

BASE DE DATOS DE Norma

Referencia: NFJ071454

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 4 de junio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1432/2018

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. Es indudable que los arts. 13 «Calificación», 15 «Conflicto» y 16 «Simulación» Ley 58/2003 (LGT) establecen cláusulas generales «antiabuso» enderezadas al logro de la correcta aplicación de las normas tributarias cuando las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes permitan advertir su inadecuada aplicación por los obligados tributarios, pero también lo es que tienen un distinto significado y alcance; no son en su configuración legal ni, por ende, pueden ser en su interpretación y aplicación intercambiables, por más que sea innegable la dificultad que entraña delimitar los precisos contornos de cada una de ellas. Así las cosas, presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia determinar si con sustento en el art. 13 Ley 58/2003 (LGT), la Inspección de los tributos puede 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. Y es que, de ser errónea, la respuesta afirmativa que le da la Sala de instancia en la sentencia recurrida puede ser gravemente dañosa para el interés general en tanto que parece abogar, *de facto*, por la intercambiabilidad de las tres cláusulas generales «antiabuso». Conviene, por tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que le dé respuesta en pos de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho. [Vid., STSJ de Andalucía, de 12 de diciembre de 2017, recurso n.º 1210/2014 (NFJ071452), que se recurre en este auto].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13 y 16.

PONENTE:

Don Emilio Frías Ponce.

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Doña CELSA PICO LORENZO

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR

Doña INES MARIA HUERTA GARICANO

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 04/06/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1432/2018

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Ltrado de la Administración de Justicia: Secretaría Sección 102

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: FAM

Nota:

R. CASACION núm.: 1432/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Ltrado de la Administración de Justicia: Secretaría Sección 102

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 4 de junio de 2018.

HECHOS

Primero.

1. El procurador don Aurelio del Castillo Amaro, en representación de JOSÉ ORDOÑO, S.L., mediante escrito fechado el 23 de enero de 2018 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, con sede en Granada, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que desestimó el recurso 1210/2014 , relativo al impuesto sobre sociedades correspondiente a los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada, identifica como normas infringidas por ésta el artículo 11 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 (BOE de 29 de noviembre) [«LIRPF»]; el artículo 6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) [«TRLIS»], y el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»], en tanto que establece la posibilidad de que la Administración tributaria pueda modificar el elemento subjetivo del hecho imponible contemplado en el artículo 11 LIRPF mediante la aplicación del principio de calificación.

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del fallo, en suma, porque la Sala a quo reputa procedente la aplicación del principio de calificación del artículo 13 LGT , mientras que si hubiera declarado improcedente la aplicación de ese precepto el sentido del fallo habría sido el contrario.

4. Expone que ninguna duda ofrece que los artículos 11 LIRPF, 6 TRLIS y 13 LGT forman parte del ordenamiento jurídico estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el recurso de casación preparado por tres razones:

5.1. Afecta a una cuestión de importancia capital, cual es la correcta aplicación de las cláusulas generales antielusión recogidas en los artículos 13 y 16 LGT , y establece una doctrina sin precedentes: la posibilidad de modificar un elemento evidentemente formal, la titularidad de una actividad económica, mediante la aplicación de un principio que, por definición, excluye elementos formales. El titular de una actividad -persona que crea una empresa, contrata trabajadores, presenta declaraciones, asume riesgos- no puede ser objeto de "calificación" para considerar que es otro sujeto -el administrador único, gerente o gestor- el titular de la empresa.

5.2. La sentencia recurrida sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) -«LJCA»-], porque destruye la seguridad jurídica del contribuyente y permite a la Administración imputar la renta de una actividad económica a un sujeto por la simple participación en la gestión de la empresa, sin ser titular de esa actividad y sin haberse probado la apropiación de la renta por el mismo ni haberse acreditado la condición de mero testaferro del titular de la actividad.

5.3. En la sentencia impugnada se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], porque no hay ningún precedente en el que, con fundamento en el principio de calificación del artículo 13 LGT , la «administración realice operaciones de reestructuración empresarial» (sic). «La administración puede destruir la presunción de que los requisitos exigidos por el art. 11.4 LIRPF no concurren en quienes figuran como titulares de las actividades económicas. Lo que no puede [...] es crear otros titulares con fundamento en el art. 13 de la LGT ».

«En conclusión, ninguna duda ofrece que concurren varios de los supuestos que, con arreglo a los apartados 2 y 3 del artículo 88 LJ , permiten apreciar el interés casacional objetivo y la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, en cuanto no tiene precedentes, confiere exorbitantes poderes a la administración tributaria para decidir las atribuciones de renta y merma en consecuencia la seguridad jurídica de los contribuyentes y se aparta del criterio legalmente establecido -la prueba de que el titular de una actividad no reúne los requisitos legales-

para sustituirlo por el de la calificación jurídica del art. 13 de la LGT , que supone dejar en manos de la discrecionalidad administrativa la determinación del elemento subjetivo del hecho imponible del IRPF» (sic).

6. No aporta razones distintas de las que se infieren de lo expuesto para justificar el interés casacional objetivo con el objeto de fundamentar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, con sede en Granada, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de febrero de 2018, ordenando el emplazamiento de las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. JOSÉ ORDOÑO, S.L., recurrente, ha comparecido el 27 de febrero de 2018, y la Administración General del Estado, recurrida, lo ha hecho el 26 de marzo de 2018, dentro ambas partes procesales del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, .

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y JOSÉ ORDOÑO, S.L., está legitimada para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se consideran infringidas, oportunamente alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia en la sentencia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas, y también se justifica de forma suficiente por qué su infracción ha sido relevante y determinante para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente, con singular referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el recurso porque afecta a la correcta aplicación de las cláusulas generales antielusión recogidas en los artículos 13 y 16 LGT , sentado una doctrina sin precedentes, que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], y aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], pues no hay ningún precedente en el que, con fundamento en el principio de calificación del artículo 13 LGT , la «Administración realice operaciones de reestructuración empresarial», modificando un elemento evidentemente formal, como lo es la titularidad de una actividad económica, mediante la aplicación de un principio que, por definición, excluye los elementos formales. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple lo exigido por el artículo 89.2.f) LJCA .

Segundo.

1. Del antecedente de hecho primero de la resolución administrativa de revisión recurrida en la instancia, acordada el 28 de julio de 2014 por la Sala de Granada del Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía en las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001 , se extraen los siguientes datos fácticos de interés para decidir sobre la admisión a trámite del presente recurso de casación:

«En fecha 16 de marzo de 2012, la Dependencia de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Almería incoó a la mercantil hoy reclamante Acta de disconformidad modelo A-02 número NUM002 , por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009. La liquidación de la propuesta contenida en el Acta fue acordada por el Inspector Jefe en fecha 30 de abril de 2012 [...].

En el Acuerdo del Inspector Jefe se hizo constar que el sujeto pasivo realizaba la actividad de Instalaciones Eléctricas en general [...]

También se hizo constar que las modificaciones efectuadas por la Inspección tenían como única causa el haber concluido, previa comprobación de las actividades económicas realizadas por los contribuyentes D^a Gloria (ex pareja de D. Carlos administrador de la mercantil), D. Guillermo (trabajador por cuenta ajena de José Ordoño, S.L.) y D. Raimundo (hijo de D. Carlos), que figuraban como empresarios individuales en el mismo epígrafe del IAE que la mercantil recurrente y que declaraban tal actividad en régimen de estimación objetiva de IRPF y régimen simplificado en el ámbito del IVA, que realmente realizaban una ACTIVIDAD ÚNICA, dirigida por el propio D. Carlos en su calidad de administrador de JOSÉ ORDOÑO, S.L., y llevada a cabo por esta entidad. Y que, en consecuencia, la función real de los citados obligados tributarios (la Sra. Gloria, el Sr. Guillermo y el Sr. Raimundo), era la de meros trabajadores al servicio de la dirección efectiva de José Ordoño, S.L., utilizándose como centro de trabajo la nave de titularidad de ésta, donde quedó comprobado el almacenaje de la maquinaria pesada necesaria para el desarrollo de la actividad de instalaciones eléctricas complejas (en naves industriales, fábricas, etc., como se deduce de la facturación del conjunto de los implicados).

Así las cosas, la regularización practicada por la Inspección pasa por la imputación a JOSE ORDOÑO, S.L., de todos los ingresos empresariales de las personas físicas interpuestas, y la de todos los gastos deducibles en relación con la actividad mercantil desarrollada, a efectos de los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido. Y la actividad de D. Raimundo, la de D. Guillermo y la de D^a Gloria pasa a ser considerada como de rendimientos del trabajo personal. [...]».

2. En el fundamento de derecho sexto de la sentencia recurrida la Sala de instancia sostiene por lo que aquí importa:

«La demanda [...] argumenta que el órgano de inspección para llevar a cabo la práctica de la liquidación tributaria que se cuestiona, debió acudir a las normas anti elusión que se recogen en la Ley General Tributaria, concretamente, a aplicar su art. 15 cuando regula el conflicto en la aplicación de normas, o bien, el art. 16 que se refiere a la simulación, más, como se deduce de la lectura del expediente administrativo instruido, tampoco ha seguido en sus actuaciones ninguno de esos dos mecanismos legales para llegar a la conclusión de que la actividad empresarial desarrollada por "JOSÉ ORDOÑO, S.L." y la realizada por los Sres. Gloria, Guillermo y Raimundo, lo ha sido en unidad de actuación, o dicho de otro modo, que no existen cuatro realidades económicas dedicadas cada una de ellas al ejercicio de una actividad mercantil, sino que solo ha existido una, desarrollada por "JOSÉ ORDOÑO, S.L." y dirigida por el administrador de esta entidad.

Y, en efecto, a esa misma conclusión se llega tras la lectura del expediente administrativo, porque como se señala también en el escrito de demanda, el órgano de inspección alcanza la solución a la que se acaba de hacer referencia, sencillamente, acudiendo a aplicar el principio de calificación del art. 13 LGT, actividad que no solo supone, como se señala por la representación procesal de la parte actora, incardinar un concepto no tributario dentro de una figura fiscal, sino sobre todo, averiguar cuál es la verdadera naturaleza de los hechos, actos o negocios creados por las partes, para gravarlos conforme a su verdadera naturaleza jurídica, sin que necesariamente, el concepto que es objeto de calificación jurídica tenga que haber sido extraído de una realidad extra tributaria o fiscal, porque también pudiera haberlo sido del ámbito estrictamente tributario. De este modo, como se explica en el acta de inspección instruida, sobre la base de los documentos incorporados al expediente administrativo y de los indicios alcanzados por el actuario, se ha calificado el hecho imponible gravado como una sola actividad económica consistente en la realización de instalaciones eléctricas, prescindiendo para ello de las formas empresariales individuales que habían sido creadas artificiosamente en torno a la mercantil "JOSÉ ORDOÑO, S.L." con la exclusiva finalidad de procurar a ésta un ahorro fiscal que, no hubiera logrado, para el caso de que solamente esa sociedad hubiera procedido a declarar y gravar todo el volumen de ventas generados en los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 por el Impuesto sobre Sociedades. Y la Sala debe concluir en este particular indicando también, que quien de ese modo actúa, no lo está haciendo acudiendo a una economía de opción -nunca reprochable jurídicamente hablando- porque el ordenamiento jurídico-tributario no ofrece a los contribuyentes semejante alternativa, sino con abuso de derecho creando tres realidades económicas aparentes para encubrir la verdadera producción de quien ejercía esa misma actividad en régimen de sociedad».

3. La mercantil recurrente considera que con tal decisión de la Sala a quo la sentencia recurrida vulnera el artículo 11 LIRPF , el artículo 6 TRLIS y el artículo 13 LGT , al establecer la posibilidad de que la Administración tributaria pueda modificar el elemento subjetivo del hecho imponible contemplado en el artículo 11 LIRPF mediante la aplicación del principio de calificación.

4. Es indudable que los artículos 13 «Calificación»,¹⁵ «Conflicto» y 16 «Simulación» LGT establecen cláusulas generales "antiabuso" enderezadas al logro de la correcta aplicación de las normas tributarias cuando las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes permitan advertir su inadecuada aplicación por los obligados tributarios, pero también lo es que tienen un distinto significado y alcance. No son en su configuración legal ni, por ende, pueden ser en su interpretación y aplicación intercambiables, por más que sea innegable la dificultad que entraña delimitar los precisos contornos de cada una de ellas.

5. A la vista de cuanto antecede, el presente recurso de casación nos suscita la siguiente cuestión jurídica:

Determinar si con sustento en el artículo 13 LGT la Inspección de los tributos puede desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, atribuir las rentas obtenidas y las cuotas de IVA 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.

6. La cuestión jurídica enunciada presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la respuesta afirmativa que le da la Sala de instancia en la sentencia recurrida puede ser gravemente dañosa para el interés general de ser errónea [artículo 88.2.b) LJCA], en tanto que parece abogar, de facto , por la intercambiabilidad de las tres cláusulas generales "antiabuso" de los artículos 13 , 15 y 16 LGT . Conviene, por tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que le dé respuesta en pos de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española).

Tercero.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, resolver la cuestión descrita en el punto 5 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Los preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación son el artículo 11 LIRPF , en conexión con los artículos 13 LGT y 6 TRLIS.

Cuarto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Quinto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/1432/2018, preparado por JOSÉ ORDOÑO, S.L., contra la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo, con sede en Granada, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en el recurso 1210/2014 .

2º) Precisar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

Determinar si con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , la Inspección de los tributos puede 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 11 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, en conexión con el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , y el artículo 6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente por razón de la materia de conformidad con las normas de reparto, para su tramitación y decisión.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor D^a. Ines Huerta Garicano

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.