



H

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).**Sentencia de 18 octubre 2011**[RJ\2011\7262](#)**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS:**

Transmisiones Patrimoniales: exenciones: transmisión de valores admitidos o no a negociación en mercados secundarios (art. 108 LMV): excepciones: transmisión de valores de sociedades cuyo activo esté constituido, al menos en un 50 por ciento, por inmuebles situados en el territorio nacional, cuando como resultado de dicha transmisión, el adquirente obtenga una posición de control en la entidad: vulneración de los arts. 11 a) y 12 Sexta Directiva: inexistencia; aplicación de la excepción en todo caso sin que pueda entrarse a valorar la existencia o no del ánimo de encubrir una transmisión de inmuebles a través de una operación de adquisición de valores mobiliarios: también a las transmisiones de valores que suponen la transmisión de un negocio en funcionamiento; base imponible: parte del valor de bienes inmuebles proporcional a las acciones objeto de la transmisión: liquidación por el valor total de bienes inmuebles: improcedencia.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación núm. 153/2005

Ponente: Excmo Sr. emilio frías ponce

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Región de Murcia dictó sentencia, con fecha 25-10-2004, desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra Resolución del TEAC de 12-09-2001, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra Resolución del TEAR de Murcia de 28-01-2000, desestimatoria de reclamación interpuesta frente a denegación de solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El TS estima el recursos de casación interpuesto contra dicha Sentencia, sin imposición de costas.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciocho de Octubre de dos mil once.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación nº 153/2005, interpuesto por la entidad INMOGOLF, S.A, representada por el Procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira, contra la [sentencia de 25 de Octubre de 2004 \(PROV 2006, 298528\)](#), dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (Sección 2ª), en el recurso de dicho orden jurisdiccional nº 1824/01, relativo a denegación de rectificación de la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Han sido partes recurridas la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, y la Comunidad Autónoma de Murcia, representada por el Procurador D. Pablo Oterero Menéndez.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO**

1).- Inmobiliaria La Manga, S.A., se constituyó en 1982, con un capital de 100.000 ptas., dividido en 100 acciones de 1000 ptas. cada una. El capital social fue suscrito por Inmogolf, S.A. (50%) y otros dos accionistas, los señores D. Eloy (1%) y D. Guillermo (49 %). Este último en 1991 transmitió su participación a D. Maximiliano. No quedó acreditado en la instancia que D. Eloy vendiese su

participación a Inmogolf mediante un contrato privado.

SEGUNDO

En 1992 se amplió el capital de la sociedad Inmobiliaria La Manga en 9.900.000 ptas., suscribiendo Inmogolf la mitad de la ampliación y la otra mitad D. Maximiliano .

TERCERO

Mediante escritura otorgada el 20 de agosto de 1993, ante el Notario de Cartagena D. Miguel Ángel Cuevas de Aldasoro, Inmogolf, S.A., adquirió de D. Maximiliano 49 acciones de la entidad Inmobiliaria La Manga, S.A., por precio de 49.000 ptas.

El documento fue presentado el 22 de abril de 1997 en el Servicio Territorial de Cartagena de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia, acompañado de autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la que se declaraba una base imponible de 972.999.989 ptas., (que correspondía al valor total del patrimonio inmobiliario de la sociedad) y una cuota de 58.378.799 ptas., si bien se hacía constar que se practicaba con carácter cautelar, al entender que la transmisión estaba exenta de acuerdo con el artículo 108.1 de la Ley del Mercado de Valores 24/1988, de 28 de julio .

CUARTO

Con fecha 31 de diciembre de 1997, Inmogolf solicitó la práctica de liquidación definitiva y que se procediera a la devolución de la cantidad ingresada, alegando la aplicación de la exención prevista en el art. 108.1 de la Ley de Mercado de Valores , solicitud que fue denegada mediante resolución de la Dirección General de Tributos de 17 de abril de 1998. Posteriormente la Administración, el 30 de abril siguiente, practicó liquidación complementaria, por importe de 28.910.297 ptas., en concepto de recargo de mora.

QUINTO

Interpuestas reclamaciones económico-administrativas contra los referidos acuerdos, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia, fueron desestimadas, mediante resolución de 28 de enero de 2000, siendo ésta, finalmente, confirmada en alzada por el Tribunal Económico Administrativo Central en 12 de septiembre de 2001.

SEXTO

Interpuesto recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAC, por la entidad Inmogolf S.A, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, la Sección Segunda dictó sentencia desestimatoria con fecha [25 de Octubre de 2004 \(PROV 2006, 298528\)](#) .

SEPTIMO

Contra dicha sentencia Inmogolf preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, fue formalizado, con la súplica de que se case la recurrida, ordenando la práctica de una liquidación definitiva del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la que se reconozca la exención de la transmisión efectuada o, subsidiariamente, en la que se practique la liquidación por la proporción que representan las acciones transmitidas en relación con la totalidad del capital, es decir por el 0,49 por ciento del valor de los inmuebles, planteando, en su caso, la cuestión prejudicial referida en el motivo casacional tercero al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

OCTAVO

Tanto el Abogado del Estado como el Letrado de la Comunidad Autónoma se opusieron al recurso, interesando sentencia desestimatoria.

NOVENO

Por Auto de 24 de Septiembre de 2009, la Sala acordó:

" Primero.- Suspender el procedimiento hasta la resolución del incidente prejudicial.

Segundo.- Plantear al Tribunal de Justicia, al amparo del art. 234 del Tratado CEE la siguiente cuestión prejudicial.

"Habida cuenta que la

Directiva 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1969

, relativa a la imposición indirecta que grava la concentración de capitales, (en la actualidad

Directiva 2008/71/CE, de 12 de febrero

), prohibía en el

art. 11

a) el gravamen de la circulación de acciones, participaciones y títulos análogos, autorizando exclusivamente el

art. 12.1a

) a los Estados Miembros para percibir impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, liquidados estimativamente o no, y dado que el

art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores

(según la redacción dada por la

disposición adicional 12ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio

), no obstante, establecer una regla general de exención, tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para la transmisión de valores, sujeta estas operaciones al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siempre que representen partes del capital social de entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 % por inmuebles y cuando el adquirente, a consecuencia de dicha transmisión, obtenga una posición tal que le permita ejercer el control de la entidad, sin distinguir entre sociedades patrimoniales y sociedades que desarrollan una actividad económica:

¿La

Directiva 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1969

, prohíbe la aplicación de forma automática de normas de Estados Miembros, como el

artículo 108.2 de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores

, que grava determinadas transmisiones de valores que encubren transmisiones de inmuebles, aunque no se haya buscado eludir la tributación?.

En el caso de que no sea necesario el ánimo elusorio.

¿La

Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969

prohíbe la existencia de normas como la

ley española 24/1988

que establece un gravamen por la adquisición de la mayoría del capital de sociedades cuyo activo está mayoritariamente integrado por inmuebles, aunque sean sociedades plenamente operativas y aunque los inmuebles no puedan disociarse de la actividad económica desarrollada por la sociedad?."

La cuestión planteada ha dado lugar al Auto dictado por el Tribunal de Justicia (Sala Octava), de 6 de octubre de 2010, (asunto 487/09), que da respuesta al tercer motivo de casación formulado por Caser y cuyo fallo es del siguiente tenor literal: «

[1]a

Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969

, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y, más concretamente, sus artículos 11, letra a), y 12, apartado 1

, letra a), no se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la establecida en el

artículo 108, apartado 2, de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores

, en su versión modificada por la

Ley 18/91, de 6 de junio

, que, a fin de impedir la elusión fiscal en el marco de la transmisión de bienes inmuebles mediante la interposición de sociedades, sujeta las transmisiones de valores al impuesto sobre transmisiones patrimoniales cuando dichas transmisiones de valores representan participaciones en el capital social de sociedades cuyo activo está constituido al menos en su 50 % por inmuebles y el adquirente obtiene como resultado de la referida transmisión una posición tal que le permite ejercer el control sobre la entidad de que se trate, incluso en los supuestos en que, por un lado, no hubo intención de eludir el impuesto y, por otro, dichas sociedades son plenamente operativas y los inmuebles no pueden disociarse de la actividad

económica desarrollada por dichas sociedades

».

DÉCIMO

Una vez conferido traslado a las partes sobre la incidencia del pronunciamiento recaído en la resolución del recurso, con presentación de escritos por la entidad recurrente y el Abogado del Estado, reiterando sus pretensiones, la Sala señaló para votación y fallo la audiencia del 11 de Octubre de 2011, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Al amparo del artículo 88.1.d) de la [Ley Jurisdiccional \(RCL 1998, 1741\)](#) , se formulan cinco motivos de casación, invocándose en cada uno de ellos la infracción de las siguientes normas:

1) Artículo 108 de la [Ley de Mercado de Valores 24/1988, de 28 de Julio \(RCL 1988, 1644\)](#) , y artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por [Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de Diciembre \(RCL 1981, 275\)](#)

2) Artículos 4, 5 y 7 de la [Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido 37/1992, de 29 de Diciembre \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) .

3) Artículos 11 a) y 12 de la [Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de Julio de 1969 \(LCEur 1969, 86\)](#) , relativa a los impuestos que gravan la concentración de capitales.

4) Artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores 24/1988, de 28 de Julio , interpretado por la [sentencia de esta Sala de 30 de Abril de 2004 \(RJ 2004, 4097\)](#) , y artículo 31 de la [Constitución Española \(RCL 1978, 2836\)](#) .

5) Artículo 120 de la [Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1963 \(RCL 1963, 2490\)](#) .

SEGUNDO

En el primer motivo de casación, la recurrente, frente al criterio de la sentencia recurrida, que considera que cualquier transmisión de valores de sociedades cuyo activo esté constituido al menos en un cincuenta por ciento por inmuebles es susceptible de gravamen, privando, en consecuencia, de relevancia a la circunstancia de que la sociedad cuyas acciones se transmiten desarrolle desde su constitución una actividad empresarial de explotación de instalaciones deportivas y recreativas, alega que el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores debe ser interpretado de forma sistemática, teniendo en cuenta el conjunto de las normas reguladoras de la imposición indirecta, y de forma teleológica de modo que su aplicación sólo puede tener lugar cuando la transmisión de valores implica la transmisión indirecta de bienes que hubieran sido gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el caso de que hubiera tenido lugar la transmisión directa de los mismos, por lo que cuando el artículo 108 dispone que la transmisión de valores está exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto sobre el Valor Añadido, no está declarando su sujeción con carácter general a ambos impuestos y su simultánea exención, sino estableciendo la exención en uno de ambos impuestos, el que resulte aplicable.

Por ello entiende que hay que acudir al artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP que declara no sujetas las transmisiones empresariales y, en cualquier caso, las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA, salvo las transmisiones que gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En definitiva, mantiene que la norma reconduce la tributación de los valores a la de la transmisión de los propios inmuebles, pero dentro del marco general de la tributación de las transmisiones inmobiliarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de modo que no estarán sometidas a tributación aquellas operaciones que no habrían estado sujetas, si se hubieran efectuado de manera directa, por aplicación del artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto, como ocurriría en el presente caso, por tratarse de una transmisión empresarial, puesto que sobre los inmuebles que han dado lugar a la liquidación impugnada existe un campo de golf y sus instalaciones recreativas accesorias objeto de una explotación empresarial por parte de una sociedad mercantil.

En apoyo de su tesis, cita la resolución del TEAC de 15 de Julio de 2004 que, a la hora de decidir si la

transmisión de las acciones representativas del capital de una sociedad explotadora de un parque de atracciones cuyo activo estaba compuesto mayoritariamente por bienes inmuebles debía tributar de acuerdo con el artículo 108.2 , se remite al IVA, cuyo artículo 5 excluye del concepto de edificación los inmuebles por destino, llegando a la conclusión de que la operación no tenía por objeto una transmisión encubierta de inmuebles, sino la entrega de un negocio en funcionamiento.

Por su parte, en el segundo motivo se denuncia la contravención por la sentencia impugnada de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido al considerar aplicable el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a la transmisión indirecta de bienes que, de haber sido transmitidos directamente, hubieran tributado por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según la recurrente, aunque el artículo nº 4 de la Ley del IVA excluye del ámbito del Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales a las operaciones sujetas al IVA, con la excepción de las transmisiones de valores contemplados en el artículo 108 de la ley del Mercado de Valores , esta última posibilidad no ampara, en modo alguno, el gravamen de la transmisión indirecta de activos afectos a actividades empresariales, sino que tiene por única finalidad posibilitar el gravamen de la transmisión indirecta de inmuebles sujetos, pero exentos de IVA, cuando se elude con ello el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que habría ocasionado la transmisión directa del inmueble, que nunca tiene lugar cuando se trata de auténticas transmisiones de activos empresariales en los que es factible la renuncia a la exención del IVA, o se trata de operaciones no sujetas o de bienes que ni siquiera tienen la consideración de inmuebles/edificaciones a efectos del IVA.

TERCERO

Dada la ínfima conexión de estos motivos procede el examen conjunto de los mismos.

El artículo 108 de la Ley 24/1988 , según la redacción dada por la disposición adicional 12ª de la [ley 18/1991, de 6 de junio \(RCL 1991, 1452, 2388\)](#) , establece una regla general de exención, tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para la transmisión de valores, pero sujetando estas operaciones a este último impuesto en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas siempre que representen partes del capital social de entidades cuyo activo esté constituido, al menos en un 50%, por inmuebles, y cuando el adquirente, a consecuencia de dicha transmisión, obtenga una posición tal que le permita ejercer el control de la entidad.

Se trata de una norma cautelar para evitar que la transmisión de inmuebles bajo la apariencia de una transmisión de valores no tribute por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que incluye, tras establecer una exención de las transmisiones de valores en el IVA y en el Impuesto sobre Transmisiones, no el gravamen de las transmisiones de los valores, sino un supuesto de hecho que determina el devengo del Impuesto de Transmisiones en todos los casos excepcionales de las exenciones.

Cabe recordar que la Exposición de Motivos de la Ley 24/1988, de 28 de Julio, de Mercado de Valores explicaba la justificación del artículo 108 señalando que "con objeto de atender la propuesta de la Directiva de la Comunidad Económica Europea relativa a los impuestos indirectos sobre las transacciones de valores, la exención prevista en el Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones sujetas al mismo se hace extensiva al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se ha pretendido asimismo, de acuerdo con lo previsto en la citada propuesta de Directiva, establecer medidas para tratar de salir al paso de la elusión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la Transmisión de bienes inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias".

De esta forma tiene en cuenta también sus antecedentes, ya que el artículo 40 de la [ley 50/1977, de 14 de Noviembre \(RCL 1977, 2406\)](#) , de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal , introdujo en nuestro sistema tributario medidas, entre otras, las de lucha contra la elusión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales mediante la interposición de sociedades, precedente de gran valor también para la interpretación del posterior artículo 108 de la ley 24/1988, de 28 de Julio , que sustituyó al citado artículo 40 de la ley 50/1977 .

Esta Sala, para atender la solicitud de la recurrente, acordó, por Auto de 24 de Septiembre de 2009, interesar el pronunciamiento prejudicial del Tribunal de Justicia, si bien en relación con la existencia de un posible conflicto entre el artículo 108 de la ley 24/1988 y los artículos 11 y 12 de la antigua Directiva 69/335/CEE , relativa a los Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, sobre si los Estados miembros podían establecer medidas destinadas a evitar la transmisión de bienes inmuebles

mediante la interposición de figuras societarias, con independencia del ánimo antielusorio, afectando, en consecuencia, también a las transmisiones de valores aunque no se hubiera buscado tal interposición para eludir la tributación, y, en cualquier caso, si la norma resultaba aplicable también a la transmisión de valores de entidades que desarrollaban una actividad económica y los inmuebles estaban afectos a la misma.

Pues bien, ante la respuesta dada por el Tribunal de Justicia, hay que estimar que el artículo 108.2 de la ley 24/1988 no da opción alguna a la posibilidad de valorar la concurrencia o no del ánimo tendencial de encubrir una transmisión de inmuebles a través de una operación de adquisición de valores mobiliarios, al prever la aplicación del gravamen del Impuesto sobre Transmisiones a toda clase de operaciones de valores mobiliarios que cumplan las dos circunstancias previstas.

Por otra parte, también expresa el Tribunal que la normativa comunitaria no distingue entre sociedades patrimoniales y sociedades que desarrollan una actividad económica, por lo que hay que entender que, en principio, la Ley no excluye de gravamen las transmisiones de valores que denotan la transmisión de un negocio en funcionamiento.

Podrá achacarse a la norma controvertida que, constituyendo, conforme a la legislación sobre el IVA: el hecho imponible cualquier entrega o prestación de servicios, sea habitual u ocasional, que realicen los empresarios y los profesionales, y aunque se encuentre exenta la transmisión de valores o participaciones, no efectúe distinción alguna en función de los sujetos intervinientes de la transmisión, haciendo abstracción, por tanto, de la posible condición de sujeto pasivo del IVA del transmitente.

Asimismo podrá mantenerse que la sujeción al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exige que se cumplan los requisitos generales contenidos en el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto, que no pueden concurrir en las operaciones realizadas por los sujetos pasivos del IVA, sino cuando la operación esté exenta, y no se den los presupuestos que hacen posible en estos casos la renuncia a la exención.

Sin embargo, toda esta problemática no tiene sentido en el presente litigio, dado que el transmitente era una persona física, que no tenía la condición de empresario, por lo que la operación quedaba excluida de tributación por IVA en concepto de entrega de bienes, como así lo admitieron las partes cuando otorgaron la correspondiente escritura.

Por lo expuesto, procede desestimar los dos primeros motivos del recurso.

CUARTO

En el tercer motivo se cuestiona la compatibilidad del artículo 108 de la ley del Mercado de Valores con los artículos 11. a) y 12 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo de 17 de Julio de 1969, que ha sido avalada por el Auto resolutorio de la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Ante la respuesta recibida declarando que lo dispuesto en el artículo 12, apartado 1 a) de la Directiva posibilita que los Estados miembros perciban un impuesto en caso de transmisión de valores mobiliarios que tenga las características que establece la norma española, la parte pretende, en el escrito final, acogerse a la precisión que efectúa el Tribunal de que la normativa debe interpretarse y aplicarse "respetando las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE", argumentando que el artículo 108 es, por su propio diseño, incompatible con la libertad de establecimiento (artículo 49) y con la libre circulación de capitales (artículo 63), ya que solo gravaría aquellos supuestos en los que se adquieran acciones de sociedades españolas con un porcentaje determinado de activos inmobiliarios, y si se trata de inmuebles situados en España, no estando nunca gravados ni la adquisición de acciones de sociedades extranjeras en los mismos supuestos, ni tampoco la adquisición de acciones de sociedades españolas con inmuebles situados fuera del territorio nacional.

Esta problemática no fue, sin embargo, planteada en ningún momento en el proceso, ni considerada por la sentencia impugnada, no razonándose tampoco en cuanto a una eventual aplicación de las normas que consagran tales libertades a una situación como la del litigio.

QUINTO

En el cuarto motivo de casación se denuncia la infracción del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, y de la jurisprudencia relativa al mismo (constituida por la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Abril de 2004) y del artículo 31 de la Constitución.

Considera la recurrente que la aplicación de dicho precepto y la sentencia invocada permiten

interpretar que la base imponible de la operación debería ser la parte del valor de los bienes inmuebles proporcional a los títulos objeto de la transmisión determinante del control de la sociedad propietaria de dichos inmuebles. No hacerlo así estima que iría contra el principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31 de la Constitución Española.

Procede aceptar este motivo. pues la interpretación que defiende la recurrente ha sido consolidada por la jurisprudencia de esta Sala.

La última de las sentencias dictadas sobre esta cuestión es de fecha [26 de Mayo de 2011 \(RJ 2011, 4734\)](#) , casación 6263/2008 , en la que se cita la de [4 de junio de 2010 \(RJ 2010, 3492\)](#) , recaída en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 2372005, haciendo referencia esta última, a su vez, a la de 30 de Abril de 2004, en la que se desestimó el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional que había estimado el recurso contencioso-administrativo interpuesto por un contribuyente que había realizado en el año 1992 una adquisición de acciones de una sociedad cuyo activo estaba constituido fundamentalmente por bienes inmuebles, pasando la participación de aquél en el capital de un 44,14% a un 79,14%.

Basta atenernos a la doctrina que hemos sentado, y a la que nos remitimos, para estimar el motivo, lo que hace innecesario pronunciarnos sobre la también alegada vulneración del principio de capacidad económica.

SEXTO

Finalmente, en el último motivo la recurrente considera vulnerado el artículo 120 de la Ley General Tributaria de 1963 , en cuanto la sentencia recurrida confirma la denegación acordada de la práctica de la comprobación administrativa y de la correspondiente liquidación definitiva del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pese a que había alegado y probado que la existencia de acciones penales contra el transmitente de las acciones que dieron lugar a la liquidación del Impuesto imposibilitaba la adecuada prueba de las circunstancias concurrentes.

El artículo 120 de la LGT de 1963 atribuía el carácter de definitivas a "a) las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible, haya mediado o no liquidación provisional", y a "c) las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción".

De dicho precepto se desprende que en ningún caso se exige que la Administración deba realizar la comprobación administrativa del hecho imponible y, por ello, no impone a la Administración la necesidad de que practique una liquidación definitiva.

De ello se deduce que la comprobación de valores no es un deber de la Administración, sino, más bien, una facultad de las mismas, sin que, por tanto, exista un supuesto derecho del contribuyente a obtener una comprobación y una liquidación definitiva respecto de una autoliquidación realizada.

En el presente caso el sujeto pasivo presentó la declaración-liquidación el 22 de Abril de 1997 en relación con la escritura otorgada el 20 de Agosto de 1993 pero con constancia de su improcedencia. Acto seguido en 1997 solicitó la devolución de lo ingresado alegando la procedencia de la exención, lo que le fue denegado en 17 de Abril de 1998, girándose en 18 de Mayo siguiente una liquidación complementaria provisional por los mismos importes declarados, incrementados en el importe del interés de demora, al comprobar que la autoliquidación del sujeto pasivo había sido presentada de forma extemporánea.

Pues bien, al no haber efectuado la Comunidad Autónoma comprobación de los valores hay que reconocer que no procedía la liquidación definitiva pretendida, lo que comporta la desestimación del motivo.

SÉPTIMO

Estimado el cuarto motivo, en virtud de lo establecido en el artículo 95.2d) de la Ley Jurisdiccional , corresponde ahora resolver el debate en los términos en los que aparece suscitado, debiendo entenderse y, por las mismas razones, en contra de lo manifestado por la sentencia recurrida, que la base imponible en la transmisión de las acciones de la sociedad Inmobiliaria la Manga, S.A debía estar constituida por el resultado de aplicar al valor total declarado de los bienes inmuebles que integraban el activo de dicha entidad (972.999.989 ptas) el porcentaje de participación social adquirido de D. Maximiliano por la entidad Inmogolf, S.A, (0,49%).

OCTAVO

No procede hacer imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en este recurso.

FALLAMOS

PRIMERO

Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la entidad Inmogolf S.A, contra la [sentencia de 25 de Octubre de 2004 \(PROV 2006, 298528\)](#) dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (Sección Segunda), que se casa y anula en cuanto confirma que la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, debe girarse sobre la totalidad del valor de los inmuebles declarados.

SEGUNDO

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por Inmogolf S.A, contra la resolución del TEAC de 12 de Septiembre de 2001, que se confirma, salvo en el extremo relativo al cálculo de la base imponible, que deberá estar constituida por el resultado de aplicar al total declarado de los bienes inmuebles que integraban el activo de la entidad Inmobiliaria La Manga, S.A, el porcentaje de participación social adquirido (0,49%).

TERCERO

No hacer imposición de costas en la instancia ni en casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Emilio Frias Ponce D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Ramon Trillo Torres **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Emilio Frias Ponce, estando la Sala celebrando audiencia pública, en el mismo día de su fecha, de lo que como Secretario, certifico.

El presente texto se corresponde exactamente con el distribuido de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), en cumplimiento de lo establecido en el artículo 3.6 b) del Reglamento 3/2010 (BOE de 22 de noviembre de 2010). La manipulación de dicho texto por parte de Editorial Aranzadi se puede limitar a la introducción de citas y referencias legales y jurisprudenciales.