Roj: **STS 2032/2025** - **ECLI:ES:TS:2025:2032**

Id Cendoj: **28079130022025100091**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **06/05/2025**
Nº de Recurso: **3532/2023**
Nº de Resolución: **516/2025**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ ICAN 2478/2023,**
ATS 820/2024,
STS 2032/2025

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 516/2025

Fecha de sentencia: 06/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3532/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/04/2025

Ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

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

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

Transcrito por: CCN

Nota:

[...]».

R. CASACION núm.: 3532/2023

Ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 516/2025

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 6 de mayo de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **3532/2023,**interpuesto por el procurador don Gerardo Pérez Almeida, en representación de don Jose Carlos , contra la sentencia de 10 de febrero de 2023 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Las Palmas de Gran Canaria, en el recurso núm. 266/2022.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO,**bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 10 de febrero de 2023 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 266/2022 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de 31 de marzo de 2022, que estimó en parte las reclamaciones formuladas contra la liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, y contra acuerdo sancionador.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLO: 1º.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Jose Carlos contra la resolución de fecha 31 de marzo de 2022, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias.

2º.- Imponer las costas del recurso a la recurrente hasta el límite, por todos los conceptos, de dos mil euros».

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1.El procurador don Gerardo Pérez Almeida, en representación de don Jose Carlos , preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: **(i)**Los artículos 13 y 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

General Tributaria [«LGT»].

(ii) El artículo 99.5 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»].

2.La Sala de instancia, por auto de 28 de abril de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el procurador don Gerardo Pérez Almeida, en representación de don Jose Carlos , como parte recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 31 de enero de 2024, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

*"[...] **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 del 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 habiéndose acreditado la práctica de la retención o el ingreso, el perceptor de la renta ni es socio ni forma parte del órgano de administración de la entidad retenedora.*

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".

2.El procurador don Gerardo Pérez Almeida, en la representación ya acreditada de don Jose Carlos , interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 20 de marzo de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

En relación con la primera cuestión de interés casacional, entiende que la respuesta la encontramos 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 y que, a su juicio, debe ser confirmada. Mas en concreto, en la propia Sentencia de 24 de julio de 2023 del Tribunal Supremo (recurso núm. 1496/2022) que cita el auto de admisión 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.

Insiste en la identidad del caso resuelto en dicha sentencia con el que se ventila en este recurso de casación, por lo que solicita que se reitere dicha doctrina. Concluye que la recalificación de las operaciones societarias analizadas por el órgano de inspección requería de manera ineludible la tramitación del procedimiento de conflicto de aplicación de la norma previsto en el artículo 15 LGT.

En cuanto a la segunda cuestión que, con carácter subsidiario, plantea el auto de admisión, entiende que la anulación de la liquidación por la irregularidad procedimental denunciada tendría que hacer innecesario el pronunciamiento sobre la misma. No obstante, en caso de que procediera su análisis, considera que la respuesta a la cuestión también se encuentra en la doctrina legal que ha establecido el Tribunal Supremo, en concreto, en la sentencia de 25 de marzo de 2021 (recurso núm. 8296/2019) y 31 de mayo de 2021 (recurso núm. 5444/2019). Asimismo, considera que la respuesta a la cuestión resulta también de la interpretación del art. 99.5 LIRPF.

Deduce las siguientes pretensiones:

"[...] Que, con estimación del presente recurso de casación, se anule la sentencia impugnada, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida. En esos términos, y 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 del obligado tributario a deducirse las cantidades que debieron ser retenidas de conformidad con lo previsto en el artículo 99.5 LIRPF".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado cuarto del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida, condenando en costas a la Administración demandada, de conformidad con el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 6 de mayo de 2024.

Aduce que, girando la primera cuestión de interés casacional sobre el principio de calificación jurídica del artículo 13 de la LGT/2003, y sin perjuicio de reconocer la doctrina jurisprudencial reciente de esta Sala, de la que es ejemplo último la STS de 24 de julio de 2023 c.1476/2002, que sigue la estela de las SSTS de 2 y 22 de julio de 2020 y 23 de febrero de 2023, sí quiere hacerse eco del cambio en la doctrina de esta Sala, con el nuevo recurso de casación, pues hasta ese momento, como ponen de manifiesto las SSTS de 16 de mayo de 2011, c.4702/2008, y 23 de junio de 2011, c. 2736/2009, en casos muy similares a este, sin mayores problemas, había reconocido, en general, el juego del principio de calificación jurídica para recalificar operaciones como la planteada, siempre que no concurriese un supuesto de simulación o conflicto en la aplicación de la norma.

Señala que 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) LIRPF, 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.

Sostiene que a diferencia del caso resuelto en la STS de 24 de julio de 2023, c.1496/2022, 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 de una "foto" muy clara en un mismo momento que le permitía apreciar de forma nítida la unidad negocial. Resalta el carácter unitario de lo realizado, a lo que se une que los acuerdos de adquisición de autocartera por parte de DIRECCION000 . fueron adoptados por unanimidad por la Junta General.

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

Concluye que es posible recalificar las operaciones realizadas -ex artículo 13 LGT/2003- no siendo necesario, por tanto, acudir al procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma previsto en el artículo 15 LGT/2003 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.

En relación con la segunda cuestión de interés casacional, considera que, en el caso enjuiciado, las retenciones no se dejaron de practicar por causa exclusivamente imputable al obligado a retener, sino que el contribuyente participó en la actuación elusiva, además de que no se declararon las rentas.

En definitiva, el obligado tributario, junto con el resto del grupo familiar, fue directamente responsable de la puesta en marcha y ejecución de la operación, que 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.

Sobre la pretensión formulada de contrario, solicita a la Sala que en respuesta a las dos cuestiones de interés casacional admitidas fije como doctrina que:

"[...] - 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.

Sobre esa base, desestime ya el recurso, confirmando la sentencia recurrida y por ende la resolución del TEAR impugnada".

Termina suplicando a la Sala dicte sentencia por la que desestime el recurso confirmando la sentencia recurrida.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 9 de mayo de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 6 de marzo de 2025, se designó ponente a la Excma. Sra. Dª. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 29 de abril de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en 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 del conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.

Y, para el caso de respuesta afirmativa a la anterior pregunta, se nos requiere 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 habiéndose acreditado la práctica de la retención o el ingreso, el perceptor de la renta ni es socio ni forma parte del órgano de administración de la entidad retenedora.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. La sociedad DIRECCION000 se constituyó mediante escritura pública en fecha 18 de marzo de 1983, con un total de 460 participaciones sociales y un valor nominal unitario de 50.000 pesetas (300,51 euros).

A comienzos del ejercicio 2013, el contribuyente y su esposa eran titulares de 111 participaciones de la referida sociedad.

El contribuyente y su cónyuge realizaron dos transmisiones de participaciones a la propia sociedad, que las adquiere para ser amortizadas. En una primera aproximación venden 22 participaciones gananciales (al contribuyente le corresponden 11); en una segunda transmisión, inmediatamente posterior al Split realizado por la sociedad, el contribuyente y su cónyuge transmiten 100 participaciones gananciales (al contribuyente le corresponde la venta de 50 participaciones) y en exclusiva el contribuyente vende 220 participaciones que tenían carácter privado.

La sociedad redujo capital por un total de 33.675, 00 euros.

Los porcentajes de participación de los socios en la sociedad antes y después de la reducción de capital se mantuvieron prácticamente constantes.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

2.2. El 5 de abril de 2018 se comunicó al 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.

2.3. El recurrente había presentado declaración-liquidación por el IRPF del periodo 2013, con los datos y resultado que obra en el expediente, y de la que destaca, en lo que aquí interesa, una ganancia patrimonial, por importe de 377.401,47 euros, por razón de las operaciones realizadas con las participaciones de la entidad DIRECCION000 ., que tras la aplicación de los coeficientes de abatimiento recogidos en la disposición transitoria 9ª de la Ley 35/2006, del IRPF, previstos para las ganancias derivadas de elementos patrimoniales adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se convierte en una ganancia reducida no exenta, imputable a 2013, de 102.381,11 euros.

2.4. La Inspección disiente de la calificación que efectuó el recurrente al consignar tal renta como ganancia patrimonial, entendiendo 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.

2.5. El 24 de julio de 2018 se incoó acta en disconformidad, que incluye la propuesta de liquidación, presentándose el 10 de agosto 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 del recurrente, se declara que la transmisión de participaciones a la propia sociedad genera variación patrimonial a la persona física transmitente.

2.6. El 23 de octubre de 2018, la AEAT en Canarias dicta acuerdo de liquidación provisional, que confirma la indicada propuesta de regularización, del que resulta una deuda tributaria de 87.015,06 euros.

2.7. Contra la citada liquidación el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Canarias, que fue desestimada por resolución de 7 de abril de 2022.

2.8. Contra la referida resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo nº 266/2022 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Las Palmas de Gran Canaria, que dictó sentencia desestimatoria en fecha 10 de febrero de 2023, con la siguiente justificación:

«En este caso consideramos que la liquidación ha dado prioridad a aspectos objetivos y por ello no resultaría atendible el exceso que se imputa a la Administración en sus facultades de calificación y sobre la necesidad de acudir al procedimiento de conflicto en aplicación de la ley o al de fraude de ley, 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 oblicua».

Sobre la pretensión subsidiaria, consistente en que, 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:

«En el caso que nos ocupa: «la instrumentación de la reducción de capital con devolución de las aportaciones efectuadas se ha llevado a cabo a través de la compra de las acciones propias y su posterior amortización. Esta forma de realizar la operación es conocida por la reclamante, quien en la Junta General Extraordinaria de carácter Universal consiente en la reducción de capital con devolución de aportaciones».

En la Sentencia transcrita la Sala consideró que el perceptor participa activamente en la conducta que provoca que no sea exclusivamente imputable al retenedor que la retención no se hubiera practicado, es la propia conducta del recurrente la que con su voto conforma la voluntad del retenedor.

En conclusiones el demandante defiende que no tenía capacidad para decidir en sede de la pagadora sobre la procedencia o no de la práctica de retención alguna, cuando es su conducta y su voto en la Junta General por unanimidad, la que provoca que no se haya producido el negocio de otra forma y, en consecuencia, la retención que ahora pretende».

SEGUNDO. Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar 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»].

1.El artículo 13 de la LGT, bajo la rúbrica de *"Calificación"*,dispone:

«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».

2.A su vez, el artículo 15 LGT, bajo la rúbrica *"Conflicto en la aplicación de la norma tributaria"*,señala que:

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

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

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

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

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

3.En último término, el artículo 99.5 de la LIRPF, relativo a la *"Obligación de practicar pagos a cuenta"*,determina que:

«5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro».

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1.La cuestión que suscita el presente recurso de casación se contrae a determinar si la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT ampara 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 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 artículo 15 de la Ley General Tributaria.

En esencia, se plantea una cuestión interpretativa relativa al alcance de las facultades de calificación del artículo 13 de la LGT, en contraste con otras figuras antielusión (arts. 15 y 16 LGT) y la virtualidad que, en torno a ello, tiene la jurisprudencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, conforme a la cual, las instituciones reguladas en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT no son de uso libre o discrecional ni resultan intercambiables, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos en la medida en la que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas [vid. por todas, las SSTS de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020), FJ 3º y de 24 de julio de 2023 (rec. 1496/2022), FJ 6º)].

Justifica el auto de admisión el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en relación con la principal cuestión de interés casacional, en la consideración de que suscita una cuestión jurídica similar a la de otros recursos admitidos a trámite, entre otros, el auto de 29 de septiembre de 2022 (recurso de casación nº 1496/2022; ECLI:ES:TS:2022:13064A), en el que ha recaído sentencia de 24 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3512), dando respuesta a la cuestión con interés casacional planteada, señalando que:

«[...] 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 [...]».

2.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.

Se dijo en el FJ Tercero de la sentencia de 2 de julio de 2020:

"[...] Breve referencia a las figuras aquí concernidas: calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación.

1. Hemos de partir de una circunstancia esencial: en la sentencia dictada por la Sala de Granada que es objeto de la presente casación se dan por probados los hechos más arriba relatados, esto es, que no hay cuatro empresarios, sino uno solo para el que trabajan los otros tres, que emiten facturas para ... SL como falsos autónomos.

La existencia de una realidad distinta de la que aparentemente realizan las personas concernidas (específicamente, una "actividad económica única" y no cuatro) no es, pues, cuestión controvertida en casación (ni podía serlo, dado su carácter fáctico).

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.[...]».

Como consecuencia de la distinta naturaleza y régimen jurídico que comportan las distintas figuras examinadas, el criterio interpretativo fijado en esas sentencias se expresa en el FJ Cuarto de la STS de 2 de julio de 2020, cit.:

«[...] CUATRO. Criterio interpretativo de esta sentencia y respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión.

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. [...]».

3.Como ya anticipaba el auto de admisión, la misma cuestión de interés casacional que en el presente recurso de casación 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.

La cuestión que se planteaba entonces se formuló en idénticos términos en el auto de 29 de septiembre de 2022, rec. 1496/2022:

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

Los hechos que se tuvieron en cuenta para la resolución de aquel recurso fueron los siguientes. Se inició un procedimiento inspector a un recurrente en relación con la liquidación efectuada IRPF como consecuencia de haber declarado como ganancia patrimonial, lo que la Inspección calificaba como rendimiento de capital mobiliario.

La razón era que en Junta General Extraordinaria la sociedad había acordado autorizar la adquisición por la compañía de las acciones propias del recurrente y otros socios, aprobándose cuatro meses después la reducción de capital con amortización de las acciones en autocartera.

Como consecuencia de la venta de acciones a la sociedad, el recurrente consignó en su autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2008 una ganancia patrimonial, a la que aplicó los coeficientes de reducción de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

Sin embargo, la Inspección tributaria consideró que, del conjunto de hechos acreditados en el expediente, se desprendía la existencia de una única operación consistente en la reducción de capital con la finalidad de proceder a la devolución de aportaciones a determinados socios, entre los que se encontraba el recurrente. Y con base en ello, concluyó que las rentas declaradas debían considerarse rendimientos de capital mobiliario, en virtud del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF.

La *ratio decidendi*de la sentencia se contiene en el fundamento sexto en los siguientes términos:

«SEXTO.- El juicio de la Sala.

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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

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

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

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

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

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

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

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

En la STS de 23 de febrero de 2023 (rec. cas. 5730/2021) hemos reafirmado esta doctrina jurisprudencial que, por otra parte, invoca precisamente en su favor el propio escrito de interposición del representante de la Administración del Estado. Ahora bien, no existiendo en apariencia controversia sobre el sentido de la doctrina jurisprudencial establecida, el examen de la misma en contraste con los hechos del presente litigio, antes reseñados, demuestra que, evidentemente, la Administración no se ha limitado a una calificación, o recalificación del negocio jurídico, sino que ha tomado en consideración un conjunto de negocios jurídicos y actos jurídicos, a los que atribuye una finalidad de reducción de capital con amortización de acciones y devolución de aportaciones a los socios. En el caso que se enjuicia, la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica, del hecho imponible, que se caracteriza por limitarse a determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado, y en su caso realizar la calificación que se entiende adecuada. Por tanto, es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas. Sin embargo, lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (socio transmitente y sociedad adquirente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular la compra de las acciones, y en la que se conecta ese negocio jurídico con la posterior amortización de acciones y reducción del capital social. La propia argumentación del escrito de interposición trae a colación una serie de indicios que hemos reseñado al resumir el escrito de interposición, indicios que, contrariamente a lo sostenido por el defensor de la Administración, ponen de manifiesto la concurrencia de las circunstancias que caracterizan al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, a tenor del art. 15 LGT. Así, se menciona que el precio de compra de las acciones es muy elevado respecto al nominal, que la reducción de capital no se corresponde con las finalidades que a la misma señala el art. 163.1 *(sic)*del TRLSC , aunque más bien parece afirmarse que no se identifican ninguna de las demás finalidades previstas en la norma (restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto, la constitución o incremento de reserva legal o de reservas voluntarias) diferentes de la devolución del valor de las aportaciones, que es la que considera subyacente la Administración (art. 317 TRLSC).

Esta argumentación muestra que la propia Administración estatal tributaria, aquí recurrente, atribuye al negocio jurídico de transmisión de acciones, puesto en relación con otras actuaciones previas y posteriores, una

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

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

4.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 efecto 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).

5.La conclusión alcanzada hace innecesario el examen de la segunda cuestión de interés casacional, que se formuló con carácter subsidiario.

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la 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.

Se reitera 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, 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. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

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. Pronunciamiento sobre 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.

F A L L O

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Gerardo Pérez Almeida, en representación de don Jose Carlos , contra la sentencia de 10 de febrero de 2023 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Las Palmas de Gran Canaria, en el recurso núm. 266/2022, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 266/2022, deducido por la representación procesal de don Jose Carlos frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de 31 de marzo de 2022, que estimó en parte las reclamaciones formuladas contra la liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, y acuerdo sancionador. 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. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ