

El Supremo reitera la doctrina sobre el uso por la Administración tributaria de las potestades de calificación y de los procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma

Se plantea en el presente recurso si la Administración tributaria, al amparo del art. 13 de la LGT, puede directamente recalificar como una reducción de capital con devolución de aportaciones a los efectos del art. 33.3 a) de la Ley del IRPF un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores; o si, por el contrario, tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art. 15 de la LGT.

Tal y como se ha pronunciado la Sala en anteriores sentencias, las potestades administrativas analizadas - de calificación y de los procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos, y la potestad del art. 13 de la LGT como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan llevar a cabo una regularización sin seguir el procedimiento previsto en el art. 15 de la LGT.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1078/2023, de 24 de julio de 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 1496/2022

Ponente Excmo. Sr. RAFAEL TOLEDANO CANTERO

En Madrid, a 24 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1496/2022, promovido por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 18 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 599/2018.

Comparece como parte recurrida don Jesús Ángel, representada por el procurador de los Tribunales don Ignacio Cuadrado Ruescas, bajo la dirección letrada de don Ignacio Iranzo Perez-Duque.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 18 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 599/2018 promovido por don Jesús Ángel, en calidad de sucesor de don Juan Enrique.

SEGUNDO.- La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en los siguientes razonamientos:

"CUARTO.- Este Tribunal no puede sino acoger la pretensión deducida en el actual proceso, de manera análoga a lo resuelto en las sentencias anteriormente mencionadas; ello no sólo en aplicación del principio de unidad de doctrina, como manifestación, a su vez, de los de igualdad y seguridad jurídica reconocidos respectivamente en los artículos 14 y 9.1 de la Constitución, sino, y sobre todo, porque ahora se trata de enjuiciar el mismo negocio jurídico de las operaciones societarias que ha dado lugar a las distintas liquidaciones impugnadas en los respectivos procesos; compartiéndose ahora, por lo demás, los fundamentos jurídicos contenidos en las referidas sentencias.

Pues bien, se expresaba en la referida sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de mayo de 2018, lo que reproducía la Sala catalana en la suya de 17 de julio de 2019, lo siguiente:

"[...]

Pues bien, partiendo de que la cuestión que se plantea, conforme señala la Inspección es la relativa a la calificación de las rentas procedentes de las transmisiones de acciones a la sociedad CARTONAJES LEVANTE, S.A., y posterior reducción de capital efectuada por ésta, como rendimientos del capital mobiliario, existiendo un notable exceso en la devolución de aportaciones, consistentes en las reservas de libre disposición, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1.a) de la LIRPF (RCL 2006, 2123), debería tributar en la forma prevista en el artículo 25.1.a) de la misma Ley, es decir, en la forma prevista para los dividendos, que en la Ley se califican como rendimientos del capital mobiliario, concluyendo la Inspección, que la operación realizada consiste en una reducción del capital que se ejecuta con la finalidad de devolver aportaciones a los socios, instrumentada a través de la amortización de acciones propias previamente adquiridas a éstos, sin que en ningún caso pueda considerarse que la transmisión de acciones a la sociedad es una operación independiente, sino que, al contrario, constituye una fase intrínseca de la reducción de capital, y señalando expresamente el acuerdo de liquidación que "los negocios jurídicos realizados forman un conjunto unitario y constituyen, en realidad, únicamente una reducción de capital con devolución de aportaciones, operación societaria ésta que fue instrumentada a través de la previa transmisión de acciones a la propia sociedad emisora (precisamente para conseguir la reducción de la tributación de la distribución de los beneficios de la sociedad) sin que se pueda considerar en ningún caso que se trate de dos actos distintos e independientes (una primera adquisición de acciones propias que determinaría la tributación como ganancia patrimonial y una posterior reducción de capital que sería irrelevante para el socio saliente), sino más bien lo contrario, de modo que la adquisición de acciones propias se enmarca dentro de la operación global de reducción de capital, como parte necesaria e intrínseca de la misma", es evidente que concurren todos y cada uno de los requisitos exigidos por la Jurisprudencia, conforme la sentencia citada del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2016, a los efectos de determinar que nos encontramos ante un conflicto de normas tributarias y no un error en la calificación, pues si bien la actora pretende sostener que se trata de dos operaciones distintas, la venta de acciones a la sociedad, conforme el artículo 75 del TRLSA (RCL 1989, 2737y RCL 1990, 206), sobre la que debe tributar la misma como ganancia patrimonial, ya que queda desvinculada en ese momento de la sociedad, no resultando ya afectada por la posterior reducción mediante adquisición de acciones propias conforme el artículo 170 del TRLSA (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206), la realidad es que se trata de una única operación, tal y como refiere la Inspección en base a los indicios expuestos, la reducción de capital con devolución de aportaciones, regulada en el artículo 163 del TRLSA (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206), que debía tributar como rendimiento de capital mobiliario, conforme el artículo 33.3 a) de la Ley 35/2006 (RCL 2006, 2123), encontrándonos ante una única operación realizada con la finalidad de proceder a la devolución de aportaciones a los socios, pretendiendo conseguir una reducción de la tributación de la distribución de los beneficios a la sociedad.

Y tales indicios en los que se basa la Inspección, en concreto; que la adquisición de acciones se realizó al amparo del artículo 75 del TRLSA (RCL 1989, 2737y RCL 1990, 206), con los límites fijados en relación con la adquisición, en fecha 24 de abril de 2008 y que la fecha en la que se adopta el acuerdo para reducir el capital social es de fecha 23 de julio de 2008, es decir con cuatro meses de diferencia, lo que pone de manifiesto que la intención de la sociedad no era mantener las acciones, sino reducir el capital social; que ya en el contrato privado de venta de acciones de los hoy actores a la familia Artemio elevado a escritura pública en fecha 31 de enero de 2008, se configuraba como medio para que los compradores obtuvieran liquidez, con cargo al patrimonio de la sociedad mediante la reducción de capital social; que concurre configuración familiar de la sociedad; y que existían importantes dividendos sin repartir; no han resultado desvirtuados por el actor en el presente recurso, donde se limita a referir que se está aplicando jurisprudencia posterior a la declaración del IRPF 2008, y con presupuestos fácticos distintos, pues entiende que no hay proximidad temporal entre ambas operaciones al pretender partir de la modificación de los estatutos para la libre transmisión de acciones, en fecha 6 de noviembre de 2007, o que si bien no se ha alterado de forma significativa la participación de cada socio en el capital social, en las sentencias citadas por la Inspección se mantenía igual, sin que se haya acreditado el nexo entre la relación familiar o la existencia de un elevado importe de dividendos divididos con la pretendida aplicación del artículo 163 del TRLSA (RCL 1989, 2737y RCL 1990, 206), alegaciones que en nada desvirtúan las conclusiones alcanzadas por la Inspección.

Lo expuesto determina que encontrándonos ante un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, previsto en el artículo 15 de la LGT (RCL 2003, 2945), tal y como refiere el actor, respondiendo la realización de dos operaciones a una finalidad de elusión fiscal, debiendo haberse seguido el procedimiento adecuado, al que se remite el artículo 15.2 de la LGT (RCL 2003, 2945), debe estimarse el recurso contencioso-administrativo interpuesto anulándose las resoluciones del TEAR de 22 de mayo de 2014 y las liquidaciones por IRPF 2008 impugnadas de fecha 27 de mayo de 2013."

QUINTO.- Los anteriores fundamentos jurídicos transcritos de las sentencias referidas han de llevar, también ahora, a la estimación de la pretensión deducida en el actual proceso; debiendo así anularse la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 8 de marzo de 2018 y la precedente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 22 de mayo de 2014, así como el propio acuerdo de liquidación de 25 de abril de 2013 dictado por la Dependencia Especial de Valencia de la AEAT, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2008, del aquellas traen causa".

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 20 de enero de 2022, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 13 y 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 14 de febrero de 2022.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 29 de septiembre de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2.º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la Administración tributaria, al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, puede directamente recalificar como una reducción de capital con devolución de aportaciones a los efectos del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores; o si, por el

contrario, tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.

3.9) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 13 y 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Ello 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 la LJCA".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la Abogacía del Estado, mediante escrito registrado el 25 de octubre de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que en el caso que nos ocupa "[e]stamos ante una operación de compraventa que en realidad es una minoración de la participación de los socios en el capital de la sociedad, con devolución de un importe muy superior al nominal de las acciones, dando lugar al reparto de una importante suma de las reservas de la sociedad, que no son sino beneficios acumulados", y por tanto, considera "[...] que la conclusión a la que llega la Administración tributaria puede fundarse y tiene cabida en la potestad de calificación de los actos realizados prevista en el art. 13 LGT, en consideración a los indicios que presenta el caso [...]" (pág. 15 del escrito de interposición).

Y, respondiendo a la cuestión casacional planteada, propone que se fije como doctrina que: "La Administración tributaria, al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, puede directamente recalificar como una reducción de capital con devolución de aportaciones a los efectos del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores" (págs. 18-19).

Finalmente solicita el dictado de sentencia que "[...] fije doctrina en los términos que propugn[a] en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y, a continuación, desestime el recurso contencioso-administrativo formulado por D. Jesús Ángel, declarando ajustada a derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8-3-2018 y los actos administrativos de los que trae causa".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el procurador de don Jesús Ángel presenta, el día 12 de diciembre de 2022, escrito de oposición en el que "[...] no reconoce como ciertos los indicios que inducen a la Abogacía del Estado (e indujeron a la Inspección) a pensar que es evidente el fraude de Ley y que se puede aplicar, sin mas, el principio de calificación del art. 13" (pág. 7 del escrito de oposición). Y respondiendo a la cuestión casacional formulada, concluye que: "La inspección no puede unilateralmente aplicar el principio de calificación a cualesquiera hechos de trascendencia tributaria. La LGT en vigor contiene un mecanismo concreto para los supuestos contemplados, el recogido en el art. 15 en concordancia con el art. 159, y no es válido decir que el asunto está muy claro y puede eludirse su aplicación. Creando así la natural indefensión al administrado. Bajo las hipótesis de la Inspección, los hechos reunían plenamente los requisitos para la aplicación del art. 15 de la LGT" (*sic*) (pág. 8), y suplica a la Sala:

"PRIMERO.- Se desestime la demanda interpuesta, conformando la Sentencia recurrida y anulando, por ende, el Acuerdo de Liquidación de 28 de abril de 2013, de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia, por el IRPF de D. Juan Enrique.

SEGUNDO.- Se condene en costas a la parte recurrente".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones,

señalándose para votación y fallo del recurso el día 27 de junio de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia dictada el 18 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso núm. 599/2018 promovido por don Jesús Ángel, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 8 de marzo de 2018, que desestimó el recurso de alzada que don Jesús Ángel, en calidad de sucesor de don Juan Enrique, había ejercitado contra la del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 22 de mayo de 2014, que, a su vez, rechazaba la reclamación núm. NUM000 deducida frente al acuerdo de 25 de abril de 2013, de la Inspectoría Regional Adjunta de la Dependencia Especial de Valencia de la AEAT, y por el que se practicaba la liquidación provisional por el Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2008, en la cuantía de 445.679,21 euros.

SEGUNDO.- La cuestión de interés casacional.

Por auto de 29 de septiembre de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acordó admitir el recurso para examinar la siguiente cuestión de interés casacional:

"[...] 2.º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la Administración tributaria, al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, puede directamente recalificar como una reducción de capital con devolución de aportaciones a los efectos del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores; o si, por el contrario, tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 13 y 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Ello 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 la LJCA [...]"

TERCERO.- Los antecedentes del litigio.

Los antecedentes fácticos de la sentencia recurrida son como sigue:

1.º.- Procedimiento de inspección.

Mediante comunicación notificada el 8 de mayo de 2012 se inició un procedimiento inspector en relación con el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ["IRPF"], ejercicio 2008, de don Jesús Ángel. Las actuaciones inspectoras culminaron, tras la previa formalización del acta correspondiente, mediante acuerdo de liquidación de 25 de abril de 2013, dictado por la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con una deuda resultante de 445.679,21 euros, de los cuales 374.218,80 euros se correspondían con la cuota y 71.460,41 euros con los intereses de demora.

La regularización practicada por la Administración tributaria vino motivada por la calificación que ésta efectuó en relación con diversos actos y operaciones que se detallan en el acuerdo de liquidación y que, en síntesis, se corresponden con los siguientes:

- El día 31 de enero de 2008 se elevó a público el contrato de compraventa por el cual determinados socios de Cartonajes Levante, S.A., entre los que se encontraba don Jesús Ángel, adquirieron de otros socios de la entidad un total de 4.506 acciones nominativas a un precio unitario de 1.657,66 euros, de las que 2.876 acciones fueron adquiridas por el señor Juan Enrique.

- Con fecha 28 de marzo de 2009, la Junta General Extraordinaria de la sociedad acordó autorizar la adquisición por la compañía de acciones propias, tras el ofrecimiento de venta realizado a la sociedad por el señor Jesús Ángel y el resto de socios adquirentes de la compraventa anteriormente señalada. En ejecución de dicho acuerdo, se materializó la compra en autocartera de 2.184 acciones por un precio unitario de 1.800 euros, ascendiendo a 1.201 acciones las transmitidas por el señor Juan Enrique.

- El día 23 de julio de 2008, la Junta de accionistas de Cartonajes Levante, S.A. aprobó la reducción de capital con amortización de las acciones en autocartera por importe de 131.258,40 euros.

- Como consecuencia de la citada venta de las acciones a la sociedad, el señor Juan Enrique consignó en su autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2008 una ganancia patrimonial, a la que aplicó los coeficientes de reducción de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, cuyo importe ascendió a 166.683,73 euros.

- Sin embargo, la Inspección tributaria consideró que, del conjunto de hechos acreditados en el expediente, se desprendería la existencia de una única operación consistente en la reducción de capital con la finalidad de proceder a la devolución de aportaciones a determinados socios, entre los que se encontraba el señor Juan Enrique. Y con base en ello, concluyó que las rentas declaradas debían considerarse rendimientos de capital mobiliario, en virtud del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF, y resultando la deuda liquidada en el expediente inspector, que asciende a 445.679,21 euros, de los que 374.218,80 euros corresponden a cuota y 71.460,41 euros a intereses de demora.

2.º.- Reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana que fue desestimada mediante resolución de 22 de mayo de 2014, en la que, entre otras cuestiones, se rechazó la alegación en virtud de la cual se cuestionaba la calificación efectuada por la inspección tributaria (art. 13 LGT) al entender que, en este caso, la Inspección tributaria debía haber acudido al procedimiento del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT).

3.º.- Recurso de alzada ordinario.

Frente a la anterior resolución, don Jesús Ángel, en calidad de sucesor de don Juan Enrique, interpuso recurso de alzada ordinario que fue resuelto, también en sentido desestimatorio, por acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018.

4.º.- Recurso contencioso-administrativo.

El señor Jesús Ángel interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 599/2018 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo la Audiencia Nacional y concluyó mediante sentencia estimatoria de 18 de noviembre de 2021.

CUARTO.- La sentencia recurrida.

La sentencia, tras citar dos sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña y de la Comunidad Valenciana, dictadas en relación con la regularización tributaria efectuada en términos semejantes al resto de socios -en particular, la sentencia de 16 de mayo de 2018 dictada la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad

Valenciana (rec. 730/2014, ECLI:ES:TSJCV:2018:2100) y la sentencia de 17 de julio de 2019 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (rec. 628/2017, ECLI:ES:TSJCAT:2019:6602)-, se pronuncia en sus fundamentos jurídicos cuarto y quinto, en los siguientes términos:

"[...] CUARTO.- Este Tribunal no puede sino acoger la pretensión deducida en el actual proceso, de manera análoga a lo resuelto en las sentencias anteriormente mencionadas; ello no sólo en aplicación del principio de unidad de doctrina, como manifestación, a su vez, de los de igualdad y seguridad jurídica reconocidos respectivamente en los artículos 14 y 9.1 de la Constitución, sino, y sobre todo, porque ahora se trata de enjuiciar el mismo negocio jurídico de las operaciones societarias que ha dado lugar a las distintas liquidaciones impugnadas en los respectivos procesos; compartiéndose ahora, por lo demás, los fundamentos jurídicos contenidos en las referidas sentencias.

Pues bien, se expresaba en la referida sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de mayo de 2018, lo que reproducía la Sala catalana en la suya de 17 de julio de 2019, lo siguiente:

"[...]

Pues bien, partiendo de que la cuestión que se plantea, conforme señala la Inspección es la relativa a la calificación de las rentas procedentes de las transmisiones de acciones a la sociedad CARTONAJES LEVANTE, S.A., y posterior reducción de capital efectuada por ésta, como rendimientos del capital mobiliario, existiendo un notable exceso en la devolución de aportaciones, consistentes en las reservas de libre disposición, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1.a) de la LIRPF (RCL 2006, 2123), debería tributar en la forma prevista en el artículo 25.1.a) de la misma Ley, es decir, en la forma prevista para los dividendos, que en la Ley se califican como rendimientos del capital mobiliario, concluyendo la Inspección, que la operación realizada consiste en una reducción del capital que se ejecuta con la finalidad de devolver aportaciones a los socios, instrumentada a través de la amortización de acciones propias previamente adquiridas a éstos, sin que en ningún caso pueda considerarse que la transmisión de acciones a la sociedad es una operación independiente, sino que, al contrario, constituye una fase intrínseca de la reducción de capital, y señalando expresamente el acuerdo de liquidación que "los negocios jurídicos realizados forman un conjunto unitario y constituyen, en realidad, únicamente una reducción de capital con devolución de aportaciones, operación societaria ésta que fue instrumentada a través de la previa transmisión de acciones a la propia sociedad emisora (precisamente para conseguir la reducción de la tributación de la distribución de los beneficios de la sociedad) sin que se pueda considerar en ningún caso que se trate de dos actos distintos e independientes (una primera adquisición de acciones propias que determinaría la tributación como ganancia patrimonial y una posterior reducción de capital que sería irrelevante para el socio saliente), sino más bien lo contrario, de modo que la adquisición de acciones propias se enmarca dentro de la operación global de reducción de capital, como parte necesaria e intrínseca de la misma", es evidente que concurren todos y cada uno de los requisitos exigidos por la Jurisprudencia, conforme la sentencia citada del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2016, a los efectos de determinar que nos encontramos ante un conflicto de normas tributarias y no un error en la calificación, pues si bien la actora pretende sostener que se trata de dos operaciones distintas, la venta de acciones a la sociedad, conforme el artículo 75 del TRLSA (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206), sobre la que debe tributar la misma como ganancia patrimonial, ya que queda desvinculada en ese momento de la sociedad, no resultando ya afectada por la posterior reducción mediante adquisición de acciones propias conforme el artículo 170 del TRLSA (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206), la realidad es que se trata de una única operación, tal y como refiere la Inspección en base a los indicios expuestos, la reducción de capital con devolución de aportaciones, regulada en el artículo 163 del TRLSA (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206), que debía tributar como rendimiento de capital mobiliario, conforme el artículo 33.3 a) de la Ley 35/2006 (RCL 2006, 2123), encontrándonos ante una única operación realizada con la finalidad de proceder a la devolución de aportaciones a los socios,

pretendiendo conseguir una reducción de la tributación de la distribución de los beneficios a la sociedad.

Y tales indicios en los que se basa la Inspección, en concreto; que la adquisición de acciones se realizó al amparo del artículo 75 del TRLSA (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206), con los límites fijados en relación con la adquisición, en fecha 24 de abril de 2008 y que la fecha en la que se adopta el acuerdo para reducir el capital social es de fecha 23 de julio de 2008, es decir con cuatro meses de diferencia, lo que pone de manifiesto que la intención de la sociedad no era mantener las acciones, sino reducir el capital social; que ya en el contrato privado de venta de acciones de los hoy actores a la familia Jose Ángel elevado a escritura pública en fecha 31 de enero de 2008, se configuraba como medio para que los compradores obtuvieran liquidez, con cargo al patrimonio de la sociedad mediante la reducción de capital social; que concurre configuración familiar de la sociedad; y que existían importantes dividendos sin repartir; no han resultado desvirtuados por el actor en el presente recurso, donde se limita a referir que se está aplicando jurisprudencia posterior a la declaración del IRPF 2008, y con presupuestos fácticos distintos, pues entiende que no hay proximidad temporal entre ambas operaciones al pretender partir de la modificación de los estatutos para la libre transmisión de acciones, en fecha 6 de noviembre de 2007, o que si bien no se ha alterado de forma significativa la participación de cada socio en el capital social, en las sentencias citadas por la Inspección se mantenía igual, sin que se haya acreditado el nexo entre la relación familiar o la existencia de un elevado importe de dividendos divididos con la pretendida aplicación del artículo 163 del TRLSA (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206), alegaciones que en nada desvirtúan las conclusiones alcanzadas por la Inspección.

Lo expuesto determina que encontrándonos ante un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, previsto en el artículo 15 de la LGT (RCL 2003, 2945), tal y como refiere el actor, respondiendo la realización de dos operaciones a una finalidad de elusión fiscal, debiendo haberse seguido el procedimiento adecuado, al que se remite el artículo 15.2 de la LGT (RCL 2003, 2945), debe estimarse el recurso contencioso-administrativo interpuesto anulándose las resoluciones del TEAR de 22 de mayo de 2014 y las liquidaciones por IRPF 2008 impugnadas de fecha 27 de mayo de 2013".

QUINTO.- Los anteriores fundamentos jurídicos transcritos de las sentencias referidas han de llevar, también ahora, a la estimación de la pretensión deducida en el actual proceso; debiendo así anularse la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 8 de marzo de 2018 y la precedente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 22 de mayo de 2014, así como el propio acuerdo de liquidación de 25 de abril de 2013 dictado por la Dependencia Especial de Valencia de la AEAT, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2008, del aquellas traen causa. [...]"

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

QUINTO.- La posición de las partes en el recurso de casación.

A) Escrito de interposición de la abogacía del Estado.

Denuncia que la sentencia recurrida incurre en infracción del artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con el artículo 15 de la misma Ley. Afirma que la atribución de la facultad de calificar los hechos, actos o negocios está dirigida, como primera finalidad, a combatir el fraude y, desde su reconocimiento en los antiguos impuestos de derechos reales, se asienta sobre dos principios distintos, el de calificación de los actos o contratos sujetos con arreglo a su verdadera naturaleza y el de marginación de la posible invalidez de dichos actos o contratos, sin perjuicio de los efectos que pueda producir la declaración de invalidez. El escrito de interposición sostiene su postura con la cita de varias sentencias del Tribunal Supremo, entre las que transcribe extensamente las SSTS de 2 de julio de 2020 (RCA 1429/2018); de 2 de julio de 2020 (RCA 1433/2018)

y de 22 de julio de 2020 (RCA 1432/2018), así como las sentencias de 11 de julio de 2022 (RCA 7626/2020) y de 6 de julio de 2022 (RCA 6278/2020), de las que deduce que "[...] la jurisprudencia ha admitido la posibilidad de utilizar la facultad de calificación, acudiendo a los criterios de interpretación de las normas, en aquellos casos en que aparece con evidencia que existe una voluntad de defraudación [...]". También se cita y transcribe al efecto la STS de 30 de mayo de 2011 (RCA 1061/2007) y la STS de 25 de noviembre de 2020 (RCA 4993/2018).

Sostiene que "[...] la Inspección califica la operación de venta de las acciones como lo que realmente es, ya que lo que ha tenido lugar es un reparto del haber social que se ha instrumentado como una compra de las propias acciones por la sociedad para su amortización [...]", por lo que reputa aplicable el art. 33.1.3 LIRPF, y su calificación como rendimientos del capital mobiliario procedentes de la participación en los fondos propios de la entidad. Y para ello, afirma, "[...] no sería necesario acudir al conflicto en la aplicación de la norma tributaria porque mediante la calificación se revela la "naturaleza jurídica" del acto realizado y sus efectos, sin necesidad de discernir si cada uno de los actos realizados obedece a su denominación pero se persigue una finalidad distinta o si se trata de un negocio notoriamente artificioso.

Estamos ante una operación de compraventa que en realidad es una minoración de la participación de los socios en el capital de la sociedad, con devolución de un importe muy superior al nominal de las acciones, dando lugar al reparto de una importante suma de las reservas de la sociedad, que no son sino beneficios acumulados. [...]"

Destaca que la conclusión a la que llega la Administración tributaria puede fundarse y tiene cabida en la potestad de calificación de los actos realizados prevista en el art. 13 LGT, en consideración a los indicios que presenta el caso, en los que cita literalmente:

"[...]"

- (1) proximidad en el tiempo de las operaciones societarias realizadas y la relación causal entre las mismas;
- (2) configuración familiar de la sociedad que facilita la adopción de los acuerdos;
- (3) falta de acreditación de las finalidades propias de la reducción de capital previstas en el artículo 163.1 del TRLSA (como dice la Inspección, "de las finalidades previstas en el artículo 163 del TRLSA (condonación de dividendos pasivos, la constitución o el incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias, el restablecimiento del equilibrio patrimonial disminuido por consecuencia de pérdidas o la devolución de aportaciones) es la devolución de aportaciones la única que resulta plausible atendidas las circunstancias fácticas que se han descrito");
- (4) no se ha alterado, tras la reducción de capital, de forma significativa la participación de cada socio en el capital social;
- (5) existencia de un elevado importe de dividendos no repartidos de varios ejercicios con los que se habían constituido importantes reservas (el acuerdo de liquidación destaca "el hecho de que las sociedades gozasen de elevados dividendos sin repartir, acumulados en las reservas disponibles a lo largo de un dilatado plazo");
- (6) elevado precio de compra por parte de la sociedad de sus acciones propias (en la adquisición de sus propias acciones la entidad paga 1800 euros por acción, siendo su nominal de 60,10 euros) [...]"

Concluye que a tenor de estos indicios "[...] nos encontramos ante la necesidad de calificar la operación que pone de manifiesto la existencia de una renta que de otra forma no se sujetaría a tributación. Por ello se acude, fundamentalmente, al examen de la finalidad de la norma (criterio teleológico) y también, se toman en consideración los actos anteriores y posteriores (cfr. A estos

efectos art. 1282 del Código Civil), para concluir que esa renta debe tributar conforme al art. 33.3 LIRPF. [...]".

Por otra parte, justifica que no fuera necesario acudir al procedimiento de conflicto de normas (art. 15 LGT) ya que "[...] en un caso como el presente, no hay conflicto en la aplicación de la norma porque los actos celebrados pueden tener una explicación alternativa que se manifiesta en que la reducción de capital es uno de los medios que permiten, en virtud de las obligaciones contraídas con los que les vendieron las acciones, par a obtener liquidez [...]"; y prosigue su argumentación explicando que "[...] [d]esde esta perspectiva, la compra de acciones propias y la posterior reducción de capital podrían justificarse por la necesidad de obtener liquidez, de manera que la posible intención de reducir la factura fiscal no sería única, faltando este requisito esencial para la apreciación de un conflicto [...]".

Por último, respecto a la pretensión subsidiaria que dedujo la actora, que consiste en que, para el caso de que se confirme la liquidación, se admita la deducción de las retenciones que debió practicar la sociedad, con base en el art. 99.5 LIRPF, y que habría de examinarse en caso de que se estimase el recurso de casación y hubiera de resolverse sobre el fondo, se remite a las argumentaciones de la resolución del TEAC y de la propia contestación a la demanda.

Concluye solicitando que se fije como doctrina jurisprudencial que la Administración tributaria "[...] al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, puede directamente recalificar como una reducción de capital con devolución de aportaciones a los efectos del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores.[...]".

B) Escrito de oposición.

El escrito de oposición se limita a remitirse a las argumentaciones de la sentencia recurrida. Afirma que "[...] el Sr. Jesús Ángel y familia Jesús Carlos venden sus participaciones a la sociedad, ante divergencias con el resto de socios de la forma de gestión de la misma. Cuatro meses mas tarde la sociedad elimina la autocartera llevando a cabo una reducción de capital con amortización de las acciones. El resultado de la venta fue que el resto de socios controlaban la compañía, no teniendo nada que ver con la misma los vendedores [...]".

No obstante señala que lo que "[...] si parece evidente, como así lo consideraron el TSJCV, el TSJC y la AN, es que, si la Administración entiende la utilización fraudulenta de las normas, se dan sin duda alguna los requisitos para la aplicación del art. 15 de la LGT y, por extensión, el art. 159 de dicho texto legal, ya que se estaría aduciendo la utilización de normas legales para fines de elusión fiscal, supuesto para el que fue creada dicha norma en la LGT de 2003 [...]".

SEXTO.- El juicio de la Sala.

El presente litigio no representa una cuestión enteramente novedosa puesto que esta Sala ya se ha pronunciado en múltiples ocasiones sobre las figuras hoy controvertidas, tanto en interpretación de los preceptos de la Ley General Tributaria de 1963, en sus diversas redacciones temporales, como en relación con la regulación actual de la calificación (artículo 13 LGT), el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 LGT) y la simulación (artículo 16 LGT).

La sentencia de 30 de mayo de 2011 (rec. 1061/2007, ECLI:ES:TS:2011:4147) constituye una muestra significativa de lo anterior en la que es posible encontrar una exposición detallada de la evolución normativa y jurisprudencial recaída en relación con las citadas categorías jurídicas antielusivas y en la que, además, se advertía explícitamente sobre las dificultades prácticas existentes de deslinde y el riesgo de confusión entre las mismas.

Entre los pronunciamientos más recientes, en los que se abordaba la exégesis de los actuales preceptos de la LGT, podemos citar las sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. 1429/2018, ECLI:ES:TS:2020:2257 y rec. 1433/2018, ECLI:ES:TS:2020:2251) y de 22 de julio de 2020 (rec. 1432/2018, ECLI:ES:TS:2020:2721).

En ellas se formulan, a los efectos que ahora interesan, dos pautas aplicativas que conviene recordar en este momento.

En primer lugar, que las diferentes instituciones antielusivas -calificación, simulación y conflicto en la aplicación de la norma- no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de la Administración Pública de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. Es decir, no son intercambiables. Esta idea ha sido reiterada recientemente en las sentencias de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020, ECLI:ES:TS:2022:3077) y de 11 de julio de 2022 (rec. 7626/2020, ECLI:ES:TS:2022:2851).

En segundo lugar, que la Administración tributaria, como intérprete del ordenamiento tributario:

"[...] habrá de determinar en primer lugar -cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria.

Solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el artículo 16 de la Ley General Tributaria, si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes.

Y la cláusula antielusión de cierre (el artículo 15 de la Ley General Tributaria) sólo sería de aplicación respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes. [...]"

En la STS de 23 de febrero de 2023 (rec. cas. 5730/2021) hemos reafirmado esta doctrina jurisprudencial que, por otra parte, invoca precisamente en su favor el propio escrito de interposición del representante de la Administración del Estado. Ahora bien, no existiendo en apariencia controversia sobre el sentido de la doctrina jurisprudencial establecida, el examen de la misma en contraste con los hechos del presente litigio, antes reseñados, demuestra que, evidentemente, la Administración no se ha limitado a una calificación, o recalificación del negocio jurídico, sino que ha tomado en consideración un conjunto de negocios jurídicos y actos jurídicos, a los que atribuye una finalidad de reducción de capital con amortización de acciones y devolución de aportaciones a los socios. En el caso que se enjuicia, la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica, del hecho imponible, que se caracteriza por limitarse a determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado, y en su caso realizar la calificación que se entiende adecuada. Por tanto, es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas. Sin embargo, lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (socio transmitente y sociedad adquirente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular la compra de las acciones, y en la que se conecta ese negocio jurídico con la posterior amortización de acciones y reducción del capital social. La propia argumentación del escrito de interposición trae a colación una serie de indicios que hemos reseñado al resumir el escrito de interposición, indicios que, contrariamente a lo sostenido por el defensor de la Administración, ponen de manifiesto la concurrencia de las circunstancias que caracterizan al conflicto en la aplicación de la norma tributaria,

a tenor del art. 15 LGT. Así, se menciona que el precio de compra de las acciones es muy elevado respecto al nominal, que la reducción de capital no se corresponde con las finalidades que a la misma señala el art. 163.1 (*sic*) del TRLSC, aunque más bien parece afirmarse que no se identifican ninguna de las demás finalidades previstas en la norma (restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto, la constitución o incremento de reserva legal o de reservas voluntarias) diferentes de la devolución del valor de las aportaciones, que es la que considera subyacente la Administración (art. 317 TRLSC).

Esta argumentación muestra que la propia Administración estatal tributaria, aquí recurrente, atribuye al negocio jurídico de transmisión de acciones, puesto en relación con otras actuaciones previas y posteriores, una finalidad notoriamente artificiosa o impropia del resultado obtenido (art. 15.1.a LGT), y que de su utilización no se desprenden efecto jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal (art. 15.1.b LGT). Se trata, cabalmente, de las características que el art. 15 LGT atribuye al supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, y ponen de manifiesto que la Administración no se ha limitado a la mera calificación jurídica, pues se considera que se ha evitado la realización del hecho imponible integrante de la obtención de rendimientos del capital mobiliario, mediante un negocio jurídico de compraventa, en la que se ha integrado en el precio de compra una parte importante de reservas voluntarias acumuladas, obteniendo así un resultado análogo al de su distribución mediante dividendos, todo lo cual integraría el hecho imponible propio de rendimientos del capital mobiliario, que se ha tratado de eludir mediante la utilización de la figura de la transmisión de un elemento patrimonial, con el tratamiento fiscal de ganancias patrimoniales, y la consiguiente reducción de la factura fiscal. Por tanto la Administración ha operado bajo la apariencia de una operación de calificación frente a un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sin seguir el procedimiento que para este tipo de situaciones previene el art. 15 LGT que previene que " para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley", informe preceptivo y vinculante que no se ha recabado, infringiendo un trámite sustancial del procedimiento que conlleva la infracción total y absoluta del mismo que conlleva la nulidad del actos que puso término al mismo (art. 217.1 e, LGT).

En conclusión, la sentencia recurrida no ha infringido el art. 13 LGT, ni el art. 33.3. LRIPF, ni la jurisprudencia que se invoca como infringida, antes bien, la aplica correctamente, por lo que procede reiterar la doctrina contenida en las SSTs de 2 y 22 de julio de 2020, así como la de 23 de febrero de 2023 que las reitera, y a la que ahora hemos de remitirnos, en las que hemos declarado que "[...] las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto [...]".

La aplicación de esta doctrina determina que haya de ser rechazado el recurso de casación.

SÉPTIMO.- Las costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento sexto, con remisión a la STS de 23 de febrero de 2023 (rec. cas. 5730/2021):

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 1496/2022, interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 18 de noviembre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 599/2018 promovido por don Jesús Ángel, en calidad de sucesor de don Juan Enrique.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.