

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 554/2025 de 12 de mayo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 3236/2023****SUMARIO:**

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. *Conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores.* La cuestión que suscita el presente recurso de casación se contrae a determinar si la facultad de calificación prevista en el art. 13 LGT ampara la recalificación como reducción de capital con devolución de aportaciones, a los efectos del art. 33.3.a) Ley IRPF, de un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores; o si, por el contrario, tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art. 15 LGT. Los razonamientos de la STSde 24 de julio de 2023, recurso n.º 1496/2022, resultan plenamente aplicables a este caso, toda vez que la Administración no se ha limitado a una calificación, o recalificación del negocio jurídico, sino que ha tomado en consideración un conjunto de negocios jurídicos y actos jurídicos, a los que atribuye una finalidad de reducción de capital con amortización de acciones y devolución de aportaciones a los socios. En efecto, la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica, del hecho imponible, en cuanto operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas, sino que lo realizado es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (socio transmitente y sociedad adquirente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular la compra de las acciones, y en la que se conecta ese negocio jurídico con la posterior amortización de acciones y reducción del capital social. La argumentación del escrito de oposición a la casación presentado por el Abogado del Estado trae a colación una serie de indicios que, contrariamente a lo sostenido por el defensor de la Administración, ponen de manifiesto la concurrencia de las circunstancias que caracterizan al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, a tenor del art. 15 LGT. Así, la proximidad temporal de las operaciones, las vinculaciones familiares de los socios, la falta de acreditación de la finalidad de la reducción y la existencia de reservas en la sociedad, cuando, además, no se ha alterado significativamente la participación de los socios en el capital, que señala como indicios relevantes, revela que la propia Administración estatal tributaria, aquí recurrida, atribuye al negocio jurídico de transmisión de acciones, puesto en relación con otras actuaciones previas y posteriores, una finalidad notoriamente artificiosa o impropia del resultado obtenido (art. 15.1.a) LGT), y que de su utilización no se desprenden efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal (art. 15.1.b) LGT). Ello comporta que la Administración no se ha limitado a la mera calificación jurídica, pues se considera que se ha evitado la realización del hecho imponible integrante de la obtención de rendimientos del capital mobiliario, que se ha tratado de eludir mediante la utilización de la figura de la transmisión de un elemento patrimonial, con el tratamiento fiscal de ganancias patrimoniales, y la consiguiente reducción de la carga fiscal. La Administración ha operado bajo la apariencia de una operación de calificación frente a un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sin seguir el procedimiento que para este tipo de situaciones previene el art. 15 LGT, que comporta la infracción total y absoluta del procedimiento y conlleva la nulidad del acto que puso término al mismo (art. 217.1.e) LGT). Se reitera la doctrina contenida en las SSTs de 2 de julio de 2020, recurso n.º 1429/2018 y 22 de julio de 2020, recurso n.º 1432/2018 y la STS de 23 de febrero de 2023, recurso n.º 5730/2021 que las reitera, así como las últimas de ellas, de 29 de abril de 2025, recurso n.º 489/2025, y la de 6 de mayo de 2025, recurso n.º 3532/2023, y la de 5 de mayo de 2025, recurso n.º 4066/2023 en las que hemos declarado que «las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el art. 13 LGT como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto [...]» y se acuerda

Síguenos en...

que la Administración tributaria, al amparo del art. 13 LGT no puede directamente recalificar como reducción de capital con devolución de aportaciones, a los efectos del art. 33.3.a) Ley IRPF, un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores. Tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art. 15 LGT.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

ISAAC MERINO JARA

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 554/2025

Fecha de sentencia: 12/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3236/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/04/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3236/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 554/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 12 de mayo de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3236/2023, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Gerardo Pérez Almeida, en representación de doña Natividad, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, el 7 de febrero de 2023, en el recurso núm. 222/2022, sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio 2013.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

Síguenos en...



El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 7 de febrero de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, que desestimó el recurso núm. 222/2022 interpuesto por la ahora recurrente frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias (TEARC) notificada el 18 de abril de 2022, que estimó en parte la reclamación número NUM000 y acumulada, presentada por doña Natividad, frente a la liquidación girada en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas relativa al ejercicio 2013.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

1. El 5 de abril de 2018 se comunica a la recurrente el inicio del procedimiento inspector, cuyo alcance era parcial, limitado a la comprobación de las operaciones efectuadas con las participaciones que ostentaba de la sociedad DIRECCION000., y referido al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), periodo 2013.

2. La recurrente había presentado declaración-liquidación por el IRPF del periodo 2013. La operación mercantil de la que nace el objeto de la inspección se documenta en la escritura de 7 de febrero de 2013 de compraventa de participaciones sociales, por la que la entidad DIRECCION000. adquiere a la recurrente 22 participaciones de esa sociedad por un importe unitario de 28.125,00 euros, por un valor total de 618.750,00 euros, para su posterior amortización por reducción de capital según el acuerdo tomado en la Junta General Universal celebrada el día 14 de enero de 2013.

La obligada tributaria declara el resultado obtenido en las ventas de participaciones sociales a la entidad DIRECCION000. como ganancia patrimonial conforme a la realidad del negocio celebrado (la compraventa de las participaciones) y a lo dispuesto en el artículo 33 de la LIRPF. La ganancia patrimonial por importe de 403.338,73 euros, tras la aplicación de los coeficientes de abatimiento recogidos en la disposición transitoria 9ª de la LIRPF, previstos para las ganancias derivadas de elementos patrimoniales adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se convierte en una ganancia reducida imputable a 2013, de 170.025,88 euros.

3. La Inspección disiente de la calificación que efectuó la demandante al consignar tal renta como ganancia patrimonial, entendiéndolo que, en realidad, lo que se ha producido es una reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios, lo cual, conforme a lo dispuesto en el artículo 33.3.a) de la LIRPF, determina la obtención de un rendimiento del capital mobiliario.

4. El 24 de julio de 2018 se incoó acta en disconformidad, referencia A02- NUM001, que incluye la propuesta de liquidación, presentándose el 9 de agosto siguiente alegaciones a la propuesta, en las que se manifiesta que resulta acreditado que las operaciones realizadas tienen encaje en el concepto de ganancias patrimoniales del artículo 33.1 LIRPF, citando consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos en las que, a juicio de la recurrente, se declara que la transmisión de participaciones a la propia sociedad genera variación patrimonial a la persona física transmitente.

5. El 4 de octubre de 2018, la AEAT en Canarias dicta acuerdo de liquidación provisional, que confirma la indicada propuesta de regularización, reiterando que en atención «a la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas, procede su recalificación como reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios». De todo ello se determina una deuda tributaria de 141.539,52 euros.

6. Disconforme con esa decisión, la obligada tributaria recurrió ante el TEARC que, por acuerdo de 31 de marzo de 2022, desestimó la reclamación.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

Contra la referida resolución se interpuso recurso, núm. 222/2022, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, desestimado en sentencia de 7 de febrero de 2023, que razona:

«Pues bien, el citado alegato debe ser desestimado, por cuanto, acorde con el planteamiento que se ha seguido, al dar prioridad a los aspectos objetivos del caso circunscritos a la atribución patrimonial efectuada por la sociedad a los socios como consecuencia de la generación de dicha autocartera y su ulterior amortización, no resulta atendible el aducido exceso de la Administración en sus facultades de calificación y sobre la necesidad de acudir al procedimiento de conflicto en aplicación de la norma, puesto que la calificación fiscal sostenida se realiza sin alterar la naturaleza jurídica de los negocios realizados y sin atribuir a su utilización una finalidad artificiosa con voluntad de engaño y ocultación. Lo que la Inspección ha llevado a cabo es una labor de calificación de los negocios mercantiles socios-sociedad analizados en su conjunto, no

quedándose solo con el efecto aislado de la venta de las participaciones de los socios a la sociedad, sino concatenando lo anterior con la ulterior amortización de la autocartera de la mercantil, dadas las circunstancias o indicios ya analizados, trasladando tal calificación al IRPF de los socios a efectos de determinar la fuente u origen de la renta que para ellos se generó, y en consecuencia recalificando la ganancia patrimonial declarada a rendimientos de capital mobiliario, que es como en última instancia debe ser exigida la obligación tributaria».

Por lo que respecta a la pretensión subsidiaria, en caso de que las operaciones societarias realizadas determinen para el partícipe la obtención de un rendimiento del capital mobiliario, solicitaba la actora el derecho a deducir las retenciones que sobre tal rendimiento debió practicar la sociedad, con apoyo normativo en el artículo 99.5 LIRPF, la sentencia impugnada responde que:

«Dicho planteamiento obliga a este parte a analizar en qué medida tal conclusión se ajusta a la reciente sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo núm. 443/2021, de fecha 25 de marzo de 2021, Rec. casación 8296/2019, en la que se analiza la procedencia de la deducción de las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando no se ha acreditado la práctica de esa retención en un supuesto de vinculación con el retenedor. En idéntico sentido la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo núm. 765/2021, de fecha 31 de mayo de 2021, Rec. casación 5444/2019, para el caso de ingresos a cuenta de retribuciones en especie.

Como se aprecia, un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública, no habiéndose acreditado la práctica de tal retención o tal ingreso, puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas, aunque el perceptor de la renta ostente el 50 por 100 del capital de la persona o entidad pagadora y sea administrador solidario de la misma, pero deja abierta la posibilidad de denegar tal deducción de las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas, cuando la falta de la retención o el ingreso no sea imputable exclusivamente a la actuación del retenedor, esto es, exista causa imputable al perceptor, siendo ello una cuestión que se debe analizar según las circunstancias del expediente en cuestión, habla de que "es una cuestión a resolver caso a caso". Adviértase como señala que la conducta del perceptor "en principio" es ajena a la falta de retención, esto es, no afirma categóricamente que siempre y en todo caso la conducta del perceptor de la renta sea ajena a dicho déficit en la práctica e ingreso de la retención. Lo que ocurre que en el caso que se examina, por el mero hecho de que el perceptor sea socio y administrador de la entidad pagadora, no implica sin más, su participación en el incumplimiento en tomo a la práctica y el ingreso de las retenciones debidas» (sic).

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación.El procurador don Gerardo Pérez Almeida, en representación de doña Natividad, preparó recurso de casación contra la anterior sentencia, por escrito de fecha 20 de marzo de 2023.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 13 y 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de abril de 2023.

2.- Admisión.La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 20 de marzo de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

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

2. Para el caso de respuesta afirmativa a la anterior pregunta, reforzar, completar o matizar la jurisprudencia de esta Sala, determinando si, de conformidad con el artículo 99.5 LIRPF, un contribuyente que percibe ingresos de una persona o entidad obligada a practicar la

correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando no se ha acreditado la práctica de la retención o el ingreso.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 13 y 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA».

3.- Interposición. La representación de doña Natividad interpuso recurso de casación mediante escrito de 11 de marzo de 2024.

Concluye el escrito señalando como criterio interpretativo a fijar, que:

«de acuerdo a la primera cuestión que plantea el auto de admisión, fije el criterio interpretativo según el cual la recalificación como reducción de capital con devolución de aportaciones, a los efectos del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF de un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria según el artículo 15 de la Ley General Tributaria. En relación a la segunda cuestión, y una vez acreditado que no se practicó retención en la renta percibida, debe reconocerse el derecho de la obligada tributaria a deducirse las cantidades que debieron ser retenidas de conformidad con lo previsto en el artículo 99.5 LIRPF».

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito el 6 de mayo de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual, frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye señalando como doctrina a adoptar, la siguiente: «En un caso concreto como el suscitado, la Administración tributaria, al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, puede directamente recalificar como reducción de capital con devolución de aportaciones, a los efectos del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores, sin que, por tanto, sea necesario acudir a la tramitación de un procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.

- Partiendo de la calificación de la operación antes descrita como rendimiento de capital mobiliario, ratificando su jurisprudencia última al respecto sobre el alcance e interpretación del artículo 99.5 LIRPF, y para el caso concreto suscitado, que el hecho probado de que la recurrente, junto con el resto del grupo familiar, fuera directamente responsable de la puesta en marcha y ejecución de la operación, la cual, como se ha expuesto, no tuvo otra finalidad que evitar la tributación de una parte importante de las rentas como rendimientos de capital mobiliario, impide atribuir a la entidad pagadora, la responsabilidad "exclusiva" por la falta de práctica de las retenciones y hace improcedente por tanto, la deducción de las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas».

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 8 de mayo de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 6 de marzo de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 29 de abril de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Mediante el presente recurso, se trata de dilucidar si, para el caso concreto suscitado, la Inspección tributaria, acudiendo al principio de calificación jurídica del artículo 13 de la LGT, puede considerar como rendimientos de capital mobiliario del IRPF y no como ganancias patrimoniales las operaciones realizadas con las participaciones de la entidad DIRECCION000. Eso en primer lugar, puesto que, en segundo lugar, para el caso de que se responda en el sentido de confirmar la calificación realizada por la administración, también deberemos pronunciarnos acerca de cuándo, de conformidad con el artículo 99.5 LIRPF, un contribuyente que percibe ingresos de una persona o entidad obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública, puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas.

Síguenos en...



SEGUNDO. - *Posición de las partes.*

La Sra. Natividad manifiesta, en relación con la primera cuestión que plantea el auto de admisión, que la respuesta se encuentra en la jurisprudencia que ha ido perfilando el Tribunal Supremo respecto a los límites que se deben apreciar en el ejercicio de las facultades de calificación por los órganos de aplicación de los tributos.

Mas en concreto, en la propia sentencia de 24 de julio de 2023 del Tribunal Supremo, ref. cas. 1496/2022 y que, en un supuesto idéntico al recogido en este recurso, sienta de forma clara que la Administración no puede directamente recalificar como una reducción de capital, con devolución de aportaciones, un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, acto seguido, una reducción de capital con amortización de aquellos valores. Además, esa doctrina, no deja de ser una reiteración de la argumentada en las sentencias de 2 y 22 de julio de 2020, reces. cas. 1429/2018 y 1074/2020, así como la de 23 de febrero de 2023, ref. cas. 5730/2021.

Señala, además, que no estorba abundar en los razonamientos que patrocina el Tribunal Supremo respecto a la imposibilidad de utilizar la "calificación" tributaria para abordar una actuación como la que nos ocupa, pues de permitirlo sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, haciendo innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación.

En otras palabras, asegura que «la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con "calificar" las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y "ajustarlas" a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora (recordemos, solo de los "actos, hechos o negocios") sería prácticamente absoluta y omnicompreensiva de cualquiera situación imaginable.

Una cosa es que la Administración tributaria tenga la facultad de estudiar los posibles hechos, actos, contratos o negocios para determinar la realidad jurídica subyacente, a fin de aplicar las correctas consecuencias tributarias, y otra muy distinta determinar las naturalezas jurídicas libre de ataduras procedimentales y ajena a las mínimas garantías del contribuyente. La realidad es que tanto el conflicto de aplicación de la norma (artículo 15 LGT) como la simulación (artículo 16 LGT) exigen un esfuerzo interpretativo y probatorio, y un procedimiento mínimamente más exigente y garantista que, precisamente, pretenden ser evitadas mediante la remisión a la facultad de recalificación del artículo 13 LGT, que es la figura a la que recurrió la Administración en el supuesto resuelto en la instancia».

Razona que «el artículo 13 es una potestad de la Administración. Con evidente finalidad antielusoria, cierto, pero es una potestad reglada. Sometida a las competencias que le son atribuidas por el artículo 5 LGT; sometida a las fuentes, artículo 7 LGT; sometida al principio de legalidad, artículo 8 LGT; sometida a los principios de la hermenéutica legal del artículo 3 del CC, artículo 12 de La LGT y, en especial, esa potestad está sometida al principio de prohibición de la analogía, artículo 14 LGT. En otras palabras, considerar que una compraventa de participaciones esconde una reducción de capital con devolución de aportaciones, está fuera de la potestad recalificadora».

Por todo lo anteriormente expuesto, y sobre la base del precedente de la citada sentencia de 24 de julio de 2023, rec. cas. 1496/2022 2023, concluye afirmando que la recalificación de las operaciones societarias, analizadas por el órgano de inspección, requerían, de manera ineludible, la tramitación del procedimiento de conflicto de aplicación de la norma previsto en el artículo 15 LGT.

En cuanto a la cuestión que, con carácter subsidiario, plantea el auto de admisión, considera que la anulación de la liquidación por la irregularidad procedimental denunciada tendría que hacer innecesario el pronunciamiento sobre la misma. En todo caso, en el supuesto que procediera su análisis, la respuesta a la cuestión también la encontramos en la doctrina legal que ha establecido el Tribunal Supremo. En el apoyo de dicha pretensión cita las sentencias de 25 de marzo, rec. cas. 8296/2019 y 31 de mayo de 2021, rec. cas. 5444/2019, que sientan la doctrina según la cual el contribuyente tiene derecho a deducirse las retenciones no practicadas por la sociedad pagadora. Es más, hace hincapié en que ese necesario análisis del supuesto concreto al que se refieren las sentencias del Tribunal Supremo, en nada desmerece la pretensión de la recurrente. Todo lo contrario. En el supuesto que resuelve la sentencia de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8296/2019, el contribuyente era propietario del 50% del capital de la sociedad que debería haber practicado la retención y, además, administrador solidario de la misma. Sin embargo, en el caso

de la recurrente, la causa, imputable al perceptor, de no haberse practicado la retención, tenía menos justificación, pues su participación en la sociedad pagadora era inferior al 6% y no formaba parte del órgano de administración.

No desconoce la parte recurrente las más recientes sentencias de 7 de febrero de 2024, rec. cas. 3892/2022 o de 20 de septiembre de 2023, rec. cas. 1321/2022 que abordan los supuestos de retenciones a cuenta de IRPF que no se dejaron de practicar por causa exclusiva del obligado a retener, recogiendo en esos casos, como hecho probado, que el contribuyente participó en la actuación tendente a eludir la tributación como rendimiento del trabajo de las cantidades satisfechas. Es decir, dichas sentencias dieron respuesta a casos puntuales en los que concurrían circunstancias específicas que dieron lugar a la adaptación de la doctrina general a los casos concretos enjuiciados; lo cual no ocurre en el presente supuesto.

Además, señala que la respuesta a la cuestión planteada no sólo la encontramos en la jurisprudencia mencionada. Emerge también de la interpretación del artículo 99.5 LIRPF que no deja de ser la plasmación legal del principio de autonomía de las obligaciones tributarias, tanto del retenedor como del retenido, en tanto la obligación de retener a quien la Ley se la impone, se presume siempre realizada, principio éste ampliamente reconocido por la jurisprudencia (sentencias del Tribunal Supremo de fechas 25 de enero de 1999, rec. ord. 76/1998, 8 de mayo de 2000, rec. cas. 5195/1995 o 27 de mayo 2002, rec. cas. 1366/1997 por citar algunas) admitiéndose que el retenido deduzca de la cuota del IRPF que autoliquida y en la que incluye la renta devengada, la cantidad que debió ser retenida en Derecho por el retenedor, cualquiera que haya sido el comportamiento tributario de este último. Dicho en otros términos, la conducta o comportamiento que haya seguido el retenedor no puede condicionar la liquidación del impuesto por el retenido.

La Abogacía del Estado comienza señalando que «de las condiciones en que se desarrollaron las operaciones cuestionadas podía inferirse, en aplicación de ese principio de calificación, que la adquisición de acciones o participaciones propias, adquisición realizada, como aquí, sin artificio alguno ni voluntad de engaño u ocultación entre los intervinientes, miembros todos de la misma familia, era un instrumento para una operación de reducción de capital con la finalidad de devolución de aportaciones a los socios, sin que pudiera entenderse dicha adquisición de forma independiente, lo que implicaría su tributación como ganancia patrimonial del artículo 33.1 de la LGT/2003 sino como una fase inherente a una operación de reducción de capital con devolución de aportaciones, a la que resultaría aplicable el régimen establecido en el artículo 33.3.a) LIRPF/2006 y, por ende, su tributación como rendimiento de capital mobiliario».

Razona después que, «aunque pudiera pensarse que lo expuesto encajaría en el caso concreto suscitado, nuestra opinión es contraria a ello pues, si bien , con carácter general, la transmisión de acciones/participaciones por parte del socio persona física genera en este una renta calificada como ganancia patrimonial (artículo 33.1 LIRPF), ya que ello, como dice el precepto, supone una alteración en la composición de su patrimonio ligado normalmente a una variación en el valor del citado patrimonio cuya determinación o cálculo en el caso de acciones o participaciones no cotizadas se realiza de acuerdo con lo establecido en el artículo 37.1.b) LI-RPF, y ello, en principio con independencia de quien sea el destinatario o comprador de tales activos, cuando, como en este concreto caso, el adquirente de esos títulos, es la propia entidad emisora de los títulos que, además, procede a reducir el capital correspondiente a las acciones/participaciones que previamente adquirió al socio/partícipe, amortizando estas, aplicando directamente, al no existir artificio u ocultación alguna, el principio de calificación jurídica, entraría directamente en liza la posibilidad de que sea aplicable al caso el artículo 33.3.a) LIRPF/2006 y que, por ende, se califique la renta obtenida por la persona física como rendimiento de capital mobiliario».

Añade que, a diferencia del caso resuelto en la sentencia de 24 de julio de 2023, rec. cas.1496/2022, «en el que, la adquisición de las acciones propias por parte de la sociedad se acordó por la Junta General Extraordinaria el 28/03/2008, formalizándose, según se lee en la sentencia de instancia, en escritura de compraventa de 24/04/2008, mientras que la amortización de dichos valores se produjo el 23/07/2008, varios meses después, en el caso ahora enjuiciado de la señora Natividad, el 07/02/2013 se produce una primera adquisición de participaciones por parte de la sociedad DIRECCION000. (acuerdo de la Junta General Universal de 14/01/2013) y el 21/02/2023 una segunda adquisición, en base a un acuerdo de la Junta General Extraordinaria Universal fechado sólo seis días antes.

En este mismo 21 de febrero de 2013 se formaliza la reducción de capital con amortización de las participaciones adquiridas. Como vemos, el lapso temporal es mucho más reducido, llegando a realizarse en un mismo día el acuerdo de adquisición del segundo paquete de participaciones, la formalización de la adquisición en sí y la amortización de tales participaciones. Así, al contrario

Síguenos en...



que en el caso enjuiciado en la Sentencia invocada, la Administración no necesitó aquí valorar diferentes operaciones separadas en el tiempo, cuya formalización podía por tanto responder a motivos variados (cambios en la situación de la empresa, implementación de una nueva estrategia empresarial, etc.) y tratarse por tanto de operaciones autónomas con sustantividad propia, sino que disponía por así decirlo de una foto muy clara en un mismo momento que le permitía apreciar de forma nítida la unidad negocial».

Y ello es relevante, por cuanto no ha sido necesario realizar una inferencia intrincada para conectar diversas operaciones, sino que el carácter unitario de lo realizado emerge prácticamente sin dificultad en el mismo momento. En ello incide el hecho de que los acuerdos de adquisición de autocartera por parte de DIRECCION000. fueron adoptados por unanimidad por la Junta General. Si a ello añadimos que en las escrituras de compraventa y documentos unidos se especifica que las acciones propias se adquirirían para una posterior reducción de capital, podemos advertir sin esfuerzo el carácter unitario de las operaciones a que nos hemos referido.

La cuestión de la proximidad temporal ya se abordaba implícitamente en la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril 2008, rec. cas. 6396/2004:

«En cualquier caso, no puede olvidarse que la sentencia recurrida además de sostener que: "... hablar de simulación, en el presente caso, no cabe...", también afirma que: "las diversas operaciones individuales realizadas únicamente tienen sentido apreciadas en su conjunto, aunque jurídicamente aparezcan con sustantividad fiscal autónoma", lo que, evidentemente, desvirtúa la valoración inicial de los negocios jurídicos individualmente considerados, y elimina la contradicción interna que el actor imputa a la sentencia, pues la operación que se enjuicia es la conjunta y no la de cada uno de los negocios aisladamente considerados».

La realización de varias operaciones no obsta para que su valoración y calificación pueda ser conjunta, en especial en un caso como el de la señora Natividad donde las operaciones son casi simultáneas.

Todo ello, insiste la Abogacía del Estado, «sin necesidad de analizar si la finalidad perseguida es notoriamente artificiosa o impropia para el resultado obtenido, propio del conflicto en la aplicación de la norma, bastando con tener presente sin más, como señala el acuerdo de liquidación, siendo unos presupuestos o premisas objetivas, que no admiten réplica, la proximidad temporal de las operaciones, las indudables vinculaciones familiares de los socios, la falta de acreditación de la finalidad de la reducción y la existencia de reservas en la sociedad, cuando, además, no se ha alterado significativamente la participación de los socios en el capital» Dice que el hecho de que la operación de reducción de capital sin devolución de aportaciones, fuera objeto de una autoliquidación por Operaciones Societarias del ITPAJD, con base imponible 0, no resulta significativo en contra de su planteamiento, pues como tuvo oportunidad de señalar nuestra sentencia de 16 de mayo de 2011, rec. cas. 3137/2007 «(...) la calificación como rendimiento de capital mobiliario de las rentas obtenidas por los socios en supuestos de compraventa de acciones propias para su ulterior amortización, partía de la constatación fáctica de que las operaciones realizadas, al no implicar una verdadera transmisión económica de la propiedad de los accionistas en la sociedad (en cuanto los socios mantienen el mismo porcentaje de propiedad sobre la sociedad), representaban en realidad una distribución tardía de los beneficios generados por la sociedad».

Al final nos encontramos con la alternativa calificación jurídica - conflicto en la aplicación de la norma, aplicable, como dice el auto de admisión, a un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y subsiguiente reducción de capital con amortización de aquellos valores, recalificado por la Administración tributaria, considerando la renta derivada de esa operación para la persona física beneficiaria como un rendimiento de capital mobiliario y no como una ganancia patrimonial. Después pasa a referirse al conflicto en la aplicación de la norma tributaria es la nueva figura llamada a sustituir al fraude de ley tributaria, que se regulaba en el artículo 24 de la anterior Ley General Tributaria. Manifestando que tal figura "no es otra cosa que un límite a la autonomía de la voluntad. Es decir, un instrumento que el Legislador pone en manos de la Administración Tributaria para impedir que se malogre la justicia social que proclama la Constitución (en su doble vertiente, de equitativa distribución de la carga tributaria y, en última instancia, de gasto público o Estado social), instrumento que permite a dicha Administración negar los efectos tributarios favorables derivados de determinados negocios jurídicos (precisamente los que atentan contra la citada justicia social o bien común".

Pues bien, llegados a este punto, y para descartar, en este caso, la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 LGT, baste, en primer lugar, tener en cuenta lo que

señaló ya la Sentencia de esa Sala de 20 de febrero de 2012, rec. cas. .6086/2008, en un caso igual al planteado, donde, se indica:

«(...) no es menos cierto que la Administración tributaria no calificó, en ningún momento, el entramado jurídico como un supuesto de fraude a la ley tributaria. Simplemente se limitó dentro de su ámbito competencial a su recalificación, y con ello a la determinación del alcance fiscal del conjunto de operaciones, transmisiones y cesiones puestas de manifiesto. La Administración tributaria ni actuó al amparo del artículo 23.1 de la Ley General Tributaria, ni acudió a la figura del fraude a la ley, ni llevó a cabo calificación fiscal alguna en esos términos o al abrigo de ese régimen jurídico.

Sólo es necesario acudir al previo procedimiento separado en los casos en que considere que el negocio o los negocios jurídicos se realizaron en fraude a la ley, no cuando se limita a la recalificación jurídica de la operación. En el caso analizado, no se trataba de poner de manifiesto la existencia de una fórmula negocial que, amparada en un precepto legal, se hubiera llevado a cabo para eludir o minorar la tributación efectiva. No fue preciso, por ello, fijar la norma eludida ni la aplicable al caso concreto; la Administración se limitó a fijar el sentido y el alcance de las operaciones, y con ello sus consecuencias tributarias para las partes implicadas».

Ello conduce a la Abogacía del Estado a rechazar la pretensión de la parte recurrente y considerar, por tanto, que es posible recalificar las operaciones realizadas -ex artículo 13 LGT- no siendo necesario acudir al procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma, previsto en el artículo 15 LGT, ya que no puede hablarse de la utilización de un negocio jurídico con una finalidad notoriamente artificiosa o impropia para la consecución del resultado obtenido.

Respecto a la segunda cuestión y dado que nos encontramos ante unos rendimientos de capital mobiliario derivados de la correcta calificación jurídica realizada por la Inspección tributaria - ex artículo 13 LGT, parte la Abogacía del Estado de las Sentencias de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8269/2019 y 31 de mayo de 2021, rec. cas. 5444/2019, a las que hay que añadir las más recientes de 20 de septiembre de 2023, rec. cas. 1321/2022 y 7 de febrero de 2024, rec. cas. 3892/2022.

El artículo 99.5 LIRPF exige como presupuesto para la deducción de retenciones que, debiendo practicarse, no se practicaron, el que la falta de retención sea imputable exclusivamente al retenedor. Como se indica en el acuerdo de liquidación, la responsabilidad de la falta de práctica de retención no es imputable en exclusiva a la sociedad, habida cuenta de que la reducción de capital fue acordada por la Junta General Universal de la social, esto es, por la totalidad de los socios, y que dicho acuerdo fue adoptado por unanimidad. Es decir, la señora Natividad participó en la decisión.

Además, señala la Abogacía del Estado, como se indica en el acuerdo de liquidación, «las retenciones no se practicaron y se ha producido la prescripción del derecho a su comprobación en sede de la sociedad, reclamándose por tanto a la perceptora la obligación principal sin deducción alguna de retenciones. No podemos ignorar que permitir a la obligada una deducción de retenciones que nunca se practicaron y que ya no pueden ser reclamadas a la entidad que debió hacerlo supondría un enriquecimiento injusto para tal obligada y, por consiguiente, una minoración de ingresos tributarios a todas luces injusta, por cuanto el erario público recibiría una cantidad menor que la obligación principal».

Descendiendo todavía más al caso concreto, la Abogacía del Estado, mantiene que, por la recurrente «se obvia interesadamente que la sociedad cuyas acciones se vendieron estaba íntegramente participada por un grupo familiar, y que la operación de compra de acciones propias y su posterior amortización para acogerse a los coeficientes de abatimiento de la D.T.^{9ª} de la LIRPF se adoptó por el 100 por 100 del capital social, integrado por todos los miembros del grupo familiar, formado por D^a Natividad e hijos - hermanos Celestino Jorge Virtudes - (22,52%) y por D. Celestino, D. Jorge, D^a Virtudes (todos con un porcentaje, cada uno, del 22,52% igualmente) y D. Arcadio, con un 9,94%, porcentajes que se mantuvieron prácticamente idénticos tras la amortización de las participaciones».

Es decir, a juicio de la parte recurrida, «se aprecia con claridad, que se trató de una operación planificada y ejecutada con el concierto de la totalidad del grupo familiar, y que la adquisición de acciones seguida de una reducción de capital tenía como único objetivo proceder al reparto de parte del haber social entre los partícipes, como demuestra el hecho de los porcentajes de participación no registrasen variación antes y después de la operación de amortización.

A ello se une que la operación se sometió a votación de la Junta General Universal, de la que formaba parte la interesada, quien doy su voto positivo a la operación.

En definitiva, la obligada tributaria, junto con el resto del grupo familiar, fue directamente responsable de la puesta en marcha y ejecución de la operación, la cual, como se ha expuesto,

no tuvo otra finalidad que evitar la tributación de una parte importante de las rentas (233.000 euros), circunstancias que impiden atribuir a la entidad pagadora, la responsabilidad "exclusiva" por la falta de práctica de las retenciones».

TERCERO. - El criterio de la Sala.

La vigente Ley General Tributaria dispone, en su artículo 13 respecto de la calificación, 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», continuando de este modo con declaraciones similares contenidas en normas precedentes. Esa afirmación legal mantiene «la facultad de calificación a efectos fiscales y su eficacia a los fines de establecimiento y exigencia de los tributos, sin prejuzgar su naturaleza civil, a los fines privados que procedan y que corresponde determinar a la jurisdicción ordinaria, y sin perjuicio, asimismo, del control por parte de los tribunales de justicia, con ocasión del recurso contencioso- administrativo pertinente, del adecuado control acerca del ejercicio de la indicada potestad de calificación» (sentencia de 2 de marzo de 2006, rec. cas. 401/2003).

Efectivamente, la potestad de calificación corresponde a la Administración, «eso sí, sometida a la fiscalización de la jurisdicción contencioso-administrativa» (STS de 22 de marzo de 2012, rec. cas. 2975/2008). La calificación ha de concebirse como operación estrictamente jurídica, realizada mediante criterios igualmente jurídicos, reveladores de la verdadera naturaleza que desde esa misma perspectiva tienen los hechos que se presentan en la realidad, para que pueda decirse, que el mecanismo de la calificación se ha utilizado adecuadamente (sentencia de 13 de enero de 2011, rec. 1451/2006).

Pensamos que, trasladando a la normativa actual la declaración realizada con respecto a regulaciones precedentes por la sentencia de 3 de julio de 2014, rec. 1512/2014, el artículo 13 LGT «no es un instrumento en manos de la Administración tributaria para interpretar las normas interesadamente, sino para calificar rectamente los actos, contratos o negocios jurídicos, permitiendo a aquélla aplicar el gravamen con arreglo al verdadero negocio jurídico celebrado, prescindiendo, si es preciso, de un *nomen iuris*, esto es, sin quedar vinculado por la calificación jurídica que las partes hayan querido otorgarle». De la sentencia de 3 de julio de 2014, rec. 1512/2014, también se desprende, traslado nuevamente su parecer a la regulación actual, que la calificación no es una potestad en manos de la Administración, alternativa de aquélla que le permite la declaración de conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15 LGT) -otro tanto, puede decirse de la simulación- de manera que, cuando concurren los requisitos para iniciar el correspondiente procedimiento, éste no podrá ser soslayado ni ser objeto de dispensa acudiendo a la potestad de calificación.

El principio de calificación se enmarca en las facultades que el ordenamiento tributario ofrece a la Administración para exigir el tributo al sujeto pasivo cualquiera que sea la forma o denominación que hubiera utilizado. «El principio de calificación se configura como una facultad de la Administración que la ley le atribuye, y le permite, a efectos tributarios, determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o denominación que las partes le hubieran dado» (SSTS de 26 de mayo de 2016, rec. cas. 60/2015 y de 12 de julio de 2016, rec. cas. 1272/2015). Como señala la STC 65/2020, de 18 de junio «la calificación consiste en analizar si un determinado supuesto real (hecho, acto o negocio jurídico realizado) encaja en el supuesto normativo abstracto y, si el resultado es positivo, en subsumir aquel en este. Se trata pues de una operación esencialmente interpretativa».

Por lo demás, sobre las mismas cuestiones planteadas en el presente recurso casacional nos hemos pronunciado en nuestra sentencia 516/2025, de 6 de mayo recaída en el rec. cas. 3532/2023, que es similar al que ahora nos ocupa, por lo que, por razones de seguridad jurídica y por unidad de doctrina nos remitimos extensamente a ella, reproduciendo parte de sus fundamentos de derecho.

En el fundamento de derecho tercero de dicha sentencia, afirmamos:

«[...]Nuestra jurisprudencia sobre la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias y simulación, reguladas en los art. 13, 15 y 16 LGT, se contiene en las sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. cas. 1429/2018) y 22 de julio de 2020 (rec. cas. 1074/2020), a las que le han seguido otras posteriores [SSSTS núm. 234/2023, de 23 de febrero de 2023 (rec. cas. núm. 5730/2021), núm. 238/2023, de 23 de febrero de 2023 (rec. cas. 5915/2021), núm. 852/2023, de 22 de junio de 2023 (rec. cas. 4702/2021) y núm. 1.484/2024, de 23 de septiembre (rec. cas. 86/2023), entre otras], en las que se hace una exposición de las diferencias entre estas tres figuras y la ilicitud de operar actuaciones de

declaración de simulación o de conflicto de aplicación de normas tributarias (art. 15 LGT) bajo la apariencia de una simple "calificación" del art. 13 LGT».

Seguidamente, la sentencia que nos guía reproduce parcialmente la citada sentencia, de 2 de julio de 2020:

«2. Lo que debe resolverse es, de esta forma, algo estrictamente jurídico, concretamente si la Administración Tributaria puede -exclusivamente con los mimbres que pone a su disposición el artículo 13 de la Ley General Tributaria y por entender que lo efectivamente realizado es algo distinto de lo aparente- considerar como real una actividad diferente de la que aparentemente tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la nueva realidad que se declara, consistentes en las que expresa muy bien el auto de admisión: (i) desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, (ii) atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas y (iii) recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas.

3. Muy sintéticamente, cabría decir que la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes.

Como hemos visto, según el artículo 13 de la Ley General Tributaria, 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".

4. La segunda figura en estudio -según el auto de admisión- es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 de la Ley General Tributaria), que existe, según dicho precepto señala, 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.

En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria 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.

5. Por último, en la simulación (artículo 16 de la Ley General Tributaria), "el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes", en el bien entendido que si existe simulación la Administración Tributaria tiene que declararlo en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios; además, en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Habría, además, una simulación absoluta cuando "tras la apariencia creada, no existe causa alguna", esto es, se trata de crear una apariencia de negocio jurídico que realmente no se quiere celebrar y una simulación relativa "cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes", una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley.

Es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquél el negocio o negocio realizados son reales: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

6. Es evidente que la interpretación del ordenamiento tributario constituye el punto de partida de cualquier actividad del aplicador del Derecho, incluido -obvio es decirlo- la Administración tributaria. De esta forma, el intérprete habrá de determinar en primer lugar -cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria.

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

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

Posteriormente, reproduce el criterio interpretativo, fijado en la referida STS de 2 de julio de 2020, expresado en los términos siguientes:

«1. Como señalamos más arriba, en el supuesto que ahora analizamos la Administración ha considerado suficientes las potestades que le otorga el artículo 13 de la Ley General Tributaria para (i) convertir en relación laboral el vínculo empresarial aparente entre tres personas y una sociedad mercantil, (ii) considerar como una actividad empresarial única la realizada por la empresa dedicada a las instalaciones eléctricas y ficticia la efectuada por las otras tres personas físicas y, finalmente, (iii) imputar las rentas obtenidas -tanto en sede de la sociedad, como en sede de las personas naturales- de manera distinta a como ellas lo hicieron en sus respectivos impuestos directos o indirectos.

[...] 2. Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables.

Pretender que la "calificación" tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación.

Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con "calificar" las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y "ajustarlas" a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora (recordemos, solo de los "actos, hechos o negocios") sería prácticamente absoluta y omnicomprensiva de cualquiera situación imaginable.

3. Y habría un argumento más, en absoluto baladí: en el ámbito tributario, la cuestión de distinguir entre calificación (o "recalificación", como en realidad ha sucedido aquí) y simulación -sea esta absoluta o relativa- puede adquirir una importancia capital si la contemplamos desde la perspectiva del Derecho sancionador.

Y es que una cuestión de calificación podría quedar amparada -o al menos así podría defenderse- por la ausencia de negligencia o por una interpretación razonable de la norma a fin de excluir la existencia de infracción tributaria; pero ello no sería posible cuando de la simulación se trata en la que, incluso, cabría pensar en que la ocultación propia de la simulación podría actuar como circunstancia de agravación. De esta manera, una distinción que pudiera -aparentemente- parecer inocua puede tener unos efectos absolutamente relevantes nada menos que en el ámbito del derecho sancionador.

4. En definitiva, si las instituciones -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y si, en el caso, las potestades previstas en el artículo 13 de la Ley General Tributaria no eran suficientes para la regularización llevada a efecto, procede responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión en el sentido siguiente (que, lógicamente, está apegado a la situación fáctica contemplada en autos):

En un caso como el que nos ocupa, no es posible, con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la Inspección de los tributos pueda desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas, por considerar que la actividad económica realmente realizada era única y correspondía a esa sociedad, bajo la dirección efectiva de su administrador, y, finalmente, recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas. [...].

Mas abajo, la sentencia que seguimos manifiesta que la misma cuestión de interés casacional que en el presente recurso se plantea, ha sido resuelta por esta Sala en STS de fecha 24 de julio de 2023, rec. 1496/2022, a propósito de una operativa semejante, en esos términos:

«El presente litigio no representa una cuestión enteramente novedosa puesto que esta Sala ya se ha pronunciado en múltiples ocasiones sobre las figuras hoy controvertidas, tanto en

interpretación de los preceptos de la Ley General Tributaria de 1963, en sus diversas redacciones temporales, como en relación con la regulación actual de la calificación (artículo 13 LGT), el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 LGT) y la simulación (artículo 16 LGT).

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

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

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

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

En segundo lugar, que la Administración tributaria, como intérprete del ordenamiento tributario: «[...] habrá de determinar en primer lugar -cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria.

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

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

En la STS de 23 de febrero de 2023 (rec. cas. 5730/2021) hemos reafirmado esta doctrina jurisprudencial que, por otra parte, invoca precisamente en su favor el propio escrito de interposición del representante de la Administración del Estado. Ahora bien, no existiendo en apariencia controversia sobre el sentido de la doctrina jurisprudencial establecida, el examen de la misma en contraste con los hechos del presente litigio, antes reseñados, demuestra que, evidentemente, la Administración no se ha limitado a una calificación, o recalificación del negocio jurídico, sino que ha tomado en consideración un conjunto de negocios jurídicos y actos jurídicos, a los que atribuye una finalidad de reducción de capital con amortización de acciones y devolución de aportaciones a los socios. En el caso que se enjuicia, la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica, del hecho imponible, que se caracteriza por limitarse a determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado, y en su caso realizar la calificación que se entiende adecuada. Por tanto, es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas. Sin embargo, lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (socio transmitente y sociedad adquirente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular la compra de las acciones, y en la que se conecta ese negocio jurídico con la posterior amortización de acciones y reducción del capital social. La propia argumentación del escrito de interposición trae a colación una serie de indicios que hemos reseñado al resumir el escrito de interposición, indicios que, contrariamente a lo sostenido por el defensor de la Administración, ponen de manifiesto la concurrencia de las circunstancias que caracterizan al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, a tenor del art. 15 LGT. Así, se menciona que el precio de compra de las acciones es muy elevado respecto al nominal, que la reducción de capital no se corresponde con las finalidades que a la misma señala el art. 163.1 (sic) del TRLSC, aunque más bien parece

afirmarse que no se identifican ninguna de las demás finalidades previstas en la norma (restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto, la constitución o incremento de reserva legal o de reservas voluntarias) diferentes de la devolución del valor de las aportaciones, que es la que considera subyacente la Administración (art. 317 TRLSC).

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

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

Finalmente, nuestra reciente sentencia 516/2025, de 6 de mayo, recaída en el rec. cas. 3532/2023, declara que:

«Los razonamientos de la sentencia de 24 de julio de 2023 (rec. 1496/2022) cit. resultan plenamente aplicables al recurso ahora examinado, toda vez que la Administración no se ha limitado a una calificación, o recalificación del negocio jurídico, sino que ha tomado en consideración un conjunto de negocios jurídicos y actos jurídicos, a los que atribuye una finalidad de reducción de capital con amortización de acciones y devolución de aportaciones a los socios. En efecto, la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica, del hecho imponible, en cuanto operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas, sino que lo realizado es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (socio transmitente y sociedad adquirente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular la compra de las acciones, y en la que se conecta ese negocio jurídico con la posterior amortización de acciones y reducción del capital social.

Al igual que ocurría en aquel recurso, la argumentación del escrito de oposición a la casación presentado por el Abogado del Estado trae a colación una serie de indicios que, contrariamente a lo sostenido por el defensor de la Administración, ponen de manifiesto la concurrencia de las circunstancias que caracterizan al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, a tenor del art. 15 LGT. Así, la proximidad temporal de las operaciones, las vinculaciones familiares de los socios, la falta de acreditación de la finalidad de la reducción y la existencia de reservas en la sociedad, cuando, además, no se ha alterado significativamente la participación de los socios en el capital, que señala como indicios relevantes, revela que la propia Administración estatal tributaria, aquí recurrida, atribuye al negocio jurídico de transmisión de acciones, puesto en relación con otras actuaciones previas y posteriores, una finalidad notoriamente artificiosa o

impropia del resultado obtenido (art. 15.1.a LGT), y que de su utilización no se desprenden efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal (art. 15.1.b LGT).

Ello comporta que la Administración no se ha limitado a la mera calificación jurídica, pues se considera que se ha evitado la realización del hecho imponible integrante de la obtención de rendimientos del capital mobiliario, que se ha tratado de eludir mediante la utilización de la figura de la transmisión de un elemento patrimonial, con el tratamiento fiscal de ganancias patrimoniales, y la consiguiente reducción de la carga fiscal.

En suma, al igual que ocurría en aquel recurso, la Administración ha operado bajo la apariencia de una operación de calificación frente a un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sin seguir el procedimiento que para este tipo de situaciones previene el art. 15 LGT, que dispone que "para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley", informe preceptivo y vinculante que no se ha recabado, infringiendo un trámite sustancial del procedimiento que comporta la infracción total y absoluta del mismo y conlleva la nulidad del acto que puso término al mismo (art. 217.1. e) LGT)».

Naturalmente, la conclusión alcanzada por nuestra sentencia 516/2025, de 6 de mayo recaída en el rec. cas. 3532/2023, convierte en innecesario el examen de la segunda cuestión de interés casacional, que, recordemos, se formuló con carácter subsidiario. Lo mismo, obviamente, procede hacer en el presente recurso de casación.

CUARTO.- Fijación de doctrina jurisprudencial.

La respuesta a la primera cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente:

La Administración tributaria, al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, no puede, directamente, recalificar como reducción de capital con devolución de aportaciones, a los efectos del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF, un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición, en autocartera, de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores.

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

Conforme a lo que hemos razonado, se reitera, esencialmente, la doctrina contenida en las SSTs de 2 y 22 de julio de 2020, recs. cas. 1429 y 1432/2018, así como las de 23 de febrero de 2023, rec. cas. 5915/2021, 22 de junio de 2023, rec. cas. 4702/20121, y en las posteriores, las últimas de ellas, las de 29 de abril de 2025, rec. cas. 489/2025, y la de 6 de mayo de 2025, rec. cas. 3532/2023, y la de 5 de mayo de 2025, rec. cas. 4066/2023 en las que hemos declarado que «las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto.

QUINTO. - Resolución de las pretensiones.

La parte recurrente solicita, que, con estimación del presente recurso de casación, se anule la sentencia impugnada.

La Abogacía del Estado solicita que se declare no haber lugar al recurso de casación y que se confirme la sentencia recurrida.

La aplicación al caso de la doctrina referida nos lleva a la estimación del recurso de casación, por ser contraria a nuestra jurisprudencia la sentencia impugnada en casación, motivo por el cual debe ser casada y anulada, con estimación del recurso contencioso-administrativo.

SEXTO. - Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

Primero.- Fijamos como doctrina, la recogida en el fundamento cuarto de esta sentencia.

Síguenos en...



Segundo.- Haber lugar al recurso de casación núm. 3236/2023, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Gerardo Pérez Almeida, en representación de doña Natividad, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, el 7 de febrero de 2023, en el recurso núm. 222/2022, sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio 2013; sentencia que casamos y anulamos.

Tercero.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 222/2022, deducido por el procurador de los tribunales D. Gerardo Sergio Pérez Almeida, en nombre y presentación de doña Natividad, frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias (TEARC) notificada el 18 de abril de 2022, que estimó en parte la reclamación número NUM000 y acumulada, presentada por doña Natividad, frente a la liquidación girada en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas relativa al ejercicio 2013. Se declara la nulidad de la resolución económico-administrativa, así como del acuerdo de liquidación impugnado, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto.- Hacer la declaración sobre las costas que se contiene en el último fundamento de derecho

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

