

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084513

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 18 de noviembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 599/2018

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del capital mobiliario. Delimitación. Aplicación e interpretación de normas. Fraude de ley/Conflicto. En el caso de autos, lo que motivó la regularización practicada fue la reducción de capital llevada a cabo por la sociedad de la que era socio el actor (el recurrente actúa como su sucesor), que a juicio de la Inspección no era en realidad una amortización de acciones propias sino una devolución de aportaciones, considerando por ello que sus socios, quienes habían vendido previamente sus acciones, deben tributar por los rendimientos del capital mobiliario recibidos en vez por una ganancia patrimonial. La sentencia entiende que nos encontramos ante un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, regulado en el art. 15.2 Ley 58/2003 (LGT), el cual requiere la emisión de informe favorable de la Comisión consultiva en los términos previstos en el art. 159 de la misma Ley, y no como entendió la Inspección, ante un mero problema de calificación del art. 13, conforme al cual las obligaciones tributarias se exigirán conforme a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio, cualquiera que sea la forma o denominación que le hayan dado los interesados. Entiende por ello, que si la Inspección consideraba que lo que se realizó no fue en realidad más que una reducción de capital con devolución de aportaciones y que el empleo de dos operaciones responde tan solo a una finalidad de elusión fiscal, debió recalificar los negocios jurídicos realizados a través del procedimiento adecuado, del art. 15 citado, declarando anómalo el negocio realizado por la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma, pero no rectificar la calificación de la renta, por lo que entiende que procede declarar improcedente la regularización tributaria por no ser ajustada a derecho. [Vid., en el mismo sentido, STSJ de la Comunidad Valenciana, de 16 de mayo de 2018, recurso nº 730/2014 (NFJ072457), que se aplica íntegramente, teniendo en cuenta que lo que se enjuicia es el mismo negocio jurídico].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), arts. 33, 36 y 99.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 15 y 159.

RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), arts. 75, 163 y 170.

RDLeg.1/2010 (TRLSC), art. 144.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 102 y 104.

PONENTE:

Don Santos Honorio de Castro Garcia.

Magistrados:

Don SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Don IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

Don CARMEN ALVAREZ THEURER

Don ANA ISABEL MARTIN VALERO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000599 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02755/2018

Demandante: D. Valeriano

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

S E N T E N C I A N º :

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a dieciocho de noviembre de dos mil veintiuno.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo tramitado con el número 599/2018, interpuesto por D. Valeriano , representado por el Procurador D. Ignacio Cuadrado Ruescas, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018, por la que se desestima el recurso de alzada que el aquí actor, en calidad de sucesor de D Juan Pablo, había ejercitado contra la del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 22 de mayo de 2014, ésta por la que a su vez se rechazaba la reclamación nº 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.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El recurrente expresado interpuso ante esta Sala con fecha de 8 de mayo de 2018, recurso contencioso-administrativo contra la resolución antes mencionada, acordándose la incoación del proceso contencioso-administrativo, al que se dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta jurisdicción.

Segundo.

El recurrente formalizó la demanda mediante escrito presentado el 11 de octubre de 2018, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando: "...que, habiendo por presentado este escrito y los documentos unidos, se sirva admitirlo, y a mí por parte; y por interpuesto, en tiempo y forma, la demanda del presente recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, según el art. 52 de la LJCA . "

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 18 de diciembre de 2018, en el que tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando la desestimación del recurso y la confirmación íntegramente la resolución impugnada.

Cuarto.

Tras fijarse la cuantía del procedimiento en 445.679,21 euros y practicarse la prueba solicitada por el recurrente se presentaron por las partes escritos de conclusiones, y, se señaló para que tuviera lugar la votación y fallo el 11 de noviembre de 2021, fecha en la que tuvo lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Don Santos Honorio de Castro García, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en el presente recurso jurisdiccional la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018, por la que se desestima el recurso de alzada que el aquí actor, Don Valeriano en calidad de sucesor de D Juan Pablo, había ejercitado contra la del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 22 de mayo de 2014, ésta por la que a su vez se rechazaba la reclamación nº NUM000 deducida frente al acuerdo de 25 de abril de 2013, de la Inspectora 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.

Lo que motivó la regularización practicada fue la reducción de capital llevada a cabo por la sociedad Cartonajes Levante, S.A., que a juicio de la Inspección no era en realidad una amortización de acciones propias sino una devolución de aportaciones, considerando por ello que sus socios, quienes habían vendido previamente sus acciones, deben tributar por los rendimientos del capital mobiliario recibidos en vez por una ganancia patrimonial.

Segundo.

Se esgrimen, en sustento de la pretensión de carácter anulatorio ejercitada en la demanda, fundamentalmente, los tres siguientes argumentos:

1º) Que la Administración tributaria, a la hora de practicar la regularización que ha dado lugar a la liquidación originariamente impugnada, realmente aplicó, sin decirlo expresamente, el denominado conflicto de aplicación de la norma tributaria regulado en el artículo 15 de la LGT, el cual contempla una cláusula general antiabuso que desde que entró en vigor la Ley 58/2003 ha sustituido en el ámbito tributario al tradicional "fraude de ley", mas lo que ha hecho sin observar el procedimiento legalmente establecido.

2º) En todo caso y en cuanto al fondo, las operaciones realizadas fueron calificadas correctamente en la declaración presentada por el obligado tributario como constitutivas de una ganancia patrimonial, toda vez que se trataba de una amortización de acciones propias de la sociedad; no procediendo, por tanto, considerarlas como rendimientos de capital mobiliario en base a que se debiera a una devolución de aportaciones

3º) Con carácter subsidiario y para el caso de mantenerse la calificación efectuada por la Inspección, procedería, de conformidad con el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, aplicar las deducción de las retenciones no practicadas por la entidad, pues una cosa es que los socios consideren que el rendimiento derivado de la venta de las acciones deba tributar como una ganancia patrimonial, y otra muy distinta que si se calificase como rendimiento de capital mobiliario estén de acuerdo con que la sociedad no practique retención.

Tercero.

En relación a la operación societaria de la mercantil Cartonajes Levante, SA., y previa modificación de sus Estatutos sociales -derogando las limitaciones a la libre transmisibilidad de las acciones-, a través de escritura pública otorgada el 31 de enero de 2008 se acuerda elevar a público el contrato de compraventa, por virtud del cual los socios D. Juan Pablo, Dª. Sonsoles, D. Armando, Dª. Yolanda, D. Bernardo y D. Cayetano, adquieren de los otros socios Dª. Adelaida, D. Constantino y Dª. Angelica un total de 4.506 acciones nominativas a un precio unitario de 1.657,66 euros; de las que un total de 2.876 acciones fue adquirido por D Juan Pablo.

El 28 de marzo de 2008 la Junta General Extraordinaria de Cartonajes Levante SA, autoriza la adquisición por la compañía de acciones propias -un máximo de 2.184 acciones a un precio de 1.800 € por acción-; lo que hace tras el ofrecimiento de venta realizado a la Sociedad por D. Juan Pablo y la familia Yolanda Cayetano Bernardo Armando, sobre parte de las acciones que previamente habían adquirido de la familia Constantino Adelaida. Este

acuerdo fue aprobado por 6 accionistas que representaban el 58,774% del capital social, frente a la oposición de los 2 accionistas minoritarios que ostentaban el 41,266%. Y mediante escrituras públicas de compraventa otorgadas el día 24 de abril de 2008 la sociedad decide, en ejecución de lo acordado, materializar la adquisición de tales 2.184 acciones al precio indicado de 1.800 € por acción, habiendo transmitido D Juan Pablo un total de 1.201 acciones.

El 23 de julio de 2008 la Junta de accionistas aprobó la reducción de capital con amortización de las acciones en autocartera por importe de 131.258,40 €; realizándose la correspondiente operación mediante la amortización y anulación de aquellas 2.184 acciones de 60,10 euros de valor nominal.

La parte demandante llama la atención de que esta operación de la sociedad dio lugar a la práctica de distintas liquidaciones por el IRPF -no sólo respecto al Sr. Juan Pablo-, lo que asimismo se apunta en la propia resolución del TEAC impugnada en cuyo antecedente de hecho cuarto se hace constar: "Valga advertir que por la inspección igualmente se practicaron liquidaciones por el IRPF del ejercicio 2008, por los mismos hechos, frente a los otros socios D. Armando, D^a Yolanda, D. Bernardo y D. Cayetano, acuerdos todos ellos recurridos, los tres primeros ante el TEAR de la Comunidad Valenciana (Nº expte....) y el último de ellos ante el TEAR de Cataluña (expte ...), recayendo en todos ellos resoluciones (en fecha 22/05/2014 en los tres primeros asuntos y el 11/05/2017 en el referido en cuarto lugar), que estiman parcialmente las reclamaciones, confirmando el tratamiento fiscal de aquellas rentas como rendimientos de capital mobiliario, si bien se considera improcedentemente determinado el coste de adquisición de las acciones transmitidas, habiendo de acudir para ello a la correspondiente valoración a los efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Vista la base de datos de los Tribunales Económico-Administrativos, no constan recurridas las tres primeras resoluciones; por el contrario, si aparece recurrida la enumerada en cuarto lugar...".

Mas también advierte la citada demandante que los tres hermanos Yolanda Cayetano Armando Bernardo de León residentes en la Comunidad Valenciana, cuyas actas nacieron del mismo negocio jurídico, impugnaron sus liquidaciones ante la Sala de lo Contencioso- administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, cuya Sección 3^a dictó sentencia de fecha 16 de mayo de 2018 Nº 464/2018 en el recurso nº 730/14, por la que se estimó el recurso, y la cual devino firme mediante Decreto de 30 de julio de 2018.

Así, el actor sustenta su pretensión en los propios fundamentos de la referida sentencia, especialmente el quinto donde, a modo de conclusión de la amplia argumentación que la misma recoge, se señala: " 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 , 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 , debe estimarse el recurso contencioso-administrativo interpuesto anulándose las resoluciones del TEAR... y las liquidaciones por IRPF 2008 impugnadas...". Y lo que ha dado lugar a que la sentencia estimase íntegramente la demanda por causa de no haberse aplicado el procedimiento legalmente establecido en la LGT.

En la sentencia citada se analiza si en el supuesto objeto de enjuiciamiento nos encontramos ante un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, regulado en el artículo 15.2 de la LGT, o por el contrario ante un problema de calificación del artículo 13, conforme al cual las obligaciones tributarias se exigirán conforme a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio, cualquiera que sea la forma o denominación que le hayan dado los interesados. Y se considera que " 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".

Se concluye que para declarar la existencia del conflicto en la aplicación de la norma deberían seguirse los trámites previstos en el artículo 15.2 de la LGT, el cual requiere la emisión de informe favorable de la Comisión consultiva en los términos previstos en el artículo 159; y ello teniéndose en cuenta que el actor refiere que concurría dicho conflicto y aunque la Administración había entendido que sólo procedía efectuar una calificación de las rentas conforme al artículo 13.

Añadir ahora que, respecto de otro de los socios, la Sala de Barcelona y su Sección 1^a ha pronunciado la sentencia de 17 de julio de 2019 en el recurso 628/2017, en la cual prácticamente se transcriben los fundamentos jurídicos de la anterior.

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:

"CUARTO.- Atendiendo a las alegaciones efectuadas por la actora, debemos empezar analizado por motivos prácticos, si se ha aplicado el procedimiento adecuado para la regularización, al entender el actor que la Inspección debería haber declarado la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 de la LGT (RCL 2003, 2945), concretando que si la Inspección consideraba que lo que realizó no fue en realidad más que una reducción de capital con devolución de aportaciones y que el empleo de dos operaciones responde tan solo a una finalidad de elusión fiscal, debió recalificar los negocios jurídicos realizados a través del procedimiento adecuado, del artículo 15 citado, declarando anómalo el negocio realizado por la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma, pero no rectificar la calificación de la renta, por lo que entiende que procede declarar improcedente la regularización tributaria, por no ser ajustada a derecho.

La Administración demandada refiere que no considera que se trate de una actuación en fraude de ley amparada impropriadamente por una norma de cobertura, sino que simple y sencillamente, determina el régimen tributario aplicable, conforme a la calificación jurídica de los negocios realizados, tratándose de una mera y simple calificación jurídica de unas operaciones o negocios, realizada conforme a los criterios ordinarios de la interpretación jurídica, sin que resulte exigible ningún procedimiento especial.

Debemos partir de que conforme señalan los acuerdos de liquidación impugnados, la regularización propuesta por la Inspección ha consistido en considerar que las operaciones de venta por el obligado tributario a CARTONAJES VALENCIA, S.A., de sus propias acciones y la posterior reducción de capital social mediante la amortización de los títulos así adquiridos deben calificarse de forma unitaria, tratándose de una reducción de capital con devolución de aportaciones, por lo que la tributación de las rentas que se ponen de manifiesto en dicha operación es la que se desprende de lo previsto en el artículo 33.1.a) de la LIRPF (RCL 2006, 2123 y RCL 2007, 458) y no la que derivaría de la aplicación de las normas previstas para la tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Señala el acuerdo de liquidación en relación con tal cuestión, lo siguiente:

"QUINTO.- Calificación de las rentas derivadas de la transmisión a CARTONAJES LEVANTE, S.A., de sus propias acciones y de la posterior reducción de capital ejecutada mediante la amortización de tales acciones. El artículo 13 de la LGT (RCL 2003, 2945) establece que "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

En aplicación de este precepto y atendiendo a las consideraciones que a continuación se realizarán, cabe concluir que, como consecuencia de la operación objeto de comprobación, se ha producido una distribución de beneficios acumulados mediante la adquisición de acciones propias que ha dado lugar a una reducción de capital con devolución de aportaciones, debiendo tributar el exceso devuelto sobre las aportaciones realizadas como rendimiento de capital mobiliario. Esta conclusión encuentra su apoyo tanto en la legislación mercantil y, más concretamente, en el TRLSA (RCL 1989, 2737y RCL 1990, 206), como en la abundante doctrina y jurisprudencia recaída en relación con esta cuestión.

En efecto, del conjunto de hechos acreditados en el expediente se desprende que existe una única operación: la reducción de capital con la finalidad de proceder a la devolución de las aportaciones a determinados socios. A tal fin éstos vendieron acciones a la propia sociedad que procedió a continuación a amortizarlas. Los argumentos que sirven de base para llegar a tal conclusión son los siguientes:

- La adquisición de acciones se llevó a cabo al amparo del artículo 75 del TRLSA (RCL 1989, 2737y RCL 1990, 206), respetándose el límite previsto en el apartado 2º del mismo para la adquisición de acciones propias, si bien existió una proximidad temporal evidente entre las fechas en que se adquieren las acciones por la propia sociedad (24/04/2008) y la fecha en que se adopta el acuerdo para reducir el capital social (23/07/2008). Dicha proximidad temporal acredita que la intención de la sociedad no era mantener dichas acciones en autocartera sino que la operación se ideó desde el principio con el objeto de proceder a reducir el capital social de la sociedad adquirente.

- Del contrato privado de venta de acciones entre la familia... y los compradores... se desprende que en éste se condiciona la posibilidad de que los compradores obtengan liquidez con cargo al patrimonio de la sociedad a que dicha liquidez se obtenga por la vía de la distribución de dividendos, la reducción de capital (con la consiguiente devolución de aportaciones a los socios) o la transmisión de las acciones que titulen en la sociedad. En definitiva, la reducción de capital social se configura en dicho contrato como un medio de los autorizados para obtener liquidez. La posibilidad de generar liquidez por esta vía -la reducción de capital social- quedaba a su vez limitada al supuesto en el que el importe obtenido no excediera de un determinado importe (4.000.000 euros), importe que no se llegó a superar. En caso de superarse dicho importe el exceso obtenido debía destinarse al pago de las cantidades pendientes de pago.

- Del citado contrato privado de compraventa, de los acuerdos adoptados por las Juntas Generales Extraordinarias de accionistas y de las escrituras públicas de adquisición de acciones y de reducción de capital, se infiere que la autocartera ha sido el medio para conseguir la reducción del capital social y en última instancia, para conseguir generar liquidez a los compradores de las acciones de la familia...

- Otro de los motivos que permite calificar la operación como una reducción de capital con devolución de aportaciones es la falta de acreditación de alguna otra de las finalidades propias de la reducción de capital previstas en el artículo 163 del TRLSA (RCL 1989, 2737y RCL 1990, 206). En efecto, de las finalidades previstas en el artículo 163 del TRLSA (RCL 1989, 2737y RCL 1990, 206) (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.

- La configuración familiar de la sociedad se configura como un indicio más de los que debe ponderarse a efectos de calificar adecuadamente las operaciones analizadas.

- Finalmente, el hecho de que las sociedades gozasen de elevados dividendos sin repartir, acumulados en las reservas disponibles a lo largo de un dilatado plazo. En definitiva, todas estas circunstancias (a las que volveremos a referirnos más adelante) permiten considerar 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.

De lo expuesto se desprende, tal y como viene señalando la doctrina y jurisprudencia, que la forma negocial aparentemente más lógica para plasmar esta operación hubiese sido que los socios hubieran adoptado directamente el acuerdo de reducción de capital con amortización de acciones, previa adquisición de las mismas con esta finalidad, operación ésta que no tiene las limitaciones de los negocios sobre las acciones propias (previstas en el artículo 75 del TRLSA (RCL 1989, 2737y RCL 1990, 206)), en virtud de lo previsto en el artículo 77 del TRLSA (RCL 1989, 2737y RCL 1990, 206), que establece que: "La sociedad podrá adquirir sus propias acciones o las de su sociedad dominante, sin que sea de aplicación lo dispuesto en los artículos anteriores, en los casos siguientes: a) Cuando las acciones propias se adquieran en ejecución de un acuerdo de reducción de capital adoptado por la junta general de la sociedad. (...)".

La calificación de las operaciones descritas de forma unitaria como una reducción del capital con devolución de aportaciones está apoyada además en abundante doctrina y jurisprudencia, que permite extraer conclusiones aplicables con carácter general, y que en todo caso conducen a dicha calificación.

Como se puede apreciar en las diversas sentencias y resoluciones del TEAC a las que se hace referencia a continuación, en todos los supuestos nos encontramos con adquisiciones de acciones realizadas únicamente con la intención de reducir el capital, amortizando las acciones previamente adquiridas y devolviendo a los accionistas, además de las aportaciones realizadas, parte de los beneficios acumulados, siendo ésta la misma operación que se produce en el presente caso."

-Para resolver la presente cuestión, debemos partir del contenido del artículo 15 de la LGT (RCL 2003, 2945) 58/2003, que bajo la rúbrica, conflicto en la aplicación de la norma tributaria, conforme redacción anterior a la reforma operada por la Ley 34/2015 (RCL 2015, 1427), señala:

"1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. 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 art. 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones."

Y el artículo 159 de la LGT (RCL 2003, 2945), que regula el informe preceptivo para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma, refiere, conforme su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 34/2015 (RCL 2015, 1427) lo siguiente:

"1. De acuerdo con lo establecido en el art. 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del art. 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el art. 150 de esta ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria."

De la aplicación de ambos preceptos se desprende que para que pueda declararse el conflicto en la aplicación de la norma, debe seguirse el trámite previsto en el artículo 15.2 de la LGT (RCL 2003, 2945), que requiere el informe favorable de la Comisión consultiva conforme señala el artículo 159 de la LGT (RCL 2003, 2945), y atendiendo a que el actor refiere que en el presente supuesto concurría un conflicto en la aplicación de la norma, no obstante haber entendido la Administración que lo que realizó fue una calificación de las rentas conforme artículo 13 de la LGT (RCL 2003, 2945), y que no se tramitó por el procedimiento adecuado, debemos valorar si efectivamente nos encontramos ante un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma o ante un supuesto de calificación del artículo 13 de la LGT (RCL 2003, 2945), que refiere que las obligaciones tributarias se exigirán conforme a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio, cualquiera que sea la forma o denominación que le hayan dado los interesados.

La figura del conflicto en la aplicación de la norma, regulada en el artículo 15 de la LGT (RCL 2003, 2945) 58/2003, anteriormente denominada fraude de ley, ha sido analizada por múltiples sentencias, como la del Tribunal Supremo de fecha 22 de junio de 2016 (RJ 2016, 4311), dictada en el recurso de casación 2218/2015, que analizando la evolución histórica de la misma y los requisitos necesarios para que concurra, señala:

"B) El concepto y los requisitos del fraude de ley han sido precisados por la jurisprudencia de esta Sala, aunque desde una perspectiva más general, parece conveniente incorporar las consideraciones que se hacen en las STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4838) (rec. de cas. 1061/2007) y de 24 de febrero de 2014 (RJ 2014, 1662) (rec. de cas. 1347/2011) sobre las distintas categorías conceptuales elaboradas en torno a la elusión fiscal, evasión fiscal y economía de opción.

"A) El ordenamiento tributario tiene la necesidad de diseñar instrumentos específicos para conciliar, en su ámbito, la proyección contradictoria de dos principios: el de legalidad y tipicidad tributaria, de una parte, que impide la extensión del hecho imponible más allá de su propia formulación legal, de manera que queda excluida la posibilidad de la analogía (art. 23.3 LGT (RCL 2003, 2945) / 1963 y 14 LGT/2003 (RCL 2003, 2945)); y el de justicia tributaria, que exige que deban tributar todas las manifestaciones de riqueza que el legislador ha querido que tributen, y que están en el resultado obtenido, aunque se llegue a él a través de actos y negocios jurídicos no incluidos en la configuración estricta del hecho imponible.

Así, para el tratamiento de la utilización de creaciones jurídicas que permiten conseguir los resultados deseados con una menor tributación que la de los actos o negocios jurídicos usuales que son los específicamente contemplados por las normas tributarias, se utilizan tres categorías dogmáticas: la elusión fiscal que no infringe la ley tributaria pero soslaya su aplicación; la evasión fiscal que vulnera directamente dicha ley; y la economía de opción que supone la elección lícita entre diversas alternativas jurídicas la que representa una menor carga fiscal.

De esta manera, puede señalarse que en la elusión, a diferencia de lo que sucede en la economía de opción, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar aunque se utilicen actos o negocios jurídicos válidos no contemplados formalmente en la norma como presupuestos de la imposición.

Así, el derecho comparado, para evitar la elusión fiscal (tax avoidance), utiliza diversas categorías jurídicas que pueden agruparse en torno a dos tradiciones diversas: la que responde a la figura del fraude de ley, en su configuración clásica privatista o en su formulación específicamente tributaria; y la que utiliza cláusulas antielusión, generales o específicas. Con carácter complementario se utiliza también la doctrina del "levantamiento del velo" y la de la transparencia fiscal.

B) En nuestro ordenamiento jurídico, la legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal, entendida como violación indirecta de la norma tributaria, se ha encontrado en la "solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos" o "justa distribución de la carga fiscal (Sts 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76)) y, sobre todo, en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir y en la exigencia de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y generalidad (art. 31 CE (RCL 1978, 2836)). En este sentido se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Constitucional (TC):

a) STC 50/1995, de 13 de febrero (RTC 1995, 50): "la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamado en la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la prescripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático (FJ 6º).

b) STS 182/1997, de 28 de octubre , cualquier alteración en el régimen del tributo "repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes (FJ 9º).

c) STC 46/2000, de 17 de febrero (RTC 2000, 46) reconoce expresamente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos (FJ 6ª).

C) La LGT/1963 (RCL 1963, 2490) reguló de forma específica el fraude de ley en materia tributaria. Ello no ha sido obstáculo, de una parte, para que la legislación contemplara también otras medidas específica antielusivas para garantizar la transparencia (ad exemplum, regulación de operaciones vinculadas); y, de otra, para que la jurisprudencia haya aplicado, con el mismo propósito, distintas figuras o categorías jurídicas provenientes de la teoría general del Derecho o del Derecho civil, como, entre otras, el negocio anómalo, simulado e indirecto.

Además, debe tenerse en cuenta que, a pesar de la diferencia teórica que existe, en el plano conceptual, entre fraude de ley y simulación, se ha producido en su vertiente práctica, en su aplicación por la jurisprudencia una superposición y compatibilidad entre ambas figuras.

En puridad de principios el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes.

La simulación, por el contrario, supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico. Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa (art. 1261 CC (LEG 1889, 27)). Ahora bien, el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato. Así se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la "causa típica" o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales.

Las dificultades del deslinde y el riesgo de confusión tenían que enfrentarse con las diferentes consecuencias prácticas de una y otra figura. En el caso del fraude de ley, la consecuencia prevista por el ordenamiento jurídico era la exigencia de la carga tributaria que correspondía al hecho imponible soslayado, mientras que en la simulación procedía, además, la imposición de la correspondiente sanción. Por otra parte, la simulación era más fácil de declarar puesto que correspondía al órgano administrativo efectuar la oportuna regularización sin necesidad de acudir al expediente específico y declaración singular contemplada, en la literalidad de la ley, para el fraude.

La utilización indistinta por la Administración tributaria y por jurisprudencia de las figuras o categorías antielusivas llevó a que, ante las dificultades de la prueba de la simulación, se acudiera a la categoría genérica del "negocio jurídico indirecto" y a que se aplicara la precisión legal sobre calificación establecida en el artículo 25 o 28.2 LGT/1963 (RCL 1963, 2490).

Con esos precedentes no puede extrañar que la figura del fraude de ley fuera objeto de intensos debates en la elaboración de la LGT/2003 (RCL 2003, 2945). Y que, en la redacción final, el artículo 15 sustituyera la figura del fraude de ley por una cláusula general antielusión denominada "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", explicada por la Exposición de Motivos de la Ley en los siguientes términos: "se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria".

Esta cláusula genérica "antiabuso" o antielusión comprende los supuestos tradicionalmente considerados como fraude de ley y los denominados negocios indirectos, quedando, por el contrario, separada la previsión legal de la simulación en el artículo 16 LGT/2003 (RCL 2003, 2945).

En definitiva, conforme a este tratamiento unitario, la aplicación del artículo 15 LGT/2003 (RCL 2003, 2945) exige, en la actualidad la utilización de dos parámetros avanzados por la jurisprudencia anterior al tratar de las facultades de la Administración para calificar los negocios y aplicar, en su caso, el fraude de Ley: el de la normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado, y el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal (...).

El fraude de Ley es una actuación en la que se busca crear la apariencia de su conformidad con una norma (de cobertura), que oculta la colisión de la misma con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. Así lo señala la STC 120/2005, de 10 de mayo (RTC 2005, 120), que dice:

"(...) el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de Ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código civil (LEG 1889, 27) contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.- (...)" (FD 4).-

También analiza la cuestión la Sentencia de 6 de mayo de 2010 (RJ 2010, 3594) (rec. cas. núm. 7524/2005), que expone la nueva regulación del art. 15 de la Ley General Tributaria de 2003 (RCL 2003, 2945):

"5. Podemos también traer a colación la nueva regulación de la LGT de 2003 (RCL 2003, 2945) sobre la figura del fraude de ley, actualmente denominada "conflicto en la aplicación de la norma", en la medida en que la misma recoge la doctrina jurisprudencial anteriormente existente sobre la materia, centrada en el abuso de las formas jurídicas, así como la realidad social del momento, de interés a efectos de interpretación de la norma anterior (art. 3.1 CC (LEG 1889, 27))".

Y la Sentencia de 29 de abril de 2010 (RJ 2011, 941) (rec. cas. núm. 100/2005) examina la intencionalidad recogiendo que "no es necesario que la persona o personas que realicen el acto o actos en fraude de ley tengan la intención o conciencia de burlar la ley, ni consiguientemente prueba de la misma, porque el fin último de la doctrina del fraude de ley es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa" (Sentencia de 13 de junio de 1959). Por consiguiente, "debe probarse la intención de eludir el impuesto, pero nada exige que se haga un juicio de intenciones del actor, tratando de penetrar en la conciencia de quien, en su proceder, se ajusta formalmente a una conducta de impecable textura legal. Se puede y se debe pretender probar que el camino elegido para alcanzar el resultado económico que se obtiene es, pese a su legalidad, artificioso, y de ahí deducir que se pretendía eludir el impuesto". En fin, "la intencionalidad no debe considerarse requisito necesario del fraude puesto que ésta deberá exigirse y probarse para la imposición de sanciones, pero no para conseguir que se aplique la norma eludida que es la finalidad de la regulación del fraude de ley, y a esa finalidad debe llegarse con independencia de la intencionalidad o propósito del agente". (FD Quinto).

Por su parte, conforme a la Sentencia de 25 de marzo de 2010 (RJ 2010, 6328) (rec. cas. núm. 2559/2006), para apreciar el fraude de ley, es suficiente constatar que la causa del negocio jurídico o del conjunto de negocios jurídicos realizados es exclusivamente de índole fiscal, persiguiendo, únicamente obtener una tributación notoriamente más baja que la legal y ordinariamente previsible. De esta manera, para excluir dicha clase de fraude en operaciones "insólitas e inusuales" en muy corto espacio de tiempo es preciso alegar y acreditar razonablemente una causa suficiente y justificativa que no sea el mero propósito de atenuar anormalmente la carga tributaria que grava ordinariamente a la capacidad económica evidenciada en conjunto de negocios jurídicos realizados.

(...)

Partiendo de la configuración jurisprudencial del fraude de ley, antes expuestas y de los negocios jurídicos realizados, debe entenderse que en el presente supuesto concurren todos requisitos para confirmar el acto administrativo impugnado.

a) El primero de los requisitos es la realización efectiva de unos hechos, actos o negocios jurídicos. Esto es, los negocios realizados en fraude de ley deben ser reales y no ficticios, siendo esta característica de los negocios realizados en fraude de ley lo que los diferencia de los realizados de forma simulada, es decir, de aquellos en los que se crea una simple apariencia de negocio donde no existe ninguno (simulación absoluta) o existe un negocio distinto del aparente (simulación relativa). En el fraude de ley los negocios realizados son queridos por las partes pero con el entramado negocial realizado se persigue una finalidad contraria al ordenamiento jurídico eludiéndose la normal aplicación del mismo. (...)

b) El segundo de los requisitos es la equivalencia de resultados, esto es, que los actos realizados en fraude de ley produzcan un efecto equivalente (aunque no tenga que ser idéntico) al derivado de aquél cuya realización formal se ha eludido. (...)

c) El tercero de los requisitos es el propósito de eludir total o parcialmente el pago del tributo. Esto es, se hace necesario que de los hechos constatados en el expediente se desprenda la realización de uno o varios negocios jurídicos cuya única o principal finalidad sea la elusión total o parcial del pago del tributo que se produciría de no realizarse el "rodeo" o "contorneo" o "artificio" (en términos jurisprudenciales) que caracteriza la realización de actos o negocios en fraude de ley. (...)

El cuarto y quinto de los requisitos es la existencia de una norma de cobertura y de una norma defraudada. Esto es, como se ha indicado anteriormente, la característica del negocio realizado en fraude de ley no es el infringir frontalmente el ordenamiento jurídico sino el hacerlo de una forma indirecta o tangencial mediante la utilización de una o varias "normas de cobertura" (o "normas refugio") que en su día fueron dictadas con una finalidad distinta de aquella por la que es utilizada ahora por las partes eludiendo así la aplicación de la denominada "norma defraudada".

A ello ha de añadirse que respecto al procedimiento para la declaración de fraude de ley, el Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 19 de julio de 2016 dictada en el recurso de casación 2553/2013, ha dicho:

"Por lo que hace a las protestas sobre la tramitación del expediente de fraude de ley, es evidente que a tenor de nuestra jurisprudencia sobre los procedimientos en fraude de ley, de la que es representativa nuestra STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 1503/2016 (RJ 2016, 4311) (rec. 2218/2015), ha de ser desestimada. En ella se afirma: "Nuestra jurisprudencia, a este respecto viene señalando que la ausencia de una regulación especial para la tramitación del expediente de declaración de fraude de ley no puede conducir, como consecuencia, a mantener la improcedencia del expediente de fraude de ley, por no haberse realizado su declaración mediante la tramitación de un expediente separado e independiente del de comprobación y liquidación. Ante la ausencia de desarrollo reglamentario se había de aplicar, con carácter supletorio, el procedimiento previsto en la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), cuya especificidad radica en el pronunciamiento de fraude previa audiencia que asegure una adecuada defensa de quien resulta sujeto al procedimiento de fraude de ley."

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, 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 Juan Pedro 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.

Sexto.

En cuanto a las costas causadas en este proceso este Tribunal considera, a tenor de lo dispuesto en los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley Jurisdiccional y de forma análoga a lo decidido en la sentencia de la Sala de Barcelona, que toda vez que no está ausente la "justa causa litigandi" y al presentar la cuestión serias dudas de hecho o de derecho, no procederá hacer especial imposición de las mismas.

Vistos los preceptos ya citados, así como los de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo núm. 599/2018, ejercitado por la representación procesal de Don Valeriano, en calidad de sucesor de D Juan Pablo , contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018 y la precedente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 22 de mayo de 2014; DEBEMOS ANULAR Y ANULAMOS los citados actos, así como el acuerdo de liquidación de 25 de abril de 2013 dictado por la Dependencia Especial de Valencia la AEAT, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2008, los cuales se declaran disconformes con el ordenamiento jurídico; y todo ello sin efectuar especial imposición en cuanto a las costas causadas a ninguna de las partes.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático.
Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.