

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093352

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de mayo de 2024

Vocalía 1.ª

R.G. 8931/2021

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas específicas. Otros supuestos. *Normas específicas de valoración de las ganancias/pérdidas patrimoniales en concurrencia con operaciones vinculadas.* La única operación discutida, es la aportación no dineraria de un inmueble a la sociedad. El contribuyente alega la incorrecta aplicación del régimen de operaciones vinculadas por parte de la Inspección en tanto que, por el principio de especialidad, a la citada operación es de aplicación preferente la norma de valoración específica de aportaciones no dinerarias recogida en el art. 37.1.d) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

El principio de especialidad de la norma impone que, ante supuestos de alteraciones patrimoniales en los que la normativa del IRPF establece de manera expresa un determinado cómputo de aquella ganancia o pérdida patrimonial, procede acudir a dicha norma, y no a la genérica de operaciones vinculadas cuando aquellas operaciones que han dado lugar a tal alteración patrimonial se hubieran realizado entre personas vinculadas.

La complejidad para establecer una doctrina general, que es reconocida por el Tribunal Supremo para otro supuesto distinto al presente, ha provocado que la doctrina anterior del TEAC -Resolución TEAC, de 23 de noviembre de 2016, RG 3029/2013 (NFJ065192)-, partiendo de la dificultad señalada por la propia jurisprudencia, no se decantara de modo general por ninguna de las dos reglas especiales de valoración, la subjetiva y la objetiva. No obstante, en atención a la STS, de 20 de diciembre de 2016, recurso nº 2298/2015 (NFJ065232), el citado criterio debe superarse, ya que el TEAC considera más adecuado que en presencia de reglas concretas de valoración, como ocurre en el caso del art. 37.1.d) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), dar prioridad a las reglas especiales objetivas contenidas en letras b) y d) del art. 37.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 37, 41 y 43.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 13/12/2021 tuvo entrada en este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 09/12/2021 contra resolución de fecha 15-10-2021 (notificada el 09-11-2021) del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana por la que se desestiman, de forma acumulada, las siguientes reclamaciones:

- 46/03081/2019: interpuesta contra acuerdo de fecha 21-02-2019 por el que se desestima el recurso de reposición planteado frente acuerdo de liquidación provisional dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Castellón de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto IRPF, ejercicio 2015, del que resulta una cuantía total a ingresar de 482.683,22 euros.
- 46/02127/2019: interpuesta contra desestimación presunta del recurso de reposición presentado contra la liquidación de IRPF 2015 citado en la reclamación anterior.
- 46/03082/2019: interpuesta contra acuerdo de fecha 21-02-2019 desestimatorio del recurso de reposición planteado frente acuerdo de liquidación definitiva dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Castellón de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, por el concepto IRPF, ejercicio 2015, del que resulta una cuantía total a ingresar de 117.352,69 euros.
- 46/02119/2019: interpuesta contra desestimación presunta del recurso de reposición presentado contra la liquidación de IRPF 2015 al que se ha hecho referencia en la reclamación previa.

Segundo.

Con fecha 18-10-2018 se dicta por la Dependencia Regional de Inspección, tras la realización de las correspondientes actuaciones, en lo que aquí interesa, los siguientes acuerdos:

- Acuerdo de liquidación (n.º 0...) por el IRPF ejercicio 2015 y con un resultado a ingresar de 482.683,22 euros.

En el citado acuerdo se regulariza, aplicando el valor de mercado, la aportación no dineraria de terrenos realizada por el obligado tributario en la ampliación de capital social se la entidad **XZ** SL, y la aportación no dineraria de un inmueble (centro comercial) realizada en la constitución de la entidad **TW** SL, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (IS) y en el artículo 41 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

- Acuerdo de liquidación (n.º 0...) por el IRPF ejercicio 2015 y con un resultado a ingresar de 117.352,69 euros.

En este acuerdo se recogen la totalidad de los elementos que han sido objeto de regularización, incluidos los ajustes referidos a las operación vinculadas del acuerdo anterior.

Ambos acuerdos son notificados al obligado tributario el 22-10-2018

Tercero.

No conforme con los acuerdos anteriores, en fecha 21-11-2018 se interponen contra los mismos recursos de reposición, que son desestimados en acuerdos de 21-02-2021 (notificados el 25-02-2019).

Cuarto.

El 14-01-2019, habiendo transcurrido un mes desde la interposición de recursos de reposición ante la AEAT y no habiendo recibido resolución expresa alguna, se interponen ante el TEAR de la Comunidad Valenciana reclamaciones económico administrativas contra las desestimaciones presuntas, tramitadas con los números 46-02127-2019 (operaciones vinculadas) y 46-02119-2019 (global).

Quinto.

Con fecha 14-03-2019, tras la notificación de los acuerdos de desestimación de los recursos de reposición y no estando de acuerdo con los mismos, se interpone ante el TEAR de la Comunidad Valenciana contra las mismas sendas reclamaciones económico administrativas, tramitadas con los números 46-03081-2019 (operaciones vinculadas) y 46-03082-2019 (global).

Sexto.

El 15-10-2021 se dicta por el TEAR de la Comunidad Valenciana resolución por la que, de forma acumulada, se desestiman las reclamaciones interpuestas contra las desestimaciones presuntas y expresas de los recursos de reposición citados en los Antecedentes anteriores de la presente resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de la Comunidad de Valencia impugnada.

Tercero.

De todos los elementos regularizados en las liquidaciones que subyacen en la resolución del TEAR impugnada, el obligado tributario presta su disconformidad con la ganancia o pérdida producida por la transmisión mediante aportación no dineraria de inmueble (local comercial) propiedad del obligado tributario en la constitución de la sociedad **TW**. El resto de las cuestiones regularizadas, únicamente afectan al rendimiento negativo de la actividad económica y no tiene transcendencia en cuanto a la cuota a ingresar o devolver, sin que resulten discutidas.

Cuarto.

Entrando en la única operación discutida, aportación no dineraria del inmueble a la sociedad **TW SL**, se alega como primer cuestión la incorrecta aplicación del régimen de operaciones vinculadas por parte de la Inspección en tanto que, por el principio de especialidad, a la citada operación es de aplicación preferente la norma de valoración específica de aportaciones no dinerarias recogida en el artículo 37.1 d) de la LIRPF.

Sobre esta cuestión, se ha pronunciado este TEAC en resolución de 03-07-2014 RG 00-06804-2013, según la cual, el principio de especialidad de la norma impone que, ante supuestos de alteraciones patrimoniales en los que la normativa del IRPF establece de manera expresa un determinado cómputo de aquella ganancia o pérdida patrimonial, procede acudir a dicha norma, y no a la genérica de operaciones vinculadas cuando aquellas operaciones que han dado lugar a tal alteración patrimonial se hubieran realizado entre personas vinculadas. Como se dice en la misma:

<Frente a esa norma genérica de valoración de las operaciones entre personas vinculadas, la normativa del IRPF establece "normas específicas de valoración" para una serie de supuestos tasados en su artículo 37, recogiénndose en su apartado 1.d) las alteraciones patrimoniales que traen causa "de las aportaciones no dinerarias a sociedades", disponiéndose que en estos casos concretos: "... la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes: ...

Previendo la norma cómo deben valorarse determinadas operaciones que dan lugar a alteraciones patrimoniales, no cabe plantear excepción a esa norma específica mediante la invocación de una norma genérica como lo es la de valoración entre personas vinculadas. Cumple recordar el Principio de especialidad de la norma que rige en Derecho, que hace primar la norma específica frente a la genérica, de ahí que proceda rechazar esos concretos alegatos del interesado. A modo ilustrativo, véase que entre los supuestos específicos contemplados por las 'normas específicas de valoración' recogidas en aquel artículo 37, se contempla aquella que hace referencia a "los casos de separación de socios o disolución de sociedades", precepto éste con una clara vocación de regular alteraciones patrimoniales producidas en el seno de operaciones entre personas vinculadas y, de ser acertadas las argumentaciones del interesado -de entender que prima aquel artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y artículo 41 de la Ley del IRPF, sobre aquel artículo 37 de la normativa del IRPF-, ello supondría prácticamente dejar sin efectos o reducir a la nada el apartado e) de aquel artículo 37.1 ya citado, donde se regulan específicamente las alteraciones patrimoniales devengadas con ocasión de la separación de socios o disolución de sociedades" (el subrayado es originario de aquella resolución).

Aporta el reclamante la ya citada sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de fecha 17/05/2016. Ahora bien, frente a ese pronunciamiento pueden citarse otros, en sentido contrario, que avalan las tesis de este Tribunal; así, la sentencia de 12/04/2021 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (rec 1571/2020) se remite al pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 10/01/2019 (rec 251/2018), en el que se argumenta, que:

"... consideramos que la Administración ha actuado conforme a Derecho al aplicar una norma específica de valoración prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar una ganancia patrimonial. Se trata de una norma específica de valoración que resulta aplicable, como decimos, en atención a la figura impositiva, que es el IRPF, y el concreto hecho imponible que se está comprobando que es una ganancia patrimonial, y dentro de la ganancia patrimonial, una norma prevista precisamente para la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.

Todos los elementos conducen a la aplicación de esta norma específica frente a la norma también especial contemplada para las operaciones vinculadas, pero que se regulan de manera amplia sin contener una especialidad para la determinación del valor en la transmisión de participaciones, especialidad que sí está contemplada en el artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Por tanto, dentro de las dos normas especiales consideramos que la del artículo 37.1.b) debe primar al contemplar exactamente el supuesto que ha sido objeto de comprobación tributaria.>

De igual forma, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS), pero siendo plenamente trasladable al ámbito del IRPF a juicio de este TEAC, el Tribunal Supremo en sentencia de 20-12-2016 (rec. 2298/2015), recogía la prevalencia del principio de especialidad frente a la norma de operaciones vinculadas, en los siguientes términos:

<Por otra parte, las sentencias de esta Sala que se invocan no se plantean directamente la cuestión controvertida.

(...)

En cambio, sí lo hace la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2009 , que llegó a la conclusión contraria, al interpretar la interacción entre los artículos 15 y 16 de la Ley del Impuesto , de suerte que el primero de ellos debía ceder ante el segundo, lo que significaba la aplicación del art. 15 sólo a las operaciones realizadas por personas o entidades que no tuvieran el carácter de vinculadas, pero cuya doctrina no podemos compartir, pues en base al principio de especialidad debe prevalecer el art. 15 sobre el mandato previsto con carácter general en el art. 16, por lo que hay que tener en cuenta que las operaciones reguladas en el antiguo art. 15 eran operaciones especiales con unas reglas de valor>

Y este mismo criterio ha sido adoptado por la Audiencia Nacional, pudiendo citar, entre otras, las sentencias de 2/04/2018 rec.56/2014, de 30/60/2017 rec. 333/2014 y de 28/09/2018 rec. 434/2016. En dichas sentencias, se recoge lo siguiente:

<"La Sala comparte la argumentación del TEAC. En efecto, lo exigido, tanto por el art. 15.2 y 16.3 es que se valoren los inmuebles con arreglo a su valor de mercado. Y sobre la coordinación entre ambas normas, la reciente STS de 20 de diciembre de 2016 (Rec. 2298/2015) ha venido a analizar la materia.

En efecto, ante la alegación de que las entidades eran vinculadas y debió acudir, por lo tanto, a la vía establecida por el art 16 de la LIS en relación con el art. 15 del RD 537/1997, el Tribunal desestima el motivo razonando que: " Es cierto que el artículo 15 del Reglamento del Impuesto de Sociedades de 1997 establecía el procedimiento que debía seguir la Administración cuando decidía hacer uso de la facultad que le concedía el artículo 16 de la ley de 1995 para realizar por su valor normal de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Sin embargo, en el presente caso la Inspección no hizo uso de la facultad prevista en el art. 16 de la ley 43/1995 del Impuesto, pues la comprobación se limitó a verificar si la operación de escisión realizada cumplía los requisitos necesarios para poder aplicar el régimen especial previsto, llegando a la conclusión de que no era de aplicación el régimen de neutralidad regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, lo que llevaba a la tributación según lo dispuesto en el régimen general del Impuesto, y, por tanto, a la aplicación del art. 15 de la Ley, lo que hacía innecesario, como mantiene la Sala de instancia, para determinar el valor de mercado en la operación de escisión, acudir al procedimiento del artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , en cuanto estaba previsto exclusivamente para operaciones vinculadas".

En todo caso el Tribunal deja claro, al analizar la relación entre los arts. 15 y 16 de la LIS , que no considera válida la doctrina contenida en algunas sentencias de esta Sala -es decir, de la Audiencia Nacional-, conforme a la cual el art 15 debía ceder ante el art 16 " de suerte que el primero de ellos debía ceder ante el segundo, lo que significaba la aplicación del art. 15 sólo a las operaciones realizadas por personas o entidades que no tuvieran el carácter de vinculadas "; "... pues en base al principio de especialidad debe prevalecer el art. 15 sobre el mandato previsto con carácter general en el art. 16, por lo que hay que tener en cuenta que las operaciones reguladas en el antiguo art. 15 eran operaciones especiales con unas reglas de valoración específicas que podían ser realizadas por personas o entidades tanto vinculadas como no vinculadas ".

El motivo, por lo tanto, se desestima.>

El Tribunal Supremo en la sentencia de 09-02-2022 (rec. 4769/2020), si bien no en relación con el caso planteado, sino respecto a las normas del artículo 41 de la LIRPF sobre operaciones vinculadas y del artículo 43 de la misma LIRPF sobre valoración de las rentas en especie, señala que

<... resulta complejo establecer una doctrina general en torno a la eventual preferencia del artículo 41 LRIPF (sic) o del artículo 43 LRIPF (sic).

Se trata, en efecto, de dos reglas especiales de valoración y, como tales, aparecen indisolublemente relacionadas con el trasfondo fáctico y de motivos de cada supuesto particular, de manera que, los contribuyente en sus declaraciones ante la AEAT o, en su caso, esta última en sus eventuales actuaciones tributarias habrán de atender a las circunstancias, justificación o, en definitiva, motivación y contexto en el que se ha percibido dicha renta en especie.>

Esta complejidad para establecer una doctrina general, que es reconocida por el Tribunal Supremo para otro supuesto distinto al presente, ha provocado que la doctrina anterior de este TEAC (resolución de 23-11-2016

RG 00-03029-2013), partiendo de la citada dificultad señalada por la propia jurisprudencia, no se decantara de modo general por ninguna de las dos reglas especiales de valoración, la subjetiva y la objetiva. No obstante, en atención a la ya citada sentencia del Tribunal Supremo de 23-12-2016 y a las también citadas sentencias de la Audiencia Nacional en relación con el IS, el citado criterio debe superarse, ya que este TEAC considera más adecuado que en presencia de reglas concretas de valoración, como ocurre en el caso del artículo 37.1.d) LIRPF, se acuda al criterio de la citada resolución de 03-07-2014 (RG 00-06804-2013), aplicado también para el artículo 37.1 b) por la resolución de 28-11-2023 (RG 00-04826-2020), dando prioridad a las reglas especiales objetivas contenidas en estas letras del citado artículo 37.1.

A ello conduce incluso esta última sentencia del Tribunal Supremo, ya que resuelve la que considera compleja elección de normas en atención a que las reglas especiales de los rendimientos en especie no contienen, más allá de la general remisión al valor de mercado, ninguna regla especial para los rendimientos del capital mobiliario en especie, a los que se refiere el caso que analiza:

<(…) En efecto, en el presente caso nos encontramos con rentas en especie si bien, su concreta calificación jurídica es la de rendimientos del capital mobiliario en especie, que no tienen un reflejo específico o, mejor dicho, no son objeto de una "especialidad" valorativa en el artículo 43 LIRPF, toda vez que ese precepto únicamente establece unas reglas especiales de valoración con relación a los "rendimientos del trabajo en especie" y a las "ganancias patrimoniales en especie" pero no respecto de rendimientos del capital mobiliario en especie.>

Con independencia de lo expuesto, conviene advertir que el Tribunal Supremo ha admitido mediante auto de 26-04-2023, el recurso 7097/2022, sin que conste resuelto en la fecha de la presente resolución. En dicho auto, como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, se refleja:

<1.1. Determinar si, en los supuestos en los que se regularice en sede de persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de las aportaciones no dinerarias a una sociedad vinculada, deben prevalecer las normas específicas de valoración de los artículos 37.1.d) de la LIRPF y 17.4 LIS sobre las reglas especiales de valoración de los artículos 41 de la LIRPF y 18 LIS.

(…)>

De acuerdo con lo anterior, siendo plenamente aplicable el criterio señalado al caso que nos ocupa, procede estimar la cuestión alegada. La ganancia o pérdida patrimonial derivada de la aportación no dineraria del inmueble en la constitución de la sociedad **TW SL** debió de determinarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37.1 d) de la LIRPF, como defendía el interesado, en vez de por aplicación del régimen de operaciones vinculadas, como hizo la Inspección.

La estimación de esta cuestión, hace innecesario que este TEAC se pronuncie sobre el resto alegaciones planteadas en relación con la ganancia patrimonial regularizado por la aportación no dineraria del inmueble a la sociedad **TW SL**.

Ahora bien, aunque nada se alega, conviene aclarar que el criterio expuesto en el presente Fundamento de Derecho no es de aplicación a la aportación no dineraria de terrenos realizada a la sociedad **XZ SL**, en cuanto el obligado tributario realiza la actividad económica de promoción inmobiliaria de terrenos, por lo que se entiende, como declaró el propio obligado, que la citada aportación/transmisión se hace en el ámbito de la actividad económica y, por ende, las rentas generadas se califican como rendimiento de actividad económica y no ganancia patrimonial, lo que conlleva no sea de aplicación la regla especial de cuantificación de ganancias patrimoniales.

En consecuencia, se estima en parte la reclamación, en cuanto se estima la única alegación planteada, pero se confirma el resto de la regularización, que no ha sido discutida por el recurrente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.