

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078413

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 905/2020, de 2 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1433/2018

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. La regularización practicada por la Inspección consistió en la imputación a la sociedad de todos los ingresos empresariales y cuotas repercutidas de las personas físicas interpuestas, y la de todas las cuotas soportadas y deducibles en relación con la actividad mercantil desarrollada, a efectos del IS e IVA. En la sentencia recurrida se da por probados que no hay cuatro empresarios, sino uno solo para el que trabajan los otros tres, que emiten facturas para la sociedad como falsos autónomos. Lo que debe resolverse es si la Administración Tributaria puede -exclusivamente con los mimbres que pone a su disposición el 13 LGT 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 desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del IVA repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas y recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por dichas personas físicas. Una actividad de esa naturaleza es algo más que una simple calificación de los «hechos, actos o negocios realizados» conforme a su verdadera naturaleza, aunque solo sea porque el acuerdo de liquidación (y la propia resolución del TEAR que lo convalida, así como la sentencia recurrida que lo reproduce) incorpora expresiones incompatibles con tan genérica potestad, como -por ejemplo- la de estar en presencia de «aparentes empresarios individuales» o la existencia de «empresas artificiosamente creadas» o la finalidad constatada de «aliviar la carga tributaria» que debería soportar aquella entidad a los efectos del IS y del IVA. Pretender que la «calificación» tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el art. 13 LGT 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. Por tanto, el Tribunal resuelve que no es posible, con sustento en el art. 13 LGT, que la Inspección de los tributos pueda desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del 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. [Vid. ATS de 12 de junio de 2018, recurso n.º 1433/2018 (NFJ078415) que plantea el recurso de casación contra la STSJ de Andalucía (Sede en Granada) de 12 de diciembre de 2017, recurso n.º 1209/2014 (NFJ078416) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 15 y 16.

PONENTE:*Don Jesús Cudero Blas.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 905/2020

Fecha de sentencia: 02/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1433/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/06/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 1433/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 905/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 2 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1433/2018 interpuesto por la mercantil JOSÉ ORDOÑO, SL, representada por el procurador de los tribunales don Aurelio del Castillo Amaro y bajo la dirección del letrado don Jesús Yebra Herreros, contra la sentencia núm. 2455/2017, de 12 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, dictada en el procedimiento ordinario núm. 1209/2014, sobre liquidación del impuesto sobre el valor añadido de los cuatro trimestres del ejercicio 2007 y segundo, tercero y cuarto trimestre del ejercicio 2008 y sanción asociada a dicha liquidación.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

"FALLO (...)

1. Desestima el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil "JOSÉ ORDOÑO, SL" contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (sala de Granada) de 28 de julio de 2014, expedientes números NUM011 y NUM003, que se confirma en sus términos por ser ajustados a derecho.

2. Se impone a la parte recurrente el pago de las costas, con la limitación establecida en el último fundamento jurídico de esta sentencia".

Segundo.

Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de JOSÉ ORDOÑO, SL se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado mediante auto de fecha 16 de febrero de 2018 en el que se ordenó remitir las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

Tercero.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal Supremo, el auto de 16 de mayo de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "fundamentos de derecho" de la actual sentencia.

Cuarto.

La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba así:

"A LA SALA SUPLICO:

Tenga por presentado este escrito y por formalizado el recurso de casación contra la sentencia núm. 2455/2017, de 12 de diciembre de 2017, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Granada, continuando el procedimiento con todos sus trámites y dictando sentencia por la que, con estimación del recurso interpuesto, acuerde la anulación de la sentencia recurrida".

Quinto.

El abogado del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación, ha pedido a la Sala:

"SUPLICO A LA SALA tenga por presentado este escrito, por formulada OPOSICIÓN al recurso de casación, previos los trámites oportunos, dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

Sexto.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, acordándose como fecha de señalamiento para votación y fallo la audiencia del día 23 de junio de 2020, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Hechos y actos administrativos litigiosos relevantes para la actual controversia casacional.*

1. Con 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 JOSÉ ORDOÑO SL tres actas de disconformidad modelo A-02 por los impuestos sobre sociedades de los ejercicios 2006 a 2009 e Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 en las que se hacía constar, resumidamente, lo siguiente:

1.1 Que el sujeto pasivo de dichos tributos -la sociedad indicada- realizaba la actividad de Instalaciones Eléctricas en general.

1.2. Que doña Inmaculada (ex pareja de don Amadeo, administrador de la sociedad), don Baldomero (trabajador por cuenta ajena de la entidad) y don Ceferino (hijo del administrador citado) figuraban como empresarios individuales en el mismo epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas que la mercantil inspeccionada y declaraban tal actividad en régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y régimen simplificado en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1.3. Que, sin embargo, efectuaban - todos ellos- una actividad única, dirigida por el propio don Amadeo en su calidad de administrador de JOSÉ ORDOÑO, SL y llevada a cabo por esta mercantil.

En dicha "actividad única", la función real de los citados obligados tributarios (Inmaculada, Baldomero y Ceferino), era la de meros trabajadores al servicio de la dirección efectiva de JOSÉ ORDOÑO, SL, utilizándose como centro de trabajo la nave de titularidad de ésta, en la que la Inspección de los Tributos comprobó 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).

1.4. La regularización practicada por la Inspección consistió en la imputación a JOSE ORDOÑO, S.L. de todos los ingresos empresariales y cuotas repercutidas de las personas físicas interpuestas, y la de todas las cuotas soportadas y deducibles en relación con la actividad mercantil desarrollada, a efectos de los Impuestos sobre Sociedades e IVA.

Y la actividad de doña Inmaculada, don Baldomero y don Ceferino pasó a ser considerada como de rendimientos del trabajo personal.

Se impone, además, a la empresa una sanción por infracción tributaria.

2. Impugnada en vía económico-administrativa la expresada regularización inspectora, el TEAR de Andalucía, Sala de Granada, considera, en lo que ahora importa, que el artículo 13 de la Ley General Tributaria da cobertura a una actuación como la descrita, que ninguna de las personas físicas tenía capacidad suficiente como para llevar a cabo una actividad empresarial de ejecución de instalaciones y que la sanción tributaria está debidamente motivada al constar tanto la comisión de la infracción, como la culpabilidad del autor de la misma.

Segundo. *Demanda de la parte recurrente en la presente casación, sentencia dictada por la Sala de Granada desestimándola y cuestiones suscitadas por el auto de admisión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.*

1. Sostuvo el recurrente en la instancia que el órgano de inspección, para llevar a cabo la práctica de la liquidación tributaria que se cuestiona (tanto en el ámbito del impuesto sobre sociedades, como en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido de la mercantil), debió acudir a las normas anti-elusión que se recogen en la Ley General Tributaria, concretamente, a aplicar su artículo 15 (conflicto en la aplicación de normas) o bien el artículo 16 (la simulación), siendo así que -a su juicio- la mera actividad de calificación no daba cobertura suficiente para llegar a una conclusión como la extraída en la resolución recurrida.

La Inspección no siguió en su actuación, ciertamente, ninguno de esos dos expedientes legales para concluir que la actividad empresarial desarrollada por "JOSÉ ORDOÑO, S.L." y la realizada por las otras tres personas físicas lo había sido en unidad de actuación, o dicho de otro modo, para colegir que no existían cuatro realidades económicas dedicadas cada una de ellas al ejercicio de una actividad mercantil diferente, sino que solo había existido una, desarrollada por JOSÉ ORDOÑO, SL y dirigida por el administrador de esta entidad, bajo cuya dependencia actuaban las otras tres personas naturales mencionadas.

2. El órgano de inspección alcanza esta solución -así lo afirma el acuerdo de liquidación y el TEAR de Andalucía en la resolución que lo confirma- aplicando el artículo 13 de la Ley General Tributaria, precepto que, bajo la rúbrica "calificación", dispone literalmente lo siguiente:

"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".

3. Y tal criterio es íntegramente convalidado por la Sala de Granada, en la sentencia aquí recurrida, al afirmar -respecto de la utilización del principio de calificación en un supuesto como el que ahora nos ocupa- lo siguiente:

"Esta actividad (de calificación) 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 artificialmente en torno a la mercantil "JOSÉ ORDOÑO, SL" 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".

4. La mercantil recurrente sostiene en casación que con tal decisión de la Sala a quo la sentencia recurrida vulnera el artículo 11 LIRPF, el artículo 6 TRLIS, los artículos 5 y 84 LIVA y el artículo 13 LGT, al establecer la posibilidad de que la Administración tributaria pueda modificar el elemento subjetivo del hecho imponible contemplado en los artículos 11 LIRPF y 4 LIVA mediante la aplicación del principio de calificación.

5. Señala el auto de admisión que es indudable que los artículos 13 ("calificación"), 15 ("conflicto") y 16 ("simulación") de la Ley General Tributaria 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. Y añade que 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.

Por esa razón, para el auto de admisión tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

"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".

Tercero. 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 JOSÉ ORDOÑO, 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 concurren 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 negocios 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 habrá 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.

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.

No es necesario efectuar especiales esfuerzos dialécticos para colegir que una actividad de esa naturaleza es algo más que una simple calificación de los "hechos, actos o negocios realizados" conforme a su verdadera naturaleza, aunque solo sea porque el acuerdo de liquidación (y la propia resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional que lo convalida, así como la sentencia recurrida que lo reproduce) incorpora expresiones incompatibles con tan genérica potestad, como -por ejemplo- la de estar en presencia de "aparentes empresarios individuales" o la existencia de "empresas artificioosamente creadas de las que son titulares la Sra. Inmaculada, el Sr. Baldomero y el Sr. Ceferino" o la finalidad constatada de "aliviar la carga tributaria que debería soportar aquella entidad a los efectos del impuesto sobre sociedades y del IVA".

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 omnicompreensiva 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.

Quinto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

Trasladando la anterior doctrina al caso de autos, procede la estimación del recurso de casación interpuesto por la mercantil JOSÉ ORDOÑO, SL en la medida en que la regularización a la que fue sometida -con amparo en el artículo 13 de la Ley General Tributaria- no resulta conforme a Derecho.

Y si ello es así, nuestro pronunciamiento ha de consistir en casar la sentencia dictada por la Sala de Granada y, en su lugar, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la resolución del TEAR de Andalucía (Sala de Granada) de 28 de julio de 2014, expedientes números NUM009 y NUM010, que desestima la reclamación dirigida frente a acuerdos dictados por el Inspector Jefe de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Almería, por los que gira liquidaciones por el IVA correspondiente a los cuatro trimestres del ejercicio 2007 y segundo, tercero y cuarto trimestre del ejercicio 2008, e impone sanción derivada de aquellas liquidaciones, anulando tanto las liquidaciones citadas como las sanciones asociadas a las mismas.

Sexto. Pronunciamiento sobre costas.

En relación con las costas procesales, 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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Respecto de las causadas en la instancia, dadas las serias dudas de derecho que el asunto planteaba, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia, de manera que, 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.

Segundo.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la mercantil JOSÉ ORDOÑO, SL contra la sentencia núm. 2455/2017, de 12 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, dictada en el procedimiento ordinario núm. 1209/2014, sobre liquidación del impuesto sobre el valor añadido de los cuatro trimestres del ejercicio 2007 y segundo, tercero y cuarto trimestre del ejercicio 2008 y sanción asociada a dicha liquidación, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de JOSÉ ORDOÑO, SL contra la resolución del TEAR de Andalucía (Sala de Granada) de 28 de julio de 2014, expedientes números NUM011 y NUM010, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa dirigida frente a acuerdos dictados por el Inspector Jefe de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Almería, por los que gira liquidaciones por el IVA correspondiente a los cuatro trimestres del ejercicio 2007 y segundo, tercero y cuarto trimestre del ejercicio 2008, e impone sanción derivada de aquellas liquidaciones, declarando las expresadas resoluciones -liquidaciones y sanción asociada- disconformes con el ordenamiento jurídico, anulándolas.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales, ni de las 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.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la

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.