

Establece el TS la regla de valoración aplicable a efectos del IRPF, a la ganancia o disminución patrimonial por la enajenación a un tercero de la totalidad de las acciones o participaciones de una sociedad por parte de quien pierde la condición de socio

06/05/2025

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1735/2024, de 30 de octubre de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 2228/2023

Ponente Excmo. Sr. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

En Madrid, a 30 de octubre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 2228/2023, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO, contra la sentencia de 20 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso n.º 654/2020. Ha comparecido como recurrido el procurador don Javier Zabala Falcó, en nombre y representación de DON Ismael.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 20 de diciembre de 2022, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Don Ismael contra la resolución identificada en el fundamento jurídico primero, que se anula por no ser ajustada a Derecho. Sin expresa imposición de las costas procesales [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Una vez notificada, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, preparó recurso de casación mediante escrito de 23 de febrero de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como infringidos los artículos 37.1. b) y e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 1 de marzo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, en la citada representación, ha comparecido como recurrente el 30 de marzo de 2023; y el procurador Sr. Javier Zabala Falcó, en la reseñada representación, como recurrido, lo ha hecho el 14 de marzo de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 8 de noviembre de 2023, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si, para fijar el valor de la ganancia o disminución patrimonial a efectos del IRPF, la pérdida de condición de socio del transmitente por haber enajenado a un tercero la totalidad de sus acciones o participaciones, ha de ser considerado "separación del socio", a los efectos de aplicar una norma de valoración u otra del artículo 37.1 LIRPF, *en concreto, el apartado b) o el e) de la citada disposición [...]*".

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito de 15 de enero de 2024, en el que expresa lo siguiente:

"[...] De lo anterior resulta que la cuestión de interés casacional objetivo debe resolverse en el sentido siguiente:

Para fijar el valor de la ganancia o disminución patrimonial a efectos del IRPF, el caso de un socio de una sociedad mercantil que transmite onerosamente a un tercero (no a esa sociedad mercantil) la totalidad de sus acciones o participaciones, no debe ser considerado "separación del socio" a los efectos de aplicar las norma de valoración del artículo 37.1 LIRPF, *de modo que la norma aplicable a tal caso es la del apartado b) de la citada disposición cuando aquellas no estén admitidas a cotización en mercados regulados.*

Nuestra pretensión es que, sobre esta base, la sentencia de instancia sea casada y el recurso contencioso-administrativo sea, por tanto, íntegramente desestimado [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El procurador Sr. Javier Zabala Falcó, en nombre y representación de don Ismael, presentó escrito el 29 de febrero de 2024, en que afirma:

"[...] La recurrente solicita la estimación del recurso con anulación de la sentencia de instancia y, por tanto, la íntegra aplicación de la liquidación practicada en su día por la AEAT, sobre la base de la correcta interpretación de los preceptos aplicables y exponiendo los concretos términos en los que, a su juicio, habría de fijarse doctrina.

Respecto de la pretensión deducida de contrario esta representación considera, por las razones expuestas en el presente escrito de oposición, que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.

Igualmente, y únicamente para el caso de que se estime aplicable el artículo 37.1.b) de la LIRPF *entiende esta parte que procede la remisión nuevamente al Tribunal de instancia para que tenga la oportunidad de pronunciarse sobre determinadas cuestiones, como la destrucción de la presunción que establece el referido artículo 37.1.b), ocasionándose, en caso contrario, una evidente indefensión a esta parte [...]*".

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 15 de octubre de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si, para fijar el valor de la ganancia o disminución patrimonial experimentada por el recurrente en la instancia, a efectos del IRPF, la pérdida de condición de socio del transmitente por haber enajenado a un tercero la totalidad de sus acciones o participaciones ha de ser considerada como un supuesto de *separación del socio*, a los efectos de aplicar una norma de valoración u otra del artículo 37.1 LIRPF, en concreto, el apartado b) o el e) de la citada disposición.

2. Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos hacen destacar como relevantes para decidir el recurso de casación los siguientes:

a) El Sr. Ismael presentó autoliquidación del IRPF del año 2012.

b) Iniciado un procedimiento de gestión tributaria y previa propuesta de liquidación y trámite de audiencia, la Oficina gestora correspondiente le notificó liquidación provisional, ascendente a 17.864,26 euros.

c) Disconforme con esa decisión, el Sr. Ismael recurrió ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid que, por acuerdo de 2 de junio de 2020, desestimó la reclamación, al considerar que el supuesto no encajaba en el caso de separación de socios de la letra e) del artículo 37.1 LIRPF, siendo de aplicación, en cambio, el artículo 37.1.b) para la transmisión onerosa de valores no admitidos a negociación.

4. Contra la referida resolución se interpuso recurso, n.º 654/2020, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue estimado en la sentencia de 20 de diciembre de 2022, aquí recurrida, en la que se argumenta del siguiente modo (fundamento jurídico tercero):

"[...] Acreditado que en la Escritura Pública de fecha 25 de abril de 2012 el recurrente procedió a la venta de la totalidad de las participaciones sociales que poseía en la entidad Écija Holdings and Investments, S.L a la entidad COOSBAY INVESTMENTS, SL que era socio de Écija Holdings, procede decidir si la disposición contenida en el artículo 37.1 e) de la LIRPF *puede aplicarse a la transmisión de participaciones sociales que ha comportado la pérdida de condición de socio de los transmitentes sin distinguir, a estos efectos, donde el apartado e) no distingue.*

Ocurre que en aplicación del precepto que se acaba de transcribir no puede llegarse, desde luego, al mismo resultado que en aplicación del régimen de valoración aplicado por el TEARM con amparo en el apartado b) del mismo artículo, pues la aplicación indebida del artículo 37.1 b) comportaría indefectiblemente la anulación de las liquidaciones fundadas en el régimen de valoración previsto por ese precepto.

Estimamos con el recurrente que la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 11 de septiembre de 2017 admite que, para supuestos como el enjuiciado, en el que la transmisión de participaciones suponga la pérdida de la condición de socio, esto es, la transmisión de la totalidad de las participaciones que se poseían, pueda invocarse la aplicación del apartado e) del artículo antes citado...

...A la vista de las anteriores estipulaciones, que dieron origen a la ganancia patrimonial controvertida, la Sala llega a la conclusión de que en este caso la valoración ha de efectuarse conforme sustentan los demandantes. En efecto, así se desprende de las circunstancias concurrentes en el caso, que resultan del propio "acuerdo de separación" ya visto. En este sentido, las demandas de despido e impugnación de acuerdos sociales, que llevan a la decisión de finalizar las relaciones entre ambas familias; la posición mayoritaria de la familia F..., hasta el punto que es la familia F... la que unilateralmente determina los miembros a quienes deben transmitirse las acciones, y en fin, el "saldo y finiquito" por cualquier relación jurídica que les hubiesen vinculado con la empresa, todo lo cual evidencia a juicio de la Sala, que lo ocurrido es la separación de los socios de la Sociedad.

Por lo expuesto, procede, en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la resolución impugnada [...]"

SEGUNDO.- Marco normativo.

Según indica el auto de admisión de este recurso, la Administración recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 37.1, letras b) y e), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) que, bajo la rúbrica de *Normas específicas de valoración*, disponen lo que a continuación se transcribe:

"1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:...

(...) b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, *relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.*

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan (...).

...e) En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de

la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor del mercado de los entregados".

TERCERO.- Criterio interpretativo de la Sala.

Es necesario indicar que este recurso de casación guarda una semejanza muy próxima a la identidad con el registrado por esta Sala bajo n.º 8613/2023, deliberado y decidido en la misma fecha que éste. La única diferencia entre ambos recursos, que afectaría al fallo, pero no a la fundamentación jurídica que lo determina, es que en el presente asunto la sentencia de instancia fue estimatoria del recurso promovido al respecto por el contribuyente, de manera que quien formula la impugnación casacional es la Administración del Estado. Nos remitimos, pues, *in toto* a los razonamientos expresados en la sentencia de 24 de octubre último, determinantes, se puede anticipar, de que en este caso, siguiendo la misma doctrina pero en sentido inverso, el recurso ha de ser estimado. Señala la sentencia referida esto que ahora se transcribe:

"[...] TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión con interés casacional que plantea el recurso se contrae a determinar si, para fijar el valor de la ganancia o disminución patrimonial a efectos del IRPF, la pérdida de condición de socio del transmitente por haber enajenado a un tercero la totalidad de sus acciones o participaciones, ha de ser considerado "separación del socio", a los efectos de aplicar la norma de valoración del apartado e) del artículo 37.1 LIRPF, o, por el contrario, resulta de aplicación la prevista en el apartado b) de la citada disposición.

Dicho de otra forma, qué regla de valoración resultaba de aplicación a la eventual ganancia patrimonial obtenida por el recurrente, de entre dos de las que establece el art. 37.1 de la LIRPF, si la de la letra b) relativa a la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, o por el contrario, la de la letra e) relativa a los casos de separación de los socios o disolución de sociedades.

El auto de admisión justifica el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en que la misma cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por los distintos tribunales, toda vez que mediante auto de 8 de noviembre de 2023 (rec. cas. 2228/2023) se ha admitido un recurso de casación sustancialmente idéntico al presente, preparado por el Abogado del Estado contra una sentencia de la Sala de este orden jurisdiccional de Madrid, que estimó en aquella ocasión la pretensión del obligado tributario, y en el que la Administración recurrente invoca la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 23 de septiembre de 2022, que es objeto del presente recurso de casación, y que, como ya hemos referido, desestima la pretensión del obligado tributario.

2. El recurrente sostiene que debió aplicarse la regla de la letra e) del art. 37.1 de la LIRPF, y no la de la letra b), por entender que todo negocio u operación en virtud del cual quien era socio de una sociedad deja de serlo, debe considerarse, a los efectos de esta disposición, "separación del socio".

Frente a ello, el Abogado del Estado, parte recurrida en casación, defiende, en términos coincidentes con la sentencia impugnada en casación, que el art. 37.1.b) LIRPF establece una regla general en cuanto a la transmisión onerosa de participaciones sociales o de acciones, con independencia de si la transmisión lo es de todas las que son propiedad del transmitente o solo de una parte. En

contraposición, el art. 37.1.e) LIRPF establece una regla especial que requiere, para que estemos en un caso de "separación", que la contraparte sea, precisamente, la sociedad, de tal forma que no interviene un tercero que sucede al socio transmitente en la titularidad de sus participaciones.

3. El razonamiento de la Sala de instancia es compartido por este Tribunal.

En efecto, tal como se ha expuesto, la sentencia impugnada en casación aplica la regla de valoración del apartado b) del artículo 37.1 LIRPF, por corresponderse con los hechos no controvertidos del presente recurso, en el que el hoy recurrente, socio de dos sociedades limitadas, transmite a título oneroso todas sus participaciones en esas sociedades a un tercero, no a las sociedades limitadas.

Pues bien, considera esta Sala que la transmisión a título oneroso de la totalidad de las participaciones pertenecientes a un socio efectuada a un tercero adquirente, que no es la sociedad de cuyo capital son representativas esas participaciones, debe sujetarse a la regla de valoración de la letra b) artículo 37.1 LIRPF, con base en las siguientes consideraciones.

Si acudimos a la interpretación de las reglas de las letras b) y e) del art. 37.1 de la LIRPF, observamos que se refieren, por un lado, a la "transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación" -letra b)- y, por otro, a la "separación de los socios o disolución de sociedades" -letra e)-.

Una interpretación gramatical de estos apartados nos debe llevar a concluir que el art. 37.1.b) LIRPF establece una regla general en cuanto a la transmisión onerosa de participaciones sociales o de acciones a un tercero, con independencia de si la transmisión lo es de todas las que son propiedad del transmitente o solo de una parte.

Por el contrario, el art. 37.1.e) LIRPF establece una regla especial aplicable cuando el socio ejercita su derecho de separación. Este derecho de separación puede ser descrito como la facultad que asiste al socio de desvincularse de la sociedad, por su propia voluntad, en determinados supuestos tasados en la ley o regulados en los estatutos sociales. La regulación primaria del derecho de separación se recoge en la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, ["TRLSC"], y su ejercicio debe cumplir las reglas establecidas en el Título IX, Capítulo I y III.

Ha declarado la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en STS núm. 4/2021, de 15 de enero de 2021, que "[...] En las sociedades de capital, cuando se ejercita el derecho de separación se activa un proceso que se compone de varias actuaciones: información al socio sobre el valor de sus participaciones o acciones; acuerdo o, en su defecto, informe de un experto que las valore; pago o reembolso (o en su caso, consignación) del valor establecido; y, finalmente, otorgamiento de la escritura de reducción del capital social o de adquisición de las participaciones o acciones. Como recordó la antes citada sentencia 32/2006, de 23 de enero, "los actos a realizar por la sociedad son actos debidos, y no condiciones potestativas".

Por tanto, con carácter general, se puede decir que el apartado e) del art. 37.1 LIRPF recoge una regla especial que resultará aplicable, por lo que aquí interesa, cuando el socio ejercita su derecho de separación de la sociedad, que exige seguir un proceso que finaliza con el otorgamiento de la escritura de reducción de capital social o de adquisición de las participaciones o acciones por la sociedad.

Es cierto que la Administración ha "admitido" que son casos de separación del art. 37.1.e) LIRPF ciertos "supuestos" que no encajan con la "separación de socios" que regula el TRLSC, resultando, por ende, ajenos a la normativa societaria. Ahora bien, son supuestos en que la transmisión de todas las participaciones no se realiza a un tercero, sino a la propia sociedad, que sucede así al socio transmitente en la titularidad de sus participaciones.

Consecuentemente, tal como advierte el Abogado del Estado, aunque se admitan supuestos de separación distintos a los que respondan a las causas establecidas por el TRLSC, el régimen establecido por la normativa mercantil, junto a la redacción de la norma tributaria -"e) En los casos de separación

de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda", es significativo de lo que debe entenderse, a los efectos tributarios examinados, por separación de socio, que es el resultado de un procedimiento en el que interviene la sociedad y que esta debe ejecutar de forma inexcusable, de manera que no solo el socio que se separa sino también la sociedad obtiene o puede obtener una ganancia o pérdida patrimonial, que será objeto de tratamiento tributario diferenciado del que se aplique al socio. Basta examinar los arts. 353 a 359 del TRLSC para comprobar que la contraprestación del socio que se separa la obtiene de la sociedad.

Frente a ello, la "transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación", que contempla la letra b) del art. 37.1 LIRPF, resultará de aplicación en los supuestos, como el ahora examinado, en el que se transmite mediante compraventa a un tercero la totalidad o parte de las participaciones o acciones de una sociedad, sin que el hecho de que se produzca la transmisión por venta de la totalidad de las participaciones de un socio comporte de forma automática, como pretende el recurrente, la aplicación del supuesto de "separación" del socio previsto en el apartado e) del art. 37.1 LIRPF.

En último término, tal como expone el Abogado del Estado, la doctrina administrativa no avala la pretensión del recurrente, pues la resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2017 (RG 06943 2014), que cita, se refiere a una transmisión de acciones no a un tercero, sino a la sociedad, en la que el socio transmite a la sociedad y recibe de ésta el reembolso del valor de sus acciones en forma de precio, a lo que sigue la reducción del capital social. Por tanto, es un supuesto típico de "separación", en el que la transmisión onerosa debe reputarse separación y aplicarse, por tanto, la norma del apartado e) del art. 37.1. LIRPF.

Lo mismo ocurre con la consulta de la DGT V147/2018, de 26 de enero de 2018, en la que se examina la adquisición de las acciones o participaciones por la sociedad para su amortización.

Estos supuestos nada tienen que ver con la transmisión de todas las participaciones a un tercero, al margen de la sociedad.

4. Conforme a cuanto antecede, se concluye que la pérdida de la condición de socio del transmitente por haber enajenado a un tercero la totalidad de sus acciones o participaciones, no puede ser considerado "separación del socio" a los efectos de aplicar la norma de valoración del artículo 37.1. apartado e) de la LIRPF, sino que resultará de aplicación la norma de valoración del apartado b) de la citada disposición".

CUARTO.- Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión. Jurisprudencia que se establece.

Con las fundamentación anterior estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, para fijar el valor de la ganancia o disminución patrimonial a efectos del IRPF, la pérdida de condición de socio del transmitente por haber enajenado a un tercero la totalidad de sus acciones o participaciones, no puede ser considerado "separación del socio" a los efectos de aplicar la norma de valoración del artículo 37.1.e) de la LIRPF, resultando aplicable la norma de valoración del apartado b) de la citada disposición.

QUINTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, procede acoger las pretensiones articuladas por la Administración recurrente en este recurso de casación, debiendo por tanto casarse la sentencia de

instancia, al contradecir la doctrina jurisprudencial que hemos establecido, sentencia que debe ser sustituida por otra en la que quede desestimado el recurso contencioso-administrativo de instancia.

Cabe considerar, al respecto, que las circunstancias que rodearon la ruptura del Sr. Ismael con la sociedad de cuyas participaciones se desprendió, cerrando así el ciclo temporal determinante de la ganancia patrimonial, a las que la Sala sentenciadora atribuye importancia decisiva, son indiferentes desde la perspectiva de la ubicación del caso debatido en alguna de las diferentes reglas de valoración que regula el art. 37 LIRPF, pues la locución *separación del socio*, que hemos examinado a efectos de su interpretación jurisprudencial, prescinde de tales circunstancias, para acoger un criterio normativo, de orden mercantil, que esclarezca, a efectos fiscales, los rasgos normativos concurrentes en esa separación.

El fallo por el que ha lugar el recurso de casación y la anulación de la sentencia impugnada ha de ser incondicional y no puede quedar relativizada como lo sería si se acogiera la petición que formula el Sr. Ismael en el escrito de oposición, a fin de que se retrotraiga el litigio de instancia para que vuelva a valorarse, conforme a las reglas del art. 37.1.b) LIRPF, la ganancia patrimonial que es objeto de gravamen. Así, ni en la instancia fue interesado el recibimiento del recurso a prueba -por ser de esta índole la cuestión relativa a la observancia o no de la presunción *iuris tantum* a que se refiere el precepto, según se invoca- ni se razonó entonces, ni ahora, de un modo suficientemente amplio, sobre los motivos relativos a la correcta comprobación de la ganancia, partiendo de la procedencia del art. 37.1.b) LIRPF. La parte demandante pudo alegar y probar cuanto interesaba a este derecho y, sin embargo, centró su impugnación en la aplicación preferente del apartado e) del mismo artículo 37.1, de suerte que no es posible conferir una segunda oportunidad de debate procesal sobre una cuestión que ya fue acotada por la conducta del actor en el litigio de instancia.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia, por remisión al tercero de la sentencia reproducida.
- 2.º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 20 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso n.º 654/2020, sentencia que se casa y anula.
- 3.º) Desestimar el recurso n.º 654/2021, deducido por don Ismael contra la resolución de 2 de junio de 2020 del TEAR de Madrid que desestima la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional dictada por la AEAT en relación con el IRPF del ejercicio 2012, cuantía 17.864,26 euros.
- 4.º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.