 a CERRO EL ESPINAR, S.L. liquidación provisional del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales relativa al expediente 2010 T 012426, frente a la cual se interpuso la reclamación económico administrativa tramitada con el nº 28/20526/2013, que fue estimada por el TEAR con fecha 27/11/2015, al apreciar que "no se indica razonamiento alguno sobre la no aplicación de la no sujeción al impuesto establecida en el citado artículo 19.2 del RDL 1/1993, por lo que (...) no cumple con los requisitos de motivación (...)".

Con fecha 04/05/2016 la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid practica a la sociedad hoy reclamante nueva liquidación provisional relativa al expediente 2010 T 012426, por importe de 144.746,10 euros, en sustitución de la previamente anulada por el Tribunal.

El obligado tributario solicita la impugnación de esta última liquidación provisional alegando, en síntesis, la falta de motivación; que el aumento de capital se enmarca dentro del procedimiento de reestructuración empresarial llevado a cabo, tuvo como contrapartida la recepción de elementos patrimoniales de las entidades participadas directa e indirectamente por CERRO DE EL ESPINAR, S.L. y que se realizó para evitar la dilución de la participación de D^a Lourdes; que la ampliación de capital no es autónoma o independiente de la operación de fusión, sino parte de la misma; invoca la consulta 1139/01; y que constituye una operación de reestructuración y ha de resultar no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD.

La resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 31 de julio de 2018 desestimó la reclamación y argumenta, en esencia, que el acuerdo dictado con fecha 04/05/2016 que se impugna, contiene el correspondiente anexo de motivación; la Administración actuante no discute la dilución del valor contable que habrían experimentado las antiguas participaciones sociales de EL QUINTANAR DE EL ESPINAR, S.L. con el consiguiente perjuicio para los titulares de éstas; el obligado tributario circunscribe no obstante su alegación a la obligatoriedad de compensar a los mismos mediante el incremento de valor nominal de sus participaciones, interpretación que no comparte el Tribunal puesto que la sociedad absorbente era libre de no llevar a cabo dicha compensación o bien de hacerlo a través de derechos de asunción preferente, sin que ninguna de las normas invocadas por el reclamante permita fundamentar la consideración del referenciado incremento de valor nominal como elemento indisoluble de la operación de fusión por absorción".

3º. Para la resolución del recurso la sentencia se remitía a las anteriores sentencias de la misma Sala 297/2019, de 10 de julio (RCA 545/2018), 464/2019, de 14 de noviembre (RCA 547/2018) y 29 de enero de 2020 (RCA 548/2019), en las que se realizaban pormenorizados razonamientos, de los que destacamos los siguientes:

A) La sentencia insiste en lo realmente acontecido:

"La liquidación objeto de esta reclamación tiene su origen en la escritura pública de 31 de Diciembre de 2009, por la cual Cerro El Espinar, S.L. es titular de las participaciones sociales de las empresas Navalasa, S.L., Casilla Miñán, S.L. Cerro Cabeza Arenal, S.L., Promosol Urbanizadora y Promotora de Viviendas, S.L.

A su vez, Cerro Cabeza Arenal, S.L. es titular de todas las participaciones de las entidades Promociones Arenal Cabeza, S.L. y Promociones Cerro Arenal, S.L.

Por lo que Cerro El Espinar, S.L. es titular directa o indirectamente del patrimonio de las empresas citadas.



La sociedad absorbente Cerro El Espinar, S.L. amplía el capital de la sociedad absorbida El Quintanar de El Espinar, S.L., emitiendo 266.487 participaciones a 4,58 € de valor nominal, compensando así el patrimonio neto de la absorbida.

El valor nominal de las participaciones de la propia absorbente Cerro de El Encinar era de 1 € y decide incrementar el capital social en 12.567.156,82 €, resultado de aumentar en 3,58 € el valor nominal de sus 3.510.379 participaciones iniciales.

La otra operación contenida en la escritura es la escisión total de la sociedad resultante Cerro El Espinar, S.L., en las sociedades siguientes: Teant Gestión de Patrimonio, S.L. de nueva creación, la Chorlera, S.L., Rústicas El Berceal S.L., Navalasa S.L., Promosol Urbanizadora y Promotora de Viviendas S.L., Cerro Cabeza Arenal S.L., El Quintanar del Espinar S.L. Casilla Miñán S.L. y Desarrollos Inmobiliarios El Espinar, S.L.

La operación origen de la controversia y que dio lugar a la liquidación tributaria es la ampliación de capital de 1 € a 4,58 € de las 3.510.379 participaciones iniciales de Cerro de El Espinar".

B) A continuación, con cita de adecuada jurisprudencia rechaza las alegaciones de falta de motivación e incongruencia alegada por la recurrente, en relación con la resolución recurrida:

"En el caso que analizamos tanto la Administración Tributaria y el TEAR han dado respuesta a las alegaciones que se formularon en los distintos trámites, por que se ha cumplido con el deber de motivación impuesto por el art. 102 de la Ley General Tributaria . Habiendo explicado porque giran la referida liquidación y porque entienden que es procedente tributar por el Impuesto de Transmisiones".

C) La sentencia continúa centrando la cuestión suscitada:

"Entrando en el fondo del asunto, la cuestión que se plantea consiste en determinar la sujeción o no al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD), modalidad operaciones societarias, de la ampliación de capital llevada a cabo por la sociedad recurrente en escritura de 31 de diciembre de 2009 por valor de 1.220.510,47 euros. Y más concretamente, si la referida ampliación de capital forma parte o no de la fusión que tuvo lugar en el marco de la reestructuración societaria y, en función de ello, si estaba sujeta o no al impuesto, en la modalidad de operaciones societarias".

D) La sentencia deja constancia del régimen jurídico aplicable a la cuestión controvertida, constituido, en síntesis, por el artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobada por Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que reproduce.

La sentencia, igualmente hace referencia —en relación con la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores— a las definiciones contenidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en la redacción dada a los mismos por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que introdujo varias modificaciones fiscales, entre otras, las motivadas por la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, que sustituye a la anterior Directiva 69/335/CEE y que entró en vigor el 12 de marzo de 2008, llegando a la conclusión de que *"la sujeción o no de las reestructuraciones societarias al ITP-AJD está determinada por la definición que se realice de este tipo de operaciones a efectos del Impuesto de Sociedades"*.

E) A continuación la sentencia contiene la siguiente motivación para justificar la decisión que adopta:

"QUINTO.- Aplicando el Régimen jurídico mencionado al caso que no ocupa, para determinar si la ampliación de capital de la mercantil CERRO EL ESPINAR, S.L., mediante aumento del valor nominal de sus 3.510.379 participaciones en 3,58 euros, pasando de 1 a 4,58 euros por participación, resulta incardinable o no dentro de la reestructuración -operación de fusión por absorción y posterior escisión- llevada a cabo por dicha entidad.

Del Art. 83.1 TRLIS resulta que la operación realizada por la recurrente constituye una fusión por la que varias entidades le transmiten en bloque sus respectivos patrimonios sociales. Absorción que es subsumible en el supuesto previsto en el Art. 49 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades porque las absorbidas eran propiedad de la absorbente, por lo que no se amplía el capital de esta última.

Sin embargo, ese requisito no concurre en el caso de la mercantil El Quintanar de El Espinar, que no era propiedad íntegra de la hoy recurrente, lo que propició que la sociedad absorbente ya existente aumentara su capital como consecuencia de la adquisición del patrimonio de aquélla, para no perjudicar a los socios de la absorbida según la justificación que se ofrece de contrario, sin que el aumento de capital en la absorbente esté previsto en la definición de fusión que recoge el Art. 83.1 TRLIS antes transcrito, por lo que dicho aumento no constituiría un supuesto de reestructuración por fusión.



Señala el recurrente que el aumento de capital era imprescindible si no se quería perjudicar a los socios de El Quintanar de El Espinar, pues de no producirse dicho aumento, el valor de sus participaciones habría disminuido. Este argumento no se discute por las Administraciones demandadas, que no niegan que por la absorción se produjera esa dilución del valor contable de las participaciones de El Quintanar de El Espinar de no realizarse el aumento, pero indican que, al optar por compensar a los socios de El Quintanar de El Espinar con participaciones en la sociedad absorbente Cerro El Espinar, a través del aumento de capital de esta última, se realizó una operación de ampliación de capital que excede del concepto de fusión que se recoge legalmente, por lo que esa concreta ampliación no puede ser considerada como parte de la reestructuración.

Como hemos dicho, el recurrente insiste en que la única forma de no perjudicar a los socios de El Quintanar de El Espinar era realizando la ampliación de capital de Cerro El Espinar, lo que justificaría, a su juicio, que el aumento de capital forme parte de la operación de fusión.

Sin embargo, como hemos visto, en la definición de las operaciones de fusión no se incluye, en ningún momento, el aumento de capital de la entidad absorbente por la adquisición de las absorbidas, razón por la cual las administraciones demandadas sostienen que dicho concreto aumento de capital sí que está sujeto al impuesto. Si dichas administraciones proponen diferentes alternativas al aumento, como la de no realizar la compensación o la de conceder derechos de asunción preferente a los socios de la entidad El Quintanar de El Espinar, no es sino para poner de manifiesto que la fusión por absorción de El Quintanar de El Espinar por el Cerro El Espinar se podría haber hecho sin dicha ampliación de capital, lo que hubiera determinado la no sujeción de la operación al impuesto de operaciones societarias. Es decir, la ampliación de capital no era imprescindible para que la fusión se produjera, aunque ello conllevara el perjuicio para los socios de la absorbida, al ver cómo disminuía el valor de sus participaciones.

Sin embargo, realizada la citada ampliación de capital, la sujeción al impuesto es indiscutible. Y no reuniendo la operación analizada en el presente recurso los referidos requisitos, no podía disfrutar de este régimen fiscal especial, quedando sujeta al ITP-AJD por el concepto de operaciones societarias.

SEXO.- A mayor abundamiento y como acertadamente puso de relieve la codemandada procede traer a colación la STS de 3 de marzo de 2011 ..., donde se resuelve sobre la operación de reestructuración formalizada en la escritura pública, en virtud de la cual Construcciones Especiales y Dragados, S.A. ampliaba su capital social mediante la emisión de 1.747.500 acciones nuevas de 4.000 ptas. de valor nominal cada una de ellas, y que fue suscrita íntegramente por Dragados y Construcciones, S.A., su accionista mayoritario.

La Sentencia considera que la escritura engloba, en realidad, dos operaciones. Por un lado, una ampliación de capital cuya contraprestación consistía en la aportación no dineraria de una rama de actividad (susceptible de exención), y, por otro, una ampliación de capital suscrita con la entrega de efectivo por la empresa mayoritaria (sujeta a tributación).

El criterio fijado fue el siguiente:

"La aportación no dineraria de rama de actividad merecía la consideración de fusión o escisión, por la remisión efectuada a la LIS, pues se verificó mediante la entrega de una serie de bienes y derechos, relacionados en el informe elaborado por Tasamadrid, S.A., que constituían una rama de actividad, al encajar en la definición contenida en la normativa aplicable, lo que nos lleva a concluir que a esta operación le alcanzaba la exención prevista en el art. 45.I.B).10 del TRITPAJD.

La controversia surge en relación con la segunda de las operaciones mencionadas en el fundamento jurídico anterior, es decir, con la ampliación de capital suscrita mediante la entrega de 868.108.000 ptas.

Debe darse la razón a la recurrente cuando defiende que la ley no prevé la exención para lo que ella misma denomina una "aportación mixta", dineraria y no dineraria, como tampoco la aplicación parcial de la exención prevista en el art. 45.I.B).10) del TRITPAJD. Sin embargo, ha de negársele cuando sostiene que, al tratarse de una única operación, ésta no puede descomponerse para aplicar parcialmente el beneficio fiscal objeto de la presente casación. En este sentido, olvida la Administración autonómica que el art. 4 del TRITPAJD dispone que " a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento 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 ", que es, precisamente, lo que, como ya se anticipó en el anterior fundamento jurídico, sucedió en el presente caso. Una misma escritura pública documentó dos operaciones distintas, generando, por tanto, dos hechos imposables diferenciados. Uno, sujeto, pero exento de la modalidad operaciones societarias del ITPAJD, y, otro, sujeto a dicha modalidad y no exento.

Por tanto, y de acuerdo con lo anterior, la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, al regularizar la situación tributaria de la entidad mercantil Construcciones Especiales y Dragados, S.A., debió aplicar la



exención a la parte de base imponible correspondiente a la aportación acogida al régimen fiscal especial, no así a la ampliación de capital con aportación de efectivo."

Por tanto, aplicando esta doctrina al caso que nos ocupa, cabe concluir que la liquidación tributaria se ajustó al hecho tributario susceptible de imposición, la ampliación de capital que realiza la propia empresa absorbente en su capital, por tratarse de una operación distinta a la fusión y como indica el TEAR no tratarse de una operación insoluble a la operación practicada por el Cerro de El Espinar, sin que además, esa actuación esté prevista a efectos fiscales por la normativa, como parte de una reestructuración y por tanto, no sujeta a tributación.

SÉPTIMO.- En relación a la posible valoración de la Directiva 2008/7/CE y la solicitud de que se plantee una cuestión prejudicial ante el Tribunal Europeo, ya que no existe ningún conflicto de interpretación entre la normativa española y la europea, solo de subsunción de unos hechos en uno u otro precepto del RDL 1/1993. Por lo tanto, no hay motivo para plantear la cuestión prejudicial.

La Sección 9 de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Madrid ya ha declarado que la regulación nacional contenida en el RDL 1/1993 es conforme a la normativa europea, y en concreto, a la Directiva 2008/7/CE, como resulta de los fundamentos de derecho tercero y cuarto de la Sentencia 193/2017 de 21 de marzo, dictada en el PO 704/2015 recoge:

"TERCERO.- La Directiva 2008/7/CE establece un régimen restrictivo de los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, y declara no sujetas a tales impuestos las aportaciones de capital (art. 5.1.a /). Tales aportaciones comprenden, entre otras operaciones, "el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza" (art. 3.c /). Conforme a estas disposiciones no hay duda de que, en el ámbito de la Directiva, sus disposiciones son aplicables tanto a las aportaciones de dinero como de cualesquiera otros bienes. Ahora bien, el art. 7 contiene la disposición que está en la raíz del pleito. Establece este artículo:

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

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

En lo que respecta a nuestro Derecho interno, y de acuerdo con la normativa vigente al tiempo de devengo del tributo aquí controvertido, el art. 19.1º del texto refundido de la Ley del ITPAJD sujetaba al gravamen sobre operaciones societarias el aumento del capital social, lo que reiteraba el art. 25 al regular la base imponible en el aumento de capital de sociedades. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 2.1º del mismo art. 19, no quedaban sujetas al impuesto las operaciones de reestructuración, las cuales comprendía, según el art. 21, la aportación de activos no dinerarios definida en el art. 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Así pues, no cabe duda del diferente régimen fiscal que aplicaba el legislador español el 1 de enero de 2006 a las aportaciones sociales en función exclusivamente de su naturaleza o no dineraria.

CUARTO.- Esta disparidad de tratamiento, a juicio de la Sala, no quiebra el principio de libre circulación de capitales ni se opone a los postulados del Derecho europeo.

La Directiva parte en su regulación de una única modalidad o categoría de aportaciones de capital que comprende la que recae sobre "bienes de cualquier naturaleza", sin distinguir, por tanto, en orden a la naturaleza de los bienes aportados. Pero la potestad de los Estados miembros reconocida en el art. 7 de mantener el gravamen sobre las aportaciones, sin distinguir, comprende la de hacerlo sobre una subcategoría o especie de tales aportaciones (a maiori ad minus). El considerando 6 de dicho texto normativo autoriza esta opción cuando destaca que la finalidad que late en el art. 7 es la de evitar la pérdida de ingresos que resultarían de la inmediata supresión de los impuestos, por lo que los Estados miembros que actualmente los aplican deben "tener la posibilidad de de continuar sometiendo al impuesto sobre las aportaciones todas o parte de las operaciones consideradas U] Una vez que el Estado miembro haya optado por eximir del impuesto sobre las aportaciones la totalidad o parte de las operaciones [...] no debe volver a imponer dicho gravamen".

La sentencia del TJUE de 21 de junio de 2007 no es trasladable a este caso. El Tribunal de Justicia se refiere al caso de la introducción, en otro ordenamiento fiscal diferente del nuestro, del impuesto con posterioridad a la fecha que, a semejanza del actual art. 7 de la Directiva vigente, contemplaba la precedente normativa europea. Y aquí no nos hallamos ante el establecimiento de un tributo, sino ante su subsistencia o mantenimiento.



Por otro lado, la discriminación que este trato dispar representa para los inversores extranjeros se fundamenta en una mera suposición de la recurrente. Precisamente el mercado único, que garantiza la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, facilita la disposición de bienes distintos del dinero para su aportación a sociedades españolas por los ciudadanos de los demás miembros de Unión. Desde esta prevalente perspectiva, el régimen jurídico cuestionado en el recurso no puede interpretarse como una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

Por consiguiente, no advertimos ningún motivo para plantear la cuestión prejudicial que se solicita.

Esta Sentencia 193/2017 de 21 de marzo del TSJM se remite, a su vez, a la sentencia del Tribunal Supremo núm. 333/2017, de 27 de febrero (RC 3948/2015), la cual resuelve un supuesto de hecho sujeto a la normativa comunitaria anterior, constituida por la Directiva 69/335/CEE con las modificaciones de la Directiva 85/3003/CEE. El TS señala que "La sentencia rechaza de forma terminante que en el artículo 7.2 de esa Directiva 69/335 (de análoga significación a nuestros efectos al actual art. 7 de la Directiva 2008/7) "se establezca una implantación vertical directa del régimen de exención igual y uniforme para todas las ampliaciones de capital", para lo que transcribe en buena parte la sentencia del mismo Tribunal de 5 de mayo de 2010 (RC 35/2005), a la que debemos remitirnos igualmente. Por lo tanto no se observa ninguna vulneración ni contradicción con el derecho europeo.

Por lo tanto y por lo expuesto procede desestimar el presente recurso".

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La entidad recurrente preparó recurso de casación, en cuyo escrito acredita el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada.

2. Igualmente, identifica como infringidos los artículos 19.1.1 y 21 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 83.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 3 y 4 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, razonando, en síntesis, que el supuesto de ampliación de capital que ha tenido lugar en autos, en contra de lo declarado en la sentencia, no puede sujetarse a la modalidad de operaciones societarias del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

3. Mediante auto de 22 de mayo de 2020, la Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo.

4. Recibidas las actuaciones y personadas las partes ante este Tribunal, por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se dictó Auto el 3 de diciembre de 2020, acordando:

" 1º) Admitir el recurso de casación RCA 3366/2020, preparado por Cerro Cabeza Arenal, S.L., contra la sentencia dictada el 11 de marzo de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso nº 641/2018 .

2º) Indicar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

Determinar si cuando en el contexto de una fusión por absorción -sin que previamente pertenecieran a la sociedad absorbente la totalidad de las participaciones de las absorbidas- tenga lugar la ampliación de capital de la sociedad absorbente, pueden considerarse la fusión, por un lado, y la ampliación de capital, por otro lado, como dos convenciones diferentes o, por el contrario, deba entenderse que dicha ampliación forma parte de la reestructuración realizada (fusión por absorción) encontrándose, en consecuencia, no sujeta al ITPAJD, modalidad operaciones societarias.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 19 y 21 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, y 83 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de esta última.

4º) Publicar este auto en la página web del Consejo General del Poder Judicial, sección correspondiente al Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.



6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto".

CUARTO. Interposición del recurso de casación y oposición.

1. En el escrito de interposición del recurso de casación, la entidad recurrente, tras argumentar lo que tuvo por conveniente, suplicó a la Sala que, con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada, declarando improcedente el sometimiento a tributación por IOS el aumento de capital llevado a cabo en la fusión por absorción, por parte de CERRO, de las sociedades por ella participadas, con imposición de costas a la parte recurrida.

La indicada parte recurrente interesó por medio de otrosí, para el caso de que la Sala albergara dudas sobre si la ampliación de capital efectuada debiera ser sometida a tributación, que el Tribunal planteara una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

2. En su escrito de oposición, el abogado del Estado solicitó la desestimación del recurso de casación y la confirmación de la sentencia recurrida.

3. Y el letrado de la Comunidad de Madrid, también en trámite de oposición al recurso de casación, interesó su desestimación.

QUINTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

La Sala, de conformidad con la facultad que le confiere el artículo 92.6 de la LRJCA, no consideró necesaria la celebración de vista, señalando, por providencia de fecha 14 de junio de 2021, para la deliberación, votación y fallo de este recurso, la audiencia del día 21 de septiembre de 2021, fecha, en la que, efectivamente, y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

SEXTO. En la sustanciación del juicio no se han infringido las formalidades legales esenciales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Remisión íntegra a la sentencia 419/2021, de 23 de marzo (ES:TS:2021:1144 , RC 6071/2019), en el que se abordan cuestiones idénticas a las que aquí se suscitan.

En el recurso de casación citado se plantean idénticas cuestiones que las que ahora analizamos. La única diferencia (irrelevante) es la entidad recurrente; allí RÚSTICAS EL BERCEAL, S. L., aquí **CERRO CABEZA ARENAL, S. L.**; pero resulta que ambas son sucesoras de CERRO EL ESPINAR, S. L., que es lo verdaderamente relevante, de suerte que no hay diferencia alguna entre ambos procesos, al punto de que el contenido de la liquidación recurrida, las posiciones de las partes y el auto de admisión son los mismos.

Por otra parte, este ha sido el criterio seguido en las SSTs 442/2021, de 25 de marzo (RC 7546/2019), 450/2021, de 25 de marzo (RC 253/2020), y 514/2021, de 15 de abril (RC 7473/2019).

La remisión, por tanto, es absoluta y reproducimos en su integridad, por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica, los fundamentos de derecho primero a quinto de la sentencia dictada en el recurso de casación 6071/2019:

"PRIMERO. Necesaria precisión inicial: la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia determinada en el auto de admisión debe ajustarse a las circunstancias del caso, erróneamente apreciadas por la sentencia recurrida en casación y por el propio auto.

1. La solución a las cuestiones que el recurso plantea exige partir de los hechos del litigio que, muy resumidamente, son los siguientes:

1.1. La mercantil CERRO EL ESPINAR, SL (de la que es sucesora la entidad RÚSTICAS EL BERCEAL, SL, actora en la instancia y recurrente en casación) tenía un capital social de 3.510.379 euros, representado por igual número de participaciones sociales, con valor nominal de 1 euro cada una de ellas, y un patrimonio neto de 16.077.536,61 euros.

1.2. El 31 de diciembre de 2009 formalizó una escritura pública de (i) fusión por absorción de varias sociedades participadas por la entidad al 100 por 100 procediendo a aumentar el capital en la cifra de 12.567.157,60 euros y (ii) fusión por absorción de una sociedad participada por socios comunes (EL QUINTANAR DE EL ESPINAR SL y aumentando el capital en la cifra de 1.220.510,47 euros.

1.3. La entidad CERRO EL ESPINAR, SL estaba participada por doña Piedad y sus tres hijos, don Eliseo, don Emilio y don Ernesto, mientras que EL QUINTANAR DE EL ESPINAR, SL era propiedad exclusiva de estos tres últimos.



1.4. Pese a que la sentencia recurrida consideró que lo que la Comunidad Autónoma sometió a tributación fue el segundo aumento de capital social (el vinculado a la absorción de la una sociedad participada por socios comunes), lo cierto es que el gravamen por la modalidad de operaciones societarias del impuesto sobre transmisiones patrimoniales fue girado por aquella Comunidad Autónoma por la ampliación de capital asociada a la primera operación de fusión, no por la segunda.

1.5. Sea como fuere, la Dirección General de Tributos, dependiente de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, practicó el 4 de mayo de 2016 la liquidación provisional del ITPAJD, por importe de 144.746,10 euros, al considerar que la contribuyente realizó, propiamente, dos operaciones: una de fusión por absorción y escisión, no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en cuanto operación de reestructuración empresarial; y otra de ampliación de capital, operación societaria sujeta al mismo impuesto, rechazando la Administración tributaria que pueda tener la consideración de una operación de reestructuración de las previstas en el artículo 21 de la ley del impuesto y entendiéndolo que no existía la vinculación entre ambas operaciones pretendida por el contribuyente.

1.6. Frente a dicha liquidación la contribuyente planteó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo de Madrid, que fue desestimada por acuerdo de 31 de julio de 2018 ratificando ratifica la opinión de que el incremento del valor nominal de la sociedad puede disociarse de la operación de fusión por absorción.

2. La sentencia de la Sala de Madrid -aquí impugnada- coincide con el criterio de la Comunidad de Madrid (que se refería a la ampliación de capital vinculada a la primera fusión por absorción), pero confunde la operación gravada, al entender que el impuesto se gira sobre la ampliación de capital relativa a la segunda fusión, esto es, aquella por la que CERRO DE EL ESPINAR, SL absorbe a EL QUINTANAR DE EL ESPINAR, SL.

Señala dicha sentencia que en la definición de las operaciones de fusión por absorción no se incluye, en ningún momento, el aumento de capital de la entidad absorbente por la adquisición de las absorbidas, al punto de que la ampliación de capital no era imprescindible para que la fusión se produjera, aunque ello conllevara el perjuicio para los socios de la absorbida, al ver cómo disminuía el valor de sus participaciones.

De este modo, dice la Sala que realizada la citada ampliación de capital, la sujeción al impuesto es indiscutible. Y no reuniendo la operación analizada los requisitos para considerar que se trata de una fusión, no podía disfrutar de este régimen fiscal especial, quedando sujeta al impuesto.

3. El auto de admisión sigue la estela marcada por la sentencia recurrida y nos indica, como cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la siguiente:

"Determinar si cuando en el contexto de una fusión por absorción - sin que previamente pertenecieran a la sociedad absorbente la totalidad de las participaciones de las absorbidas- tenga lugar la ampliación de capital de la sociedad absorbente, pueden considerarse la fusión, por un lado, y la ampliación de capital, por otro lado, como dos convenciones diferentes o, por el contrario, deba entenderse que dicha ampliación forma parte de la reestructuración realizada (fusión por absorción) encontrándose, en consecuencia, no sujeta al ITPAJD, modalidad operaciones societarias".

Como puede verse, el auto de admisión confunde completamente la cuestión que aquí se debate, pues ésta se refiere, precisamente, a una fusión por absorción en la que pertenecen a la sociedad absorbente la totalidad de las participaciones absorbidas.

En realidad, solo han sido conscientes de los verdaderos hechos controvertidos -desde el principio- la Comunidad de Madrid y el contribuyente porque (i) la sentencia de la Sala de Madrid anula una liquidación que no existe (pues alude a la ampliación de capital de la segunda fusión, que la Comunidad de Madrid nunca sometió a tributación), (ii) sobre la base de un razonamiento que no viene al caso porque el acto recurrido es ajeno a la cuestión que aborda, (iii) siguiendo el camino trazado por el abogado del Estado en la contestación a la demanda y que el representante de la Administración del Estado ni siquiera corrige en casación y (iv) que es aceptado por el auto de admisión fijando una cuestión con interés casacional completamente alejada de la interpretación que debe realizarse.

4. El error en el que ha incurrido el auto de admisión, empero, no nos obliga en absoluto a inadmitir el recurso. Y la equivocación de la Sala sentenciadora tampoco exige devolverle las actuaciones para que aborde debidamente el litigio.

Reclama, por el contrario, resolver el recurso de casación en los términos que se siguen de las circunstancias del caso y del debate que -en profundidad- se ha trabado entre la parte recurrente y la Comunidad de Madrid, tanto en la instancia como en esta casación, pues ambas partes han identificado con precisión tanto la operación sometida a tributación, como las razones que -a su juicio- justifica la sujeción o la no sujeción al impuesto.



El hecho de que el auto de admisión haya incurrido en el error expresado -inducido por la sentencia de instancia- no obliga a solución distinta: la Sala sentenciadora -según el artículo 92.4 de la Ley Jurisdiccional - solo tiene la potestad de declarar la inadmisión del recurso de casación cuando el escrito de interposición no cumpla las exigencias previstas en el artículo 92.3, esto es, no exponga razonadamente por qué han sido infringidas las normas o la jurisprudencia que como tales se identificaron en el escrito de preparación, o no precise el sentido de las pretensiones que la parte deduce y de los pronunciamientos que solicita.

Y eso, evidentemente, aquí no concurre, pues dicha parte es, precisamente, una de las que ha contemplado con acierto -en todas las fases del proceso- la verdadera naturaleza del problema que el litigio plantea.

Lo correcto, por tanto, y lo que va hacer la Sala en esta sentencia es (i) fijar doctrina en atención a los hechos y las particularidades que concurren en el recurso, (ii) de acuerdo con el debate trabado entre las partes y (iii) a tenor de la interpretación de las normas que se estime adecuada.

5. Debemos resolver entonces, reformulando la cuestión contenida en el auto de admisión, si, en las circunstancias del caso, y en el contexto de una fusión por absorción en la que previamente pertenecían a la sociedad absorbente la totalidad de las participaciones de las absorbidas, tiene lugar la ampliación de capital de la sociedad absorbente, pueden considerarse la fusión, por un lado, y la ampliación de capital, por otro lado, como dos convenciones diferentes o, por el contrario, debe entenderse que dicha ampliación forma parte de la reestructuración realizada (fusión por absorción) encontrándose, en consecuencia, no sujeta al ITPAJD, modalidad operaciones societarias.

SEGUNDO. La normativa aplicable.

1. El artículo 19.1 de la ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone que son operaciones societarias sujetas: 1. La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades y añade, en su número segundo, que no estarán sujetas "las operaciones de reestructuración".

Y el artículo 21 establece que: "A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo".

2. Por su parte, el artículo 83 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, relativo a las definiciones en materia del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, disponía lo siguiente:

"1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.

2. 1º Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:

a) Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniéndose al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas



últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, con la consiguiente reducción de capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior.

c) Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas, manteniendo en su patrimonio al menos participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, y la transmite a otra entidad, de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores representativos del capital de la entidad adquirente, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior.

2. En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad".

3. El artículo 49 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (que regula el supuesto de fusión por absorción de sociedades de las que la absorbente ya es titular directa o indirectamente en su totalidad, como sucede en la primera fusión que nos ocupa), dispone que cuando la sociedad absorbente fuera titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones sociales en que se divida el capital de la sociedad o sociedades absorbidas, la operación podrá realizarse sin necesidad de que concurra el requisito del aumento de capital de la sociedad absorbente.

4. La Directiva 2008/7, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, establece en su artículo 5 una serie de "operaciones no sujetas a impuestos indirectos", como son, por lo que ahora nos interesa, las aportaciones de capital o las operaciones de reestructuración.

En relación con las "aportaciones de capital", el artículo 7 de la propia Directiva señala que, sin perjuicio de lo dispuesto en dicho artículo 5 "los Estados miembros que, a 1 de enero de 2006, sometiesen a las sociedades de capital al impuesto sobre las aportaciones de capital (en lo sucesivo, "el impuesto sobre las aportaciones"), podrán continuar haciéndolo, siempre que se ajusten a lo dispuesto en los artículos 8 a 14".

Y el artículo 4 de la indicada Directiva, bajo la rúbrica operaciones de reestructuración, tras establecer en su número primero qué supuestos no tendrán la consideración de "aportaciones de capital", dispone en su número segundo que bajo la indicada expresión -operaciones de reestructuración- se entiende incluida "la transferencia a una sociedad de capital de todo el patrimonio de otra sociedad de capital que pertenezca totalmente a la primera sociedad".

Finalmente, los artículos 8 a 14 de la Directiva se refieren, exclusivamente, a las condiciones que debe cumplir el impuesto sobre las aportaciones.

TERCERO. Las posiciones de las partes.

1. Sostiene el contribuyente que en la definición legal de fusión de "sociedad íntegramente participada" no se hace mención expresa al aumento de capital por la sencilla razón de que el aumento de capital no es obligatorio, pero ello no quiere decir que éste prohibido o que, como aquí ha sucedido, sea necesario para evitar la dilución de uno de los socios de la absorbente como consecuencia de la segunda fusión.

La dilución es el efecto que se produce cuando se aumenta el número de acciones que se ponen en circulación y se mantiene el mismo patrimonio. Si no se amplía el capital, se produce una merma del valor de las antiguas acciones que da lugar al llamado "efecto dilución": los beneficios que tengan ahorrados o retenidos (las reservas) tienen que repartirse entre más accionistas.

En este caso -según se afirma- la primera fusión (la de las sociedades íntegramente participadas) debe relacionarse con la segunda fusión (la de la sociedad participada por socios comunes), pues las ampliaciones de capital fueron consecuencia de una compleja operación de fusión por absorción y de escisión que se enmarca dentro de las complejas operaciones y que solo se explica por la homogeneidad de las siete empresas absorbidas.

La ampliación, así, era necesaria e imprescindible para evitar la dilución de las antiguas participaciones de CERRO DE EL ESPINAR, SL, como sociedad absorbente, pues está prohibido legalmente reconocer derecho de asunción preferente a sus socios, en particular al más perjudicado por la devaluación.



Además, la posibilidad de someter a tributación las ampliaciones de capital está autorizada por la Directiva 2008/7/CE del Consejo solo en la medida en que se trate de aportaciones de capital. Y el artículo 3 de la Directiva prevé diez supuestos - *numerus clausus*- de aportación de capital, que son:

- a) la constitución de una sociedad de capital;
- b) la transformación en una sociedad de capital de una sociedad, asociación o persona jurídica que no sea una sociedad de capital;
- c) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza;
- d) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, en contrapartida, no de partes representativas del capital o del patrimonio social, sino de derechos de la misma naturaleza que los de los socios, tales como el derecho de voto, o de participación en beneficios o en el remanente en caso de liquidación;
- e) el traslado, de un tercer país a un Estado miembro, de la sede de dirección efectiva de una sociedad de capital cuyo domicilio social se encuentre en un tercer país;
- f) el traslado, de un tercer país a un Estado miembro, del domicilio social de una sociedad de capital que tenga su sede de dirección efectiva en un tercer país;
- g) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la capitalización de beneficios o de reservas permanentes o provisionales;
- h) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital, por medio de prestaciones efectuadas por un socio, que no suponga un aumento del capital social, pero que dé lugar a una modificación de los derechos sociales o pueda aumentar el valor de las partes sociales;
- i) el préstamo que contrate una sociedad de capital, si el acreedor tuviere derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad;
- j) el préstamo que contrate una sociedad de capital con un socio, con el cónyuge o con un hijo de un socio, así como el contratado con un tercero, cuando esté garantizado por un socio, a condición de que el préstamo cumpla la misma función que un aumento del capital social".

Para el recurrente, el único supuesto "similar" sería el contemplado en la letra c) ("aumento de capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza"), pero sobre tal letra opera la excepción del artículo 4 que, en relación con las operaciones de reestructuración empresarial, dispone literalmente que no tendrán la consideración de aportaciones de capital, por ser operaciones de reestructuración empresarial, "la transferencia a una sociedad de capital de todo el patrimonio de otra sociedad de capital que pertenezca totalmente a la primera sociedad".

Interesa, en todo caso y para el supuesto de que la Sala albergue dudas sobre la sujeción al tributo de la operación de ampliación de capital que nos ocupa, que se plantee una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

2. El abogado del Estado -que no reconoce el error propio en su contestación en relación con la operación gravada, ni el de la sentencia- centra todo su razonamiento en una cuestión: la operación de fusión era posible legalmente sin la ampliación de capital, pues ésta no era imprescindible desde el punto de vista mercantil para que se llevara a efecto.

3. La Comunidad de Madrid distingue perfectamente los dos supuestos: en la segunda operación de absorción (de una sociedad que no pertenecía íntegramente a la absorbente), no ve obstáculo alguno para que la ampliación de capital no esté sujeta por su clarísima vinculación con la operación de reestructuración empresarial en que consiste la fusión por absorción.

Pero entiende, sin embargo, que la liquidación es correcta en cuanto a la ampliación de capital asociada a la primera operación de fusión por absorción, pues no se ha probado -dice- la indisoluble vinculación entre ambas.

CUARTO. La decisión de la Sala: la ampliación de capital, en las circunstancias del caso, no está sujeta a la modalidad operaciones societarias del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

1. Despejada la cuestión sobre la posibilidad de resolver el recurso a pesar del inconveniente provocado por la cuestión formulada por el auto de admisión, la Sala dispone de todos los elementos de juicio para resolver el litigio, aunque, ciertamente, no podemos dejar de realizar un reproche -aunque sea mínimo- a la Sala a quo, que ha desenfocado un asunto que venía perfectamente determinado en la liquidación provisional del tributo, había



sido perfilado con precisión en el escrito de demanda y fue completado definitivamente -también correctamente- en el escrito de contestación de la Comunidad de Madrid.

Probablemente se deba el error a la enorme carga de trabajo que pesa sobre el órgano judicial que ha dictado la sentencia recurrida -y que constituye un hecho notorio-, agravado en el caso, si cabe, por la postura del abogado del Estado, que también consideró, en su escrito de contestación, que la operación gravada era la otra ampliación de capital que había realizado la compañía recurrente, esto es, la vinculada con la fusión por absorción de una sociedad participada por socios comunes de CERRO DE EL ESPINAR, SL, concretamente de la entidad EL QUINTANAR DE EL ESPINAR, SL, que no estaba participada al 100 por 100 por la sociedad absorbente, como sí sucedía con la otra operación de fusión.

2. En cualquier caso, la Sala no alberga duda alguna de que la aplicación al caso de la normativa que se ha reproducido más arriba obliga a estimar el recurso de casación por las siguientes tres razones:

La primera, porque lleva razón la parte recurrente cuando afirma que el hecho de que la ley no exija, en las operaciones de fusión de "sociedad íntegramente participada" como requisito imprescindible de validez la "ampliación de capital", no implica que ello no esté permitido o -añadimos ahora- que, en el caso de que se efectúe, no pueda valorarse en qué medida esa ampliación era necesaria o esencial para la viabilidad de la operación misma o para que ésta cumpliera su función en el tráfico mercantil.

Es relevante, a nuestro juicio, cómo la propia Comunidad Autónoma considera no sujeta la ampliación de capital asociada a la otra fusión (la de la sociedad participada por socios comunes) porque considera que la misma está indisolublemente vinculada con la operación de reestructuración empresarial que se efectúa (la absorción de EL QUINTANAR DE EL ESPINAR, SL por CERRO DE EL ESPINAR, SL).

La segunda, porque el esfuerzo argumentativo y probatorio que ha efectuado el recurrente permite afirmar que existe la vinculación que dicha parte pone de manifiesto entre ambas operaciones: la fusión por absorción de un conjunto de entidades directa e indirectamente participadas al 100 por 100 y el aumento del capital social en la suma de 12.567.157,60 euros, circunstancia que así se puso de manifiesto en la escritura pública.

Es muy importante constatar que la evitación del "efecto dilución" no se ha cuestionado en absoluto por las partes, que se han limitado a decir -insistentemente- que la operación de fusión por absorción era "posible" sin la ampliación de capital, extremo que -legalmente- no puede discutirse pero que -como ya hemos afirmado- no constituye en absoluto un problema insalvable cuando existe el vínculo o la estrechísima conexión entre ambas operaciones, al punto de que la segunda (la ampliación de capital) es difícilmente concebible sin la primera (la fusión por absorción), pues no es más que la solución necesaria para evitar aquel efecto.

La tercera razón está vinculada al Derecho de la Unión Europea, que no contempla bajo ningún concepto que se sometan a tributación operaciones de reestructuración empresarial, ni directa, ni indirectamente, esto es, ni siquiera en los casos en los que bajo la expresión de la Directiva aportaciones de capital existe una clara vinculación a una operación de esa clase.

Conviene al respecto recordar el artículo 4, en relación con el artículo 3 de la Directiva 2008/7/CE, del Consejo, que ya hemos transcrito más arriba.

De tales preceptos se desprende que la Directiva 2008/7/CE, del Consejo permite someter a tributación las ampliaciones de capital solo cuando y en la medida en que las mismas puedan calificarse como "aportaciones de capital" y éstas son, efectivamente, las recogidas - numerus clausus- en el artículo 3, siendo así que el caso contemplado en la letra c) de dicho precepto (el "aumento de capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza") viene claramente restringido por la excepción contenida en el artículo 4.2, según el cual son operaciones de reestructuración empresarial -y no son aportaciones de capital- "la transferencia a una sociedad de capital de todo el patrimonio de otra sociedad de capital que pertenezca totalmente a la primera sociedad" que es, cabalmente, lo que aquí ha sucedido.

Sea como fuere, la clara vinculación o conexión directa entre la ampliación de capital y la fusión por absorción -que impediría la sujeción al tributo- es lo que entendemos que concurre claramente en las circunstancias del caso. Y por eso la respuesta que hemos de dar a la cuestión doctrinal que nos suscita el auto de admisión - una vez reformulada la misma en los términos expuestos- va a estar atemperada, como tantas veces nos ha sucedido, a esas circunstancias.

Dicho de otro modo, las posibilidades de no someter a tributación estas operaciones (o, como dice el auto de admisión, de contemplar por un lado la fusión y por otro lado la ampliación de capital) dependerán del grado de vinculación de esta última con la reestructuración empresarial en que, eventualmente, la fusión haya consistido, siendo así que -en este caso y a tenor del material probatorio del que se dispone- no existe duda alguna de la existencia de esa conexión.



QUINTO. Respuesta a la cuestión interpretativa suscitada por el auto de admisión, una vez atemperada la misma al caso concreto, y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

1. En atención a lo razonado, estamos ya en condiciones de dar respuesta a la cuestión doctrinal que suscita el recurso de casación y lo hacemos en los siguientes términos literales, ajustados a las circunstancias del caso y a tenor del factum que ha de considerarse acreditado:

"Cuando, cuando, en el contexto de una fusión por absorción en la que previamente pertenecían a la sociedad absorbente la totalidad de las participaciones de las absorbidas, ha tenido lugar una ampliación de capital de la sociedad absorbente, no estará sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad operaciones societarias, dicha ampliación de capital cuando se constate debidamente -como aquí ha sucedido- que la misma estaba íntima y estrechamente vinculada con la operación de reestructuración empresarial (la fusión por absorción) realizada".

2. Y la lógica consecuencia de lo expuesto no puede ser otra que la declaración de haber lugar al recurso de casación, pues la sentencia recurrida -al declarar ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas en la instancia- ha aplicado de forma errónea dicha doctrina.

Procede, por tanto, estimar el recurso contencioso-administrativo deducido ante la Sala de Madrid, anulando los actos administrativos impugnados ante la misma y declarando el derecho del contribuyente a la devolución del tributo abonado por el concepto de operaciones societarias, más los intereses legales correspondientes".

SEGUNDO. Costas.

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso por no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 93.4 de la LRJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Y, por lo que respecta a las de la instancia, a tenor del artículo 139.1 de la citada LRJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, habida cuenta de las dudas de derecho que suscita la cuestión litigiosa.

VISTOS los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

FALLO

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

1º. Fijar los criterios interpretativos expresados en el Fundamento Jurídico Primero de esta sentencia, por remisión a la STS 419/2021, de 23 de marzo, dictada en el RCA 6071/2019.

2º. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la entidad **CERRO CABEZA ARENAL, S. L.**, contra la sentencia 137/2020, de 11 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el RCA 641/2018, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3º. Casar y anular la citada sentencia.

4º. Estimar el recurso contencioso-administrativo 641/2018, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 22 de octubre de 2018, a instancia de la entidad ahora recurrente, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2018, que desestimó la anterior reclamación 28-16816-2016 formulada contra liquidación provisional dictada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación al expediente 2010 T 012426 por importe de 144.746,10 euros; resoluciones que anulamos por ser contrarias al Ordenamiento jurídico, y declarando el derecho de la recurrente a la devolución de las sumas abonadas por aquel concepto más los intereses legales correspondientes.

5º. No hacer expresa condena sobre el pago de las costas del recurso.

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

Así se acuerda y firma.