

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091105

### TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 11 de octubre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1409/2023

### SUMARIO:

**Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. Conflicto en la aplicación de la norma.** La Inspección hizo constar en el acuerdo de liquidación los hechos y circunstancias que se constataron y que dejaban patente que la sociedad recurrente, era una sociedad americana, constituida en el estado de Delaware, que declaraba ser residente fiscal en EE. UU. y que no tenía su domicilio social en territorio español. Pues bien, valorando el conjunto de los hechos probado, la Sala concluye que, en efecto, la dirección efectiva de la entidad no se encuentra en el Reino de España. Las cuestiones que presentan interés casacional consisten en determinar si la Administración tributaria puede, en ejercicio de la facultad de calificación prevista en el art. 13 LGT, denegar la residencia fiscal en España a una sociedad mercantil, en los supuestos en los que existe Convenio para evitar la doble imposición o si, por el contrario, debe de seguir el procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria establecido en el art. 15 LGT. El tribunal deberá precisar, en relación con la anterior cuestión, si en caso darse una respuesta negativa a la interrogante, sería necesaria la aplicación al caso de la institución del conflicto en la aplicación de la norma previsto en el art. 15 LGT, en su versión aplicable al caso, incompatible y no alternativo con el art. 13 LGT. La duda que se suscita surge de la propia descripción de la mecánica operativa que contienen los acuerdos de liquidación y sanción -y avala la sentencia impugnada-, toda vez que en tales resoluciones se sugiere, de modo reiterado y persistente, como fundamento de tales actos administrativos, la existencia de un artificio (de opción artificial lo tilda la sentencia) dirigido a crear la apariencia de que la recurrente tiene su residencia en España, asociada de modo directo a la finalidad de localizar en nuestro país determinados gastos por intereses financieros a fin de su deducción en el Impuesto sobre Sociedades, generando con ello bases imponibles negativas (BINs) a compensar en su declaración consolidada de los ejercicios regularizados, apreciación y finalidad que, en principio, harían improcedente el empleo del art. 13 LGT, por ser de preferente aplicación la figura del conflicto aplicativo de normas que estatuye el art. 15 LGT. Por último debe aclararse también si, en la hipótesis de que se considerara obligada la incoación y resolución del procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma, tal prioridad determinaría la improcedencia de la sanción, atendidos los ejercicios fiscales afectados por la regularización y el régimen legal que les resulta aplicable. Es de resaltar que, si bien sobre la falta de alternatividad entre las facultades reconocidas a la Administración tributaria en los arts. 13, 15 y 16 LGT existe jurisprudencia reciente, pero no la hay, estrictamente, sobre dos aspectos de esa relación: la primera, la posibilidad de que, en sede casacional, pueda ser examinado, como cuestión puramente jurídica y no fáctica, el problema de la facultad ejercitada en cada caso y su procedencia en Derecho, en aquellos casos en que un análisis de lo actuado permita establecer que, ante la presencia de visos de cierta fuerza acerca de la concurrencia de una de tales posibilidades -en este caso, del art. 15 LGT-, atendidos no solo los hechos, en sí mismos considerados, sino la finalidad que con ellos se persigue; la segunda, en relación con la primera, consiste en determinar las consecuencias jurídicas que derivarían de un eventual error de calificación o subsunción en las normas inserción, atendida la circunstancia de que, en la hipótesis de que fuera preferente la catalogación de los hechos estudiados como constitutivos de una fraude de ley, susceptible de encauzamiento a través de la figura del conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 LGT). En particular, si atendida la ley aplicable *ratione temporis*, quedaría excluida la imposición de sanción [Vid., SAN de 16 de noviembre de 2022, recurso n.º 763/2018 y 2354/2020 (acumulados) (NFJ088683), contra la que se plantea el recurso de casación]

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 15, 16, 179 y 195.

### PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchis.

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 11/10/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1409/2023

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: SGL

Nota:

R. CASACION núm.: 1409/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

**AUTO**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Eduardo Calvo Rojas

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Fernando Román García

En Madrid, a 11 de octubre de 2023.

**HECHOS**

## **Primero.** *Preparación del recurso de casación.*

1. La mercantil PHARMA DE ESPAÑA, INC -PHARMA, en adelante-, representada por la procuradora D.<sup>a</sup> Margarita López Jiménez, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 16 de noviembre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en los recursos n.º 763/2018 y 2354/2020, acumulados.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como infringidos:

2.1. Los artículos 15 y 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al aplicar materialmente la figura del conflicto en la aplicación de la norma sin seguir el procedimiento legalmente establecido y omitiendo el informe preceptivo de la Comisión consultiva.

2.2. El artículo 9.3 y 24 de la Constitución (CE), en relación con el principio de igualdad -artículo 14-, dado el cambio de criterio de la Sección Segunda de la Sala juzgadora, sin estar debidamente razonado y motivado.

2.3. Los 179, 183 y 211 LGT en relación con el art. 24.2 CE, que consagra el principio de presunción de inocencia.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, y, subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) de la misma ley.

5. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que esclarezca:

"[...] a) Si procede aplicar la figura de la calificación cuando sin cuestionar el nomen iuris o naturaleza de un negocio jurídico, operación o actividad, y sin recalificar los mismos, se aprecia en ellos una manifiesta artificiosidad y se revela una ausencia de efectos o motivaciones económicos distintos de la consecución de un ahorro fiscal, siendo así que tales apreciaciones resultan coincidentes con las que, en relación con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, establece el artículo 15 LGT. Concretamente, cómo deben deslindarse las figuras previstas en este precepto y en el artículo 13 del mismo texto, así como, asentar las diferencias entre la actual figura del conflicto en la aplicación de la norma y el anterior fraude de ley tributaria. En este contexto, es necesario interpretar el concepto introducido por la Sentencia impugnada de "opción artificial".

b) Si, a efectos de la exigibilidad de una segunda instancia en materia de sanciones administrativas graves, en el presente supuesto, concurren los requisitos para poder concluir que la sanción impuesta a la recurrente tiene naturaleza penal, y ello de conformidad con los criterios establecidos por el TEDH [entre otras, sentencias de 8 de junio de 1976, asunto Engel y otros c. Países Bajos (5.100/71) y de 30 de junio de 2020, asunto Saquetti Iglesias c. España (50.514/13)] y con la doctrina fijada al respecto por el Tribunal Supremo [especialmente, sentencias de Pleno de la Sala Tercera, dos de 25 de noviembre de 2021 ( recursos de casación 8156/2020 y 8158/2020) y una de 20 de diciembre de 2021 ( recurso de casación 8159/2020)].

c) En caso de respuesta afirmativa a la anterior cuestión, determinar si, en el presente caso resulta debidamente acreditada la culpabilidad de la sancionada sin que concurra la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT".

**Segundo.** *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 20 de febrero de 2023, habiendo comparecido PHARMA, representada por la procuradora D.<sup>a</sup> Margarita López Jiménez -como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como recurrido, el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien se opone a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, Magistrado de la Sala.

## **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

## **Primero.** *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil PHARMA DE ESPAÑA, INC se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1).

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 fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina: (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) de la LJCA]; (ii) y que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA]: siendo así que, además (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

## **Segundo.** *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

### 1º.- Autoliquidación.

PHARMA presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades, régimen de consolidación fiscal, ejercicios 2011, 2012 y 2013.

### 2º.- Inicio actuaciones inspectoras.

El 11 de mayo de 2016, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación en Madrid de la Agencia Tributaria inició actuaciones inspectoras de carácter parcial, limitadas a comprobar el cumplimiento de los requisitos para la aplicación del Régimen Fiscal de Grupos, así como los saldos de bases imponibles negativas y deducciones de la cuota pendientes de aplicación al inicio del ejercicio 2011, y en su caso, a los importes de bases imponibles negativas pendientes de compensar y deducciones de la cuota acreditada.

### 3º.- Acuerdo de liquidación.

El 3 de julio de 2017 se notificó a PHARMA la liquidación de 26 de junio 2017, de la AEAT, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013. La Inspección consideró que la sociedad no era residente en España y, por tanto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no podía ser dominante del grupo fiscal, lo que determinaba la inexistencia de éste y la improcedencia del régimen de consolidación fiscal.

La Inspección consideró que:

- Desde el año 2009, PHARMA tributa en régimen de consolidación fiscal como sociedad dominante del grupo.

La mercantil es una sociedad holding americana constituida en el estado de Delaware (EE.UU.) integrada originalmente en el grupo BENTLEY hasta que este fue adquirido en 2008 por el grupo internacional TEVA.

Desde 2004 la sociedad era propietaria, junto a su matriz BENTLEY PHARMACEUTICALS INC, de diversas filiales españolas dedicadas a la producción y distribución de productos farmacéuticos, concretamente del 100% de LABORATORIOS BELMAC, S.A., que a su vez controlaba el 100% del capital de LABORATORIOS RIMAFAR, S.L. y LABORATORIOS DAVUR, S.L.

Ese mismo año PHARMA constituyó la sociedad española BENTLEY API, S.L. ostentado en exclusiva el 100% de las participaciones sociales. Con motivo de la adquisición del grupo internacional BENTLEY por parte del grupo internacional TEVA tienen lugar una serie de operaciones de reestructuración en España a finales de 2008.

El 6 de noviembre de 2008 BENTLEY PHARMACEUTICALS INC aportó a PHARMA ESPAÑA INC. las participaciones que poseía de LABORATORIOS BELMAC, S.A. a cambio de una única acción de 0,1 \$, que se emitió al efecto.

El 19 de noviembre de 2008, en documento público, PHARMA trasladó su dirección efectiva a España, dándose de alta como residente fiscal el 3 de diciembre de 2008, declarando deudas con entidades del grupo, situadas fuera de España, durante los años comprobados, por los siguientes importes:

- 2008, de 177 millones de euros
- 2009, de 187 millones de euros
- 2010, de 190 millones de euros

Como consecuencia de estas deudas PHARMA declaró gastos por intereses financieros en el Impuesto sobre Sociedades, generando bases imponibles negativas (BINS) a compensar en su declaración consolidada que ascienden, en cada caso, a -2.086.747,14 euros en 2008; -11.685.998,20 euros en 2009; -12.918.600,47 euros en 2010; y -365.097,06 euros en 2012.

El 22 de diciembre de 2008, PHARMA vende a su filial LABORATORIOS BELMAC, S.A. el 100% del capital que ostentaba en su otra filial española, BENTLEY API, S.L., por 3.006 euros.

El 30 de diciembre de 2008 la sociedad holandesa TEVA PHARMACEUTICALS EUROPE B.V. aportó a su filial radicada en Antillas Holandesas, TEVA PHARMACEUTICALS CURAÇAO, el 100% de las participaciones de la sociedad española TEVA PHARMA ESPAÑA, S.L., sin contraprestación. Es mismo día, según consta en escritura pública inmediatamente otorgada ante mismo notario, la sociedad de Antillas Holandesas aporta a PHARMA ESPAÑA INC., igualmente sin contraprestación, el 100% de las participaciones de TEVA PHARMA ESPAÑA SL.

A resultas de las operaciones societarias a finales de 2008, y traslado de residencia fiscal, el obligado tributario pasa a ser sociedad dominante en España, al ostentar el 100% de las sociedades TEVA PHARMA ESPAÑA, S.L. y LABORATORIOS BELMAC, S.L., siendo esta última a su vez titular del 100% del capital de las sociedades BENTLEY API, S.L., LABORATORIOS RIMAFAR, S.L. y LABORATORIOS DAVUR, S.L.

A su vez, PHARMA ESPAÑA INC. pasa a ser propiedad de la sociedad TEVA PHARMACEUTICALS CURAÇAO, filial de TEVA PHARMACEUTICALS EUROPE y, en última instancia, controlada por la sociedad israelí TEVA PHARMACEUTICALS INDUSTRIES.

La Inspección hizo constar en el acuerdo de liquidación los hechos y circunstancias que se constataron y que dejaban patente que PHARMA, era una sociedad americana, constituida en el estado de Delaware, que declaraba ser residente fiscal en EE. UU. y que no tenía su domicilio social en territorio español. Dichos hechos eran los siguientes:

- No estaba inscrita en el Registro Mercantil.
- No había presentado cuentas anuales individuales ni consolidadas de los ejercicios 2008 a 2010, tampoco había presentado en el Registro Mercantil cuentas anuales individuales ni cuentas consolidadas de los años 2011, 2012, 2013.
- No tenía Memoria anual porque en EE.UU. no tenía obligación de hacerla.
- El libro de actas del ejercicio 2013 se solicitó en una visita celebrada en las oficinas de la entidad el 23 de septiembre de 2013 donde se desarrollaba la actuación inspectora, pero no fue exhibido porque el Secretario del Consejo no se encontraba presente. El siguiente 25 de octubre de 2013, se exhibió a la inspección un archivador que -se manifestó- contenía las actas de PHARMA DE ESPAÑA INC. y que no estaba legalizado.
- En 2011, 2012 y 2013 declaró en los dos países como residente por su renta mundial, sin aplicar deducción por doble imposición en España.
- Sigue tributando en EE. UU. como residente y por su renta mundial país donde se lleva la contabilidad.
- La petición de datos relativos a PHARMA solicitados por la inspección durante ese periodo de 2013 a 2015, o bien han tenido que ser buscados fuera de España o bien no se ha dado explicación.
- Las autoridades de EE. UU. se dirigen en febrero de 2013 a PHARMA DE ESPAÑA INC en EE. UU., recibiendo de ella información rubricada por TEVA PHARMACEUTICALS USA INC.

4º.- Acuerdo de imposición de sanción.

El 26 de junio de 2017 la Inspección dictó acuerdo de imposición de sanción, que fue notificado al interesado el 3 de julio de 2017.

La Inspección consideró cometida la infracción del artículo 195.1 LGT en el ejercicio 2012, por acreditar improcedentemente partidas a compensar en base imponible para ejercicios futuros, por haber declarado indebidamente como residente en España con el fin de que sus gastos financieros minorasen la tributación de otras entidades de la multinacional operativas en España.

5º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra los acuerdos de liquidación e imposición de sanción, PHARMA interpuso sendas reclamaciones ante el TEAC.

6º.- Resolución de las citadas reclamaciones.

El 24 de septiembre de 2020 el TEAC dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

7º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

La mercantil PHARMA DE ESPAÑA interpuso dos recursos ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional: uno contra la desestimación presunta de la citada reclamación y otro contra la resolución expresa, los n.º 763/2018 y 2354/2020, acumulados, desestimados en la sentencia de 16 de noviembre de 2022. La ratio decidendi de la sentencia se expresa en su fundamento de derecho cuarto, de este modo:

"[...] Las STSJ de Madrid de 11 de febrero de 2022 (Rec. 151/2000) y 26 de octubre de 2022 (Rec. 153/2020), afirman que no es necesario que "se plantee conflicto en aplicación de la norma a los efectos establecidos en el art. 15 LGT, ya que el presupuesto del que parte la actora de que la AEAT considera que el traslado de la residencia fiscal fue para obtener beneficio fiscal para deducir gastos de un préstamo y adquirir Bentley no es ese, porque se niega de plano la residencia fiscal en España de PDE".

Es decir, lo que está sosteniendo el TSJ, en nuestra opinión con razón, es que estamos ante un problema de calificación: sencillamente no se dan los presupuestos de hecho que permitan sostener que exista "dirección efectiva".

En relación con el acuerdo sancionador la sentencia manifiesta en el Fundamento de Derecho Séptimo que:

"[...] En contra de lo que se razona, por lo tanto, la culpabilidad está debidamente motivada y, en efecto, vista la conducta de la recurrente, merece un especial juicio de reprochabilidad, pues los indicios en los que se basa la Inspección son sólidos y de ellos se infiere la realidad de lo imputado: se buscó de forma consciente una forma de eludir la carga fiscal española.

No estamos, por lo demás, ante un supuesto de interpretación razonable de la norma, sino ante una operativa buscada con la finalidad de disminuir la carga fiscal de las empresas del grupo en España.

El motivo se desestima".

La citada sentencia constituye el objeto de este recurso de casación.

**Tercero. Marco jurídico.**

1. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 13 de la LGT, que bajo la rúbrica de "Calificación" dispone:

"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

2. También será preciso interpretar el artículo 15 LGT que bajo la rúbrica "Conflicto en la aplicación de la norma tributaria" señala que:

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

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

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

**3.** Asimismo deberá interpretarse el artículo 195 LGT relativo a la infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes que preceptúa que:

"1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones".

4. Por último, deberá considerarse que el artículo 179.2.d) LGT relativo al " Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias" que reza:

"[...] 2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

[...]

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

#### **Cuarto.** *Cuestiones sobre las que existe interés casacional.*

**1.** Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

1.1. Determinar si la Administración tributaria puede, en ejercicio de la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT , denegar la residencia fiscal en España a una sociedad mercantil, en los supuestos en los que existe Convenio para evitar la doble imposición o si, por el contrario, debe de seguir el procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria establecido en el artículo 15 LGT .

1.2 Precisar, en relación con la anterior cuestión, si en caso darse una respuesta negativa a la interrogante, sería necesaria la aplicación al caso de la institución del conflicto en la aplicación de la norma previsto en el art. 15 de la LGT , en su versión aplicable al caso, incompatible y no alternativo con el art. 13 LGT .

La duda que se suscita surge de la propia descripción de la mecánica operativa que contienen los acuerdos de liquidación y sanción -y avala la sentencia impugnada-, toda vez que en tales resoluciones se sugiere, de modo

reiterado y persistente, como fundamento de tales actos administrativos, la existencia de un artificio (de opción artificial lo tilda la sentencia) dirigido a crear la apariencia de que la recurrente tiene su residencia en España, asociada de modo directo a la finalidad de localizar en nuestro país determinados gastos por intereses financieros a fin de su deducción en el Impuesto sobre Sociedades, generando con ello bases imponibles negativas (BINs) a compensar en su declaración consolidada de los ejercicios regularizados, apreciación y finalidad que, en principio, harían improcedente el empleo del art. 13 LGT, por ser de preferente aplicación la figura del conflicto aplicativo de normas que estatuye el art. 15 LGT.

1.3 Aclarar si, en la hipótesis de que se considerara obligada la incoación y resolución del procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma, tal prioridad determinaría la improcedencia de la sanción, atendidos los ejercicios fiscales afectados por la regularización y el régimen legal que les resulta aplicable.

**Quinto.** *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para formar jurisprudencia.*

1. Las cuestiones ofrecidas en el escrito de preparación presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe, en rigor, jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA], y porque esta cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por distintos Tribunales Superiores de Justicia [ artículo 88.2.a) LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un examen por el Tribunal Supremo que las esclarezca, en pro de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

2. A tal efecto, es de resaltar que, si bien sobre la falta de alternatividad entre las facultades reconocidas a la Administración tributaria en los arts. 13, 15 y 16 LGT existe jurisprudencia reciente, pero no la hay, estrictamente, sobre dos aspectos de esa relación: la primera, la posibilidad de que, en sede casacional, pueda ser examinado, como cuestión puramente jurídica y no fáctica, el problema de la facultad ejercitada en cada caso y su procedencia en Derecho, en aquellos casos en que un análisis de lo actuado permita establecer que, ante la presencia de visos de cierta fuerza acerca de la concurrencia de una de tales posibilidades -en este caso, del art. 15 LGT-, atendidos no solo los hechos, en sí mismos considerados, sino la finalidad que con ellos se persigue; la segunda, en relación con la primera, consiste en determinar las consecuencias jurídicas que derivarían de un eventual error de calificación o subsunción en las normas inserción, atendida la circunstancia de que, en la hipótesis de que fuera preferente la catalogación de los hechos estudiados como constitutivos de una fraude de ley, susceptible de encauzamiento a través de la figura del conflicto en la aplicación de la norma ( art. 15 LGT). En particular, si atendida la ley aplicable *ratione temporis*, quedaría excluida la imposición de sanción

**Sexto.** *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 13, 15, 179.2.d) y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**Séptimo.** *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

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

**Octavo.** *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la 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 n.º 1409/2023, preparado por la representación procesal de a mercantil PHARMA DE ESPAÑA, INC., contra la sentencia dictada el 16 de noviembre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó los recursos n.º 763/2018 y 2354/2020, acumulados.

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

1.1. Determinar si la Administración tributaria puede, en ejercicio de la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT , denegar la residencia fiscal en España a una sociedad mercantil, en los supuestos en los que existe Convenio para evitar la doble imposición o si, por el contrario, debe de seguir el procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria establecido en el artículo 15 LGT .

1.2 Precisar, en relación con la anterior cuestión, si en caso darse una respuesta negativa a la interrogante, sería necesaria la aplicación al caso de la institución del conflicto en la aplicación de la norma previsto en el art. 15 de la LGT , en su versión aplicable al caso, incompatible y no alternativo con el art. 13 LGT .

La duda que se suscita surge de la propia descripción de la mecánica operativa que contienen los acuerdos de liquidación y sanción -y avala la sentencia impugnada-, toda vez que en tales resoluciones se sugiere, de modo reiterado y persistente, como fundamento de tales actos administrativos, la existencia de un artificio (de opción artificial lo tilda la sentencia) dirigido a crear la apariencia de que la recurrente tiene su residencia en España, asociada de modo directo a la finalidad de localizar en nuestro país determinados gastos por intereses financieros a fin de su deducción en el Impuesto sobre Sociedades, generando con ello bases imponibles negativas (BINs) a compensar en su declaración consolidada de los ejercicios regularizados, apreciación y finalidad que, en principio, harían improcedente el empleo del art. 13 LGT , por ser de preferente aplicación la figura del conflicto aplicativo de normas que estatuye el art. 15 LGT .

1.3 Aclarar si, en la hipótesis de que se considerara obligada la incoación y resolución del procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma, tal prioridad determinaría la improcedencia de la sanción, atendidos los ejercicios fiscales afectados por la regularización y el régimen legal que les resulta aplicable.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 13, 15, 179.2.d) y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**4º)** Ordenar la publicación de 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 para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.