AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia de 30 de abril de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 1303/2020

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Supuestos excluidos. *Transmisión lucrativa por acto inter vivos de participaciones en favor de los descendientes.* En el presente caso, nos encontramos ante una compraventa de participaciones sociales, documentada en escritura pública con fecha de 23 de mayo de 2013, en la que se hizo constar que el transmitente, con consentimiento de su esposa, vende y transmite 15.007 participaciones sociales de una sociedad limitada a sus dos hijos, por 15.007 euros cada uno, operación a la que aplicó la no sujeción de la ganancia patrimonial prevista en el artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) en su declaración de IRPF de 2013. Según la recurrente, aunque en la escritura se hizo constar la compraventa de las participaciones sociales a cambio de un precio, la transmisión carecía de todo ánimo oneroso y el importe convenido en la operación "era un mero valor nominal de las participaciones, tiene un valor meramente testimonial, de dar una mera referencia numérica a la operación". La Administración entiende que la posición de la recurrente va en contra de los propios actos del contribuyente, pues la operación de transmisión de participaciones sociales se formalizó a través de una compraventa y, por tanto, a través de un negocio oneroso, lo que permite descartar la infracción del art. 13 LGT que se invoca en la demanda. Por ello, si estamos ante una transmisión onerosa, debe excluirse la operatividad de la exención a la que se acogió el contribuyente para no tributar por la ganancia patrimonial producida con ocasión de la transmisión de las participaciones sociales, pues su aplicación está reservada a las transmisiones lucrativas. Por tanto, tampoco cabe acoger el segundo motivo de impugnación de la demanda, referido al cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos previstos en el art. 33.3.c) Ley IRPF.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA
A U D I E N C I A N A C I O N A L
Sala de lo Contencioso-Administrativo
SECCIÓN CUARTA
Núm. de Recurso:
0001303/2020
Tipo de Recurso:
PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Núm. Registro General:
11243/2020
Demandante:
Frida
Procurador:
IGNACIO AGUILAR FERNANDEZ
Demandado:
TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Abogado Del Estado
Ponente Ilmo. Sr.:
D. RAFAEL VILLAFAÑEZ GALLEGO
S E N T E N C I A Nº:
Ilmo. Sr. Presidente:
D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU
Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. CARMEN ALVAREZ THEURER
Dª. ANA MARTÍN VALERO
D. RAFAEL VILLAFAÑEZ GALLEGO

Madrid, a treinta de abril de dos mil veinticinco.
La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Cuarta) ha visto los autos del recurso contencioso-administrativo n.º 1303/2020, interpuesto por D.ª Frida, actuando en calidad de sucesor de su cónyuge D. Higinio, que interviene representada por D. Ignacio Aguilar Fernández y bajo la dirección letrada de D. Manuel López Gil, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 1 de junio de 2020, que desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional dictada el 3 de mayo de 2018 por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2013.
Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO
1.Por auto de 23 de noviembre de 2020 se admitió por la Sala la competencia para conocer del recurso interpuesto por D.ª Frida, actuando en calidad de sucesor de su cónyuge D. Higinio, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 1 de junio de 2020, que desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional dictada el 3 de mayo de 2018 por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2013, que había sido inicialmente formulado ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.
2.El 21 de abril de 2021, la recurrente formuló demanda por la que solicitó la anulación de la resolución recurrida.
3.El 11 de mayo de 2021, la Administración contestó a la demanda y solicitó su desestimación.
4.Por autos de 12 de mayo de 2021y 10 de junio de 2021 se resolvió sobre la prueba con el resultado que obra en autos.
5.Conclusas las actuaciones, por providencia de 31 de marzo de 2025 se señaló el día 9 de abril de 2025 para la votación y fallo del recurso.
6.El 9 de abril de 2025 se votó y falló el recurso con el resultado que se expresará a continuación.
Ha sido Magistrado ponente D. Rafael Villafáñez Gallego, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO
PRIMERO. - Objeto del recurso.
1. D.ª Frida, actuando en calidad de sucesor de su cónyuge D. Higinio, impugna la Resolución del TEAC, de 1 de junio de 2020, que desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional dictada el 3 de mayo de 2018 por la AEAT en relación con el IRPF del ejercicio 2013.
2. La parte actora solicita la anulación de la resolución recurrida.
3. La Administración solicita la desestimación del recurso.

SEGUNDO. - Posición de las partes.
4. D.ª Frida fundamenta sus pretensiones en los siguientes motivos de impugnación:
1º.- La calificación de la naturaleza tributaria de la operación como transmisión lucrativa y no onerosa.
2º.- No existe ganancia patrimonial en transmisiones lucrativas de empresas familiares cuando, como sucede en este caso, se cumplen determinados requisitos.
5. La Administración se opone a la estimación de la demanda por los siguientes motivos:
1º.- La transmisión de las acciones fue onerosa.
2º.- No se cumplen los requisitos previstos en el art. 33.3.c) 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)

TERCERO. - Antecedentes de interés.
6. Para la decisión del recurso se deben tener en cuenta los siguientes antecedentes de interés:
i. Por escritura pública de compraventa de participaciones, firmada el día 23 de mayo de 2013 ante el notario D. Gonzalo Sauco Polanco, se hizo constar lo siguiente:
"Don Higinio, con el consentimiento de su esposa doña Frida,

vende y transmite 15.007 participaciones sociales de los que es titular, números 1 al 15007 ambos inclusive, de la compañía mercantil Tecnohoy 2006, S.L., a don Teodoro, que compra y adquiere.
El precio de la venta es el de 15.007 euros.
Dicha cantidad declara la parte vendedora haberla recibido de la parte compradora antes de este acto por lo que a ésta otorga la más completa y eficaz carta de pago.
Hacen constar los comparecientes bajo su responsabilidad que el precio ha sido satisfecho en el día de hoy en efectivo metálico".
ii. La misma redacción aplicada a la venta de las otras 15.007 participaciones a D. Ricardo sigue al párrafo anterior.
iii. El 10 de julio de 2018 se notificó a D.ª Frida, al haber fallecido su marido previamente, resolución con liquidación provisional en relación con el IRPF de D. Higinio del ejercicio 2013, de la que se derivaba un total a ingresar de 179.921,79 euros (de los cuales, 24.359,83 euros eran por intereses de demora y 155.561,96 euros de cuota).
iv. El motivo de la regularización consistió en someter a tributación por el IRPF la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la totalidad de las acciones de la compañía mercantil Tecnohoy 2006, S.L. (15.007 acciones en favor de su hijo D. Teodoro y otras tantas acciones en favor de su otro hijo D. Ricardo), que el contribuyente había considerado una operación no sujeta por aplicación de la delimitación negativa a la que alude el artículo 33.3. c) de la LIRPF, para la transmisión lucrativa de la empresa familiar.
v. Disconforme con la citada resolución, D.ª Frida formuló reclamación económico-administrativa contra la misma, que fue desestimada por la Resolución del TEAC, de 1 de junio de 2020, contra la que se dirige el presente recurso.

CUARTO.- Sobre la conformidad a Derecho de la resolución recurrida.
7. La controversia que se plantea en el presente recurso gira en torno a la aplicación (o no) de la regla contenida en el art. 33.3.c) de la LIRPF a la transmisión de las participaciones sociales mercantil Tecnohoy 2006, S.L. realizada el 23 de mayo de 2013 por D. Higinio a favor de sus hijos D. Teodoro y D. Ricardo.
8. El art. 33.3.c) de la LIRPF, en la redacción aplicable *ratione temporis,*establecía que:
"Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:
c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión".
9. Según la recurrente, aunque en la escritura se hizo constar la compraventa de las participaciones sociales a cambio de un precio, la transmisión carecía de todo ánimo oneroso y el importe convenido en la operación "era un mero valor nominal de las participaciones, tiene un valor meramente testimonial, de dar una mera referencia numérica a la operación".
10. Se trataba únicamente en su opinión, de formalizar la sucesión en la empresa por razón de la relación de las partes, padres e hijos, con causa en la jubilación por edad de D. Higinio.
11. Al no haberlo apreciado así la AEAT, en opinión de la recurrente, se infringe el art. 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), pues la transmisión de participaciones sociales en este caso constituye una operación lucrativa y no onerosa.
12. Además, en la medida en que se cumplen los restantes requisitos exigidos en el art. 33.3.c) de la LIRPF, considera la recurrente que estamos ante una operación en la que debe entenderse que no existe ganancia patrimonial alguna.
13. La Administración, por el contrario, entiende que la posición de la recurrente va en contra de los propios actos del contribuyente, pues la operación de transmisión de participaciones sociales se formalizó a través de una compraventa y, por tanto, a través de un negocio oneroso, lo que permite descartar la infracción del art. 13 de la LGT que se invoca en la demanda.
14. Presupuesto lo anterior no se cumplen, añade la Administración, los requisitos del art. 33.3.c) de la LIRPF, pues este precepto se limita a las transmisiones lucrativas y no comprende las de carácter oneroso, como es el caso.
15. Con carácter subsidiario, para el caso de estimación de la demanda, solicita la Administración la retroacción de actuaciones a fin de que pueda verificarse el cumplimiento de todos los requisitos previstos en el art. 33.3.c) de la LIRPF.

16. Pues bien, debemos partir de que la operación de transmisión de participaciones sociales se instrumentó por las partes intervinientes a través de una compraventa y, por tanto, el vendedor (el padre, D. Higinio) procedió a su entrega a cambio de un precio que pagaron los compradores (los hijos, D. Teodoro y D. Ricardo).
17. Entendemos, como opone la Administración, que la tesis que ahora se esgrime en la demanda de que, en realidad, se trató de una operación no onerosa infringe la doctrina de los propios actos.
18. Como ha señalado el Tribunal Supremo, la doctrina de los actos propios prohíbe a todo sujeto de derecho ir contra sus propios actos y es de " doble sentido", en el sentido de que alcanza tanto a la Administración tributaria como a los contribuyentes y de que unos y otros quedan vinculados por sus actos, de manera que no pueden negar su alcance, contenido y eficacia cuando constatan que les pueden perjudicar (por ejemplo, en sentencia de 18 de mayo de 2020, rec. 2856/2017, FJ 5).
19. Respecto a la infracción del art. 13 de la LGT que se alega en la demanda, por no acoger la AEAT ni el TEAC que nos encontramos ante una transmisión lucrativa de las participaciones sociales, debemos recordar también la posición del Tribunal Supremo expresada en las sentencias de 26 de mayo de 2016 (rec. 60/2015, FJ 5.3) y 12 de julio de 2016 (rec. 1272/2015, FJ 1).
20. Según la jurisprudencia, el principio de calificación es una facultad que la Ley atribuye a la Administración, no pudiendo ser invocado por los contribuyentes para cambiar la calificación dada, por ellos mismos, a sus propios negocios o contratos. A ello conduce e principio de buena fe e interdicción del abuso del derecho (artículo 7 del Código Civil), que impide que la libertad de la que se dispone para configurar los contratos celebrados y las cláusulas en ellos incluidas sea usada, en perjuicio de terceros, mediante denominaciones falsas, oscuras o equívocas (artículo 1288 del Código Civil).
21. Sostiene el Tribunal Supremo, en consecuencia, que el principio de calificación no se configura como un principio cuya aplicación pueda ser directamente exigido por el obligado y que le permita alterar la calificación que en su día le dio a la operación realizada, con las consecuencias inherentes a efectos tributarios.
22. Presupuesto lo anterior, hemos de confirmar el criterio expresado por el TEAC en el FD 3 de la resolución recurrida al afirmar que nos encontramos ante una transmisión onerosa y no lucrativa, pues así se deriva de lo dispuesto en los arts. 618 y 1445 del Código Civil, al definir respectivamente la donación y la compraventa (sentido jurídico), y del significado de los términos oneroso y lucrativo que resulta de las acepciones recogidas en el Diccionario de la Real Academia Española (sentido usual), siguiendo las reglas de interpretación de las normas tributarias contenida en el art. 12.2 de la LGT.
23. Si estamos ante una transmisión onerosa, debe excluirse la operatividad del art. 33.3.c) de la LIRPF a la que se acogió el contribuyente para no tributar por la ganancia patrimonial producida con ocasión de la transmisión de las participaciones sociales, pues su aplicación está reservada a las transmisiones lucrativas.
24. Por tanto, tampoco cabe acoger el segundo motivo de impugnación de la demanda, referido al cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos previstos en el art. 33.3.c) de la LIRPF.
25. En vía económico-administrativa, por último, se cuestionó la valoración de la ganancia patrimonial efectuada por la AEAT.
26. Sin embargo, en la demanda no se contienen argumentos dirigidos a impugnar las consideraciones que llevaron al TEAC a confirmar la liquidación provisional en este extremo (FD 5), por lo que también procede confirmar la resolución recurrida en este extremo.
27. No consideramos suficientes, a tal efecto, las afirmaciones relativas a los graves errores conceptuales y numéricos en que la AEAT habría incurrido al valorar la operación, sin concretar cuáles puedan ser, o al empleo de métodos de valoración generalmente aceptados por el autor del informe pericial aportado a su instancia, sin combatir las razones aducidas por el TEAC para desechar sus conclusiones.
28. En todo caso, a mayor abundamiento, consideramos correcta la apreciación de esta cuestión que se contiene en la resolución recurrida (FD 5) que, por una parte, mantiene la valoración realizada por el TEAC conforme a las normas específicas de valoración contenidas en el art. 37.1.b) de la LIRPF y, por otra parte, no considera que haya sido desvirtuada por un informe basado acríticamente y sin contraste alguno en la información facilitada por la mercantil Tecnohoy 2006, S.L.
29. Se desestiman los motivos de impugnación.

QUINTO. - Decisión del recurso.
30. Se desestima el recurso.

SEXTO. - Costas.
31. Se imponen las costas a la recurrente al haberse rechazado todas sus pretensiones, conforme a lo establecido en el art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA).

FALLO
En el recurso contencioso-administrativo n.º 1303/2022, interpuesto por D.ª Frida, actuando en calidad de sucesor de su cónyuge D. Higinio, contra la Resolución del TEAC, de 1 de junio de 2020, que desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional dictada el 3 de mayo de 2018 por la AEAT en relación con el IRPF del ejercicio 2013, debemos:
1º.- Desestimar el recurso.
2º.- Imponer las costas a la recurrente.
La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el 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 remitida en su momento a la oficina de origen, a los efectos legales, junto con el expediente -en su caso-, lo pronunciamos, mandamos y fallamos.
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).