



Roj: **STS 3334/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:3334**

Id Cendoj: **28079130022017100325**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/09/2017**

Nº de Recurso: **2941/2016**

Nº de Resolución: **1396/2017**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 5344/2016,**
STS 3334/2017

SENTENCIA

En Madrid, a 19 de septiembre de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación para unificación de doctrina nº **2941/2016**, interpuesto por la procuradora doña Begoña Millán Iribarren, en nombre y representación de **DON Luis Andrés y DOÑA Josefa** (que litigan en su calidad de herederos de D. Agapito), contra la sentencia de 22 de junio de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, pronunciada en el recurso nº 15593/2015 . Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, se sustanció recurso de este orden jurisdiccional nº 15593/2015, promovido por don Luis Andrés y doña Josefa , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 25 de junio de 2015, desestimatoria de la reclamación deducida frente al acuerdo de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007 -del padre de los recurrentes- y al acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria leve.

SEGUNDO .- El 22 de junio de 2016, la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia dictó sentencia en el mencionado recurso nº 15593/2015 , cuyo fallo acuerda lo siguiente:

"...Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Luis Andrés y D^a Josefa (herederos de d. Agapito), contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 25 de junio de 2015, dictado en las reclamaciones NUM000 y NUM001 , sobre liquidación y sanción en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007. Con imposición de las costas procesales a la parte demandante en la cuantía máxima de mil quinientos euros...".

TERCERO .- La procuradora doña Begoña Millán Iribarren, en nombre y representación de ambos recurrentes, mediante escrito presentado ante la Sala sentenciadora el 7 de julio de 2016, interpuso contra dicha sentencia recurso de casación para unificación de doctrina, en que solicita de esta Sala: "...dicte sentencia, por la que, estimando el recurso, case y anule la sentencia recurrida y resuelva, de conformidad a la jurisprudencia invocada, que el derecho de la AEAT a liquidar el IRPF del ejercicio 2007 estaba prescrito y, además, la liquidación practicada sería nula por contrariar las consultas vinculantes de la DGT dictadas para casos similares...".



Se citan como sentencias de contraste la dictada por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2014 (recurso de casación nº 16/2012) y la de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 10 de noviembre de 2015 (recurso nº 15/2013).

CUARTO .- La Sala de instancia dictó resolución de 1 de septiembre de 2016, que acordó tener por interpuesto el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto, disponiendo el traslado con entrega de copia a la representación procesal de la parte recurrida, para formalizar escrito de oposición, por plazo de 30 días.

QUINTO .- El Abogado del Estado, en la especial representación que por Ley ostenta, presentó escrito de oposición el 26 de septiembre de 2016, solicitando tener por formalizada su oposición al recurso, así como que se dicte sentencia inadmitiendo el recurso o subsidiariamente desestimándolo, con imposición de las costas procesales.

SEXTO .- El Tribunal de instancia dictó resolución de 27 de septiembre de 2016, en que se acordó la remisión de los autos y expediente administrativo a esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, una vez practicados los emplazamientos de las partes.

SÉPTIMO .- Recibidas las actuaciones en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y turnadas a esta **Sección Segunda** , quedaron pendientes de señalamiento y luego, por providencia de 8 de mayo de 2017, fue señalado el recurso para votación y fallo el día 12 de septiembre de 2017, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Se impugna en éste recurso de casación para la unificación de doctrina la sentencia que la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia dictó, el 22 de junio de 2016, en el recurso contencioso-administrativo nº 15593/2015 , deducido por don Luis Andrés y doña Josefa , en su calidad de herederos del contribuyente inspeccionado Sr. Agapito) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 25 de junio de 2015, que desestimó la reclamación deducida frente a los acuerdos de liquidación y sanción adoptados en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007.

La sentencia de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo y confirmó en consecuencia el acuerdo de liquidación del IRPF del ejercicio 2007, en el que se calificaron como rendimientos del capital mobiliario los percibidos por el socio regularizado Sr. Agapito -de quien traen causa los recurrentes-, como consecuencia de una operación de adquisición de acciones propias efectuada por la sociedad de inversiones Vegon, S.A. (en adelante, Sinvesa) y su posterior amortización mediante la correspondiente reducción de capital; rendimientos que dicho recurrente, socio de la expresada mercantil, había declarado como ganancia patrimonial.

Señalan los recurrentes que dos son los motivos del recurso:

"...1) Al haberse realizado actuaciones inspectoras ante del inicio formal de la comprobación, para determinar el cumplimiento del plazo máximo de duración de la inspección, es la del inicio real de la inspección (se aporta sentencia del TS como sentencia de contraste); y 2) en la transmisión de acciones a la propia sociedad, que las amortiza, la inspección estaba obligada a aplicar el criterio de dos consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (se aporta como sentencia de contraste la del TSJ de Castilla La Mancha)" (sic).

SEGUNDO .- En la fundamentación de su primer motivo, los recurrentes señalan que se da una identidad sustancial entre los hechos contemplados en la sentencia impugnada y los analizados en la sentencia que se cita como contraste, la de este Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2014 (recurso de casación nº 16/2012).

A estos efectos, ponen de manifiesto, literalmente, que *"[...] antes de iniciar la inspección de los socios de la sociedad de inversiones Vegon, S.A. (en adelante, Sinvesa), la Inspección comenzó una comprobación de dicha sociedad. Esta comprobación se extendía al Impuesto sobre Sociedades y al IVA de los períodos 2007 y 2008 y la llevaba a cabo el equipo 36-850-R3 de la sede de Pontevedra de la AEAT (el mismo equipo de inspección que la que después llevó a cabo la comprobación de los socios). La Inspección no comprendía las retenciones por IRPF...*

...Con motivo de la comprobación de Sinvesa la Inspección solicitó datos relativos a una operación de adquisición de acciones propias. En la diligencia 11, extendida el 28 de febrero de 2012, identificó a los socios de Sinvesa, el número de acciones de cada uno que se transmitían a la sociedad, el precio de venta de cada acción y el precio de venta a recibir por cada socio...



...En la diligencia número 12 consta que en la número 3, extendida el 19 de mayo de 2011, Sinvesa aportó a la Inspección el porcentaje de participación de los socios en la sociedad, correspondiente a los años 2007, 2008 y 2009, agrupando los porcentajes de los matrimonios de los hermanos Agapito ...

...Estas actuaciones estaban dirigidas a la determinación y calificación de la renta obtenida por los socios de Sinvesa; de manera que cuando se notificó, después, la comprobación formal del inicio de la comprobación a los socios, ya se había iniciado la comprobación material, al menos desde el 26 de enero de 2012...

En el caso contemplado en la sentencia de contraste se dice que antes del inicio formal de la inspección <en el período que media entre el 25 de febrero de 2002 y el 21 de marzo de 2004 se produjeron actuaciones encaminadas a regulariza la situación tributaria de Oceaneering Limited>, que no se pusieron en su conocimiento [...]".

Tras la anterior descripción fáctica, sostiene el escrito de interposición del recurso que concurre la identidad de fundamentos: *"...debe considerarse que la comprobación de los socios se inició el 15 de abril de 2011, con la de la sociedad, o, si no fuera así, el 26 de enero de 2012, en que la Inspección solicitó una documentación que solo tenía interés en la comprobación de los socios de Sinvesa, de manera que a su conclusión había transcurrido el plazo de un año de duración de la comprobación... En la sentencia de contraste el recurrente afirma que la Inspección desarrolló toda su labor de comprobación e investigación en 2002 y 2003 antes de "iniciar" formalmente las actuaciones inspectoras y, obviamente, al margen del contribuyente [...]".*

Mantiene la recurrente que las pretensiones son idénticas: la nulidad de la liquidación. Y, en fin, que la doctrina correcta era la establecida en la sentencia de contraste, a cuyo fin razona que: *"[...] Considera el TSJ de Galicia que la admisión del adelantamiento de la fecha de inicio de la comprobación tributaria de los socios de Sinvesa solo procedería en el caso de que se probara que la Inspección actuó fraudulentamente, dirigiéndose a Sinvesa con el único propósito de obtener la información que después utilizaría en la comprobación de los socios; y rechaza esa finalidad espuria porque la comprobación de Sinvesa tuvo carácter general.*

A juicio de los recurrentes, *"...lo relevante es la fecha real del inicio de las actuaciones. En cambio, es indiferente que dicho inicio se produzca vía solicitud de información a otro contribuyente que está siendo objeto de una comprobación, vía de comprobación a otros Estados..."*.

2.- Sin embargo, no puede considerarse como auténtica sentencia de contraste la que se cita de esta Sala de 26 de mayo de 2014 (pronunciada en el recurso de casación nº 16/2012), porque los hechos que en ella se examinan contienen dos diferencias relevantes con respecto a los enjuiciados en la sentencia de instancia.

Una de ellas la reconoce la propia recurrente, aunque pretenda relativizar su importancia. En la sentencia de instancia, las actuaciones previas se referían a otro contribuyente -la sociedad- y, claro está, fueron seguidas por diferentes conceptos impositivos -Impuesto sobre sociedades e IVA-, mientras que en la pretendida sentencia de contraste las actuaciones se desarrollan en relación con el mismo contribuyente y el mismo impuesto -IVA por la importación de un yate-.

La segunda diferencia radica en que la sentencia de contraste se refiere a una solicitud de asistencia a las autoridades aduaneras de otros países que se inserta materialmente en el mismo procedimiento de comprobación e investigación que se iniciaría más tarde por la comunicación formal a la entidad interesada.

Así se explica que en nuestra sentencia -la citada para contraste- dijéramos, para fundar el fallo, que *"[...] no cabe admitir que, ante las dificultades que acarrea cumplir el plazo máximo señalado por el legislador para las actuaciones inspectoras cuando deba pedirse información a las autoridades de otros Estados con objeto de regularizar la situación tributaria de la entidad inspeccionada, y a fin de burlar ese plazo máximo, se realicen actuaciones antes del inicio del procedimiento formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida [...]".*

No es éste, pues, el caso que debatió la Sala de instancia, en que las actuaciones a las que se pretende retrotraer el *dies a quo* no se practicaron en el curso del mismo procedimiento inspector y respecto de las cuales la sentencia no aprecia la existencia de abuso de derecho, realización fraudulenta o artificiosidad alguna.

TERCERO .- Por lo que respecta al segundo de los motivos esgrimidos, en relación con la inaplicación, en la liquidación practicada por la AEAT, del criterio mantenido en consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) sobre la calificación de los rendimientos derivados de la transmisión de acciones a la sociedad, argumenta la parte recurrente que la sentencia impugnada contradice otra de la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de 10 de noviembre de 2015 -recurso nº 15/2013 -, aportada como sentencia de contraste en relación con la necesidad de seguir el criterio de las consultas vinculantes de la DGT.



Según aducen los recurrentes, los hechos son idénticos en ambos casos: 1) los socios transmiten a su sociedad sus acciones o participaciones; 2) la sociedad las amortiza; y 3) como consecuencia de la reducción de capital y devolución de aportaciones los socios obtienen una renta en el IRPF.

Ambas consultas de la DGT mencionadas en la demanda ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, las V1200-05 y V1749-05, están citadas en la sentencia de la Sala homóloga de Castilla-La Mancha, que destaca que la segunda se refiere a una sociedad de composición familiar similar. Se afirma al respecto que hay identidad de fundamentos porque los demandantes invocaron, en uno y otro caso, la existencia de consultas vinculantes respondidas por la DGT en el sentido de que la transmisión de acciones o participaciones sociales a la sociedad para amortizarlas debe tributar como ganancia patrimonial.

Las pretensiones -así se sostiene-, eran las mismas, siendo así que, como se propugna, la doctrina correcta es la que proclama la sentencia de contraste, contraria a la de la sentencia impugnada porque vulnera el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria LGT, que obliga a la Administración a adecuar su actuación al criterio de las consultas vinculantes de la DGT.

Según el escrito de interposición del recurso, dicha infracción jurídica se habría producido porque la Administración Tributaria, frente a lo considerado en las consultas vinculantes, entiende que los ingresos generados como consecuencia de la transmisión a la sociedad de acciones propias y ulterior amortización de éstas constituyen rendimientos del capital mobiliario y no ganancia patrimonial a los efectos del IRPF.

Pues bien, aun admitiendo que la sentencia citada del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha sea una verdadera sentencia de contraste en el sentido del artículo 97.2 LJCA, este segundo motivo tampoco puede ser acogido.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-, en su artículo 89, para reforzar el principio de seguridad jurídica, estableció un régimen de consulta vinculante para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos, tanto respecto de quien formula la consulta como de cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

El régimen de la consulta vinculante supone que los órganos administrativos, por disposición expresa de la Ley, no pueden apartarse de la respuesta dada por la propia Administración, siempre que concurren los requisitos subjetivos, objetivos, formales y de procedimientos establecidos legal (artículos 88 y 89 LGT) y reglamentariamente (artículos 65 a 68 del Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007).

Sin embargo, para la Sala de instancia no existe la vinculación derivada de la consulta, pues al margen de toda consideración acerca del alcance de dicha vinculación jurídica -que no lo es para los Tribunales de Justicia, sin perjuicio de la eventual aplicación de la doctrina de los actos propios o del principio de confianza legítima cuando la doctrina administrativa sea favorable a los derechos e intereses de los contribuyentes-, debemos señalar que el criterio de la Administración establecido en respuesta a las consultas vinculantes no es una de las fuentes del Derecho enumeradas en el artículo 1.1 del Código Civil. Además de ello, ha de añadirse que, en el concreto caso en debate, tampoco se da la circunstancia de hallarse los interesados en la misma situación jurídica que los afectados por tal doctrina, porque para la Sala de instancia medió una actuación que no se ajustaba a la causa típica de los negocios realizados.

Sucede además que, en el presente caso, el criterio expresado en la sentencia impugnada es el que se atiene al de la más reciente jurisprudencia de la Sala al calificar como rendimientos de capital mobiliario, a efectos del IRPF, los obtenidos en la transmisión de acciones o de participaciones a la propia sociedad para su ulterior amortización y reducción del capital social con devolución de aportaciones.

Así ocurre cuando del análisis de las operaciones resulta que con ellas no se genera incremento patrimonial alguno, sino que a su través se persigue la devolución a los socios de aportaciones y beneficios no distribuidos. En aplicación del artículo 44. Cuatro d) LIRPF, Ley 18/1991, de 6 de junio, y más tarde del artículo 31.3.a) del Texto Refundido de la LIRPF de 2004 y del artículo 33.3.a) del de 2006, se estima que cuando la reducción de capital tiene como finalidad la devolución de aportaciones, el importe de éstas minorará el de adquisición de los valores afectados hasta su anulación y el exceso debe tributar como rendimiento de capital mobiliario (así, cabe mencionar las SSTs de 16 de mayo de 2011 - recurso de casación nº 4702/2008 -; de 30 de mayo de 2011 -recurso de casación nº 1061/2007 -; de 23 de junio de 2011 -recurso de casación nº 2736/2009 -; y de 5 de julio de 2012 - recurso de casación nº 1843/2010 -, entre otras).

Debe añadirse, finalmente, que a este misma conclusión hemos llegado en nuestras recientes sentencias de 12 y 19 de julio de 2017 (recursos de casación para la unificación de doctrina nº 2616/2016 y 2682/2016), pronunciadas en sendos asuntos prácticamente idénticos al aquí suscitado, en relación con otros socios de



la misma sociedad mercantil, respecto del mismo impuesto y ejercicio, en cuanto al tratamiento fiscal de la misma operación societaria, en los que igualmente fueron invocadas las propias sentencias de contraste que aquí se han citado.

CUARTO .- La falta de concurrencia del requisito de la identidad de hechos y pretensiones (art. 96.1 LJCA) nos lleva a declarar que no ha lugar al recurso, lo que determina la imposición a los recurrentes de las costas causadas (artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción). Ahora bien, la Sala hace uso de la facultad que le otorga el apartado 3, atendiendo a la índole del asunto y la actividad desplegada en la oposición, fijando un límite de 2.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido que no ha lugar al recurso de casación para unificación de doctrina nº **2941/2016**, interpuesto por la Procuradora doña Begoña Millán Iribarren, en nombre y representación de D. Luis Andrés y D^a Josefa , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 22 de junio de 2016, dictada en su recurso nº 15593/2015 , con imposición de las costas procesales a ambos recurrentes, hasta el límite cuantitativo señalado en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.