

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094650

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1691/2024, de 28 de octubre de 2024

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. IS. Residencia fiscal de las personas jurídicas. 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. La singularidad del caso de autos es que, frente a lo que suele ser usual, el contribuyente quiere ser residente y declarar el IS en España, pero lo hace, como hemos visto, porque de ello obtiene una clara ventaja fiscal, de hecho, no le importa tributar por su renta universal en EEUU y en España y no le importa porque, examinando de forma conjunta las dos regulaciones, tributar en España le supone una ventaja fiscal. Lo cual, en principio, no es contrario a Derecho -principio de libertad de residencia- siempre que, efectivamente, sea residente fiscal en España y no realice una «opción artificial». Opción que, en principio, no se producirá si realmente su dirección efectiva está en España. Debemos pues analizar si la residencia efectiva de la entidad se encuentra efectivamente en España, no teniendo sentido acudir a los mecanismos de solución de conflicto establecido en el Convenio con EEUU, si se llega a la conclusión de que la entidad sólo reside en EEUU. En el caso que se examina, ciertamente «singular» -dado que quiere ser residente y declarar el impuesto sobre sociedades en España y no le importa tributar por su renta universal en EEUU y en España-, la recurrente no invoca ninguno de los dos criterios «formales» que permiten atribuir la residencia fiscal, pues no se ha constituido conforme a las leyes españolas ni tiene domicilio social en territorio español -lo tiene en EEUU-, sino el criterio «material» consistente en tener su sede de dirección efectiva en territorio español, lo que exige analizar la realidad de los hechos a fin de determinar si efectivamente tiene en España su dirección efectiva. En ese sentido es en el que utiliza la sentencia la expresión «opción artificial», como una opción que no se corresponde con la realidad de los hechos. En consecuencia, una lectura sosegada de la sentencia nos lleva a colegir que el fundamento de la regularización no es otro que el de negar la residencia fiscal en España de la hoy recurrente. Buena prueba de ello es lo que añade la sentencia recurrida «[...] la Inspección no está sosteniendo que exista un "conflicto" entre normas, simplemente analiza si se da el supuesto de hecho que da lugar a la aplicación de la norma, lo que es la ratio o esencia del acto de calificación. Que la Administración haya añadido una explicación sobre el inusual actuar de la recurrente -quiere declarar por su renta universal en dos Estados- no altera el hecho de que se esté moviendo en el marco de la calificación y, por lo tanto, en el ejercicio de la potestad conferida por el art. 115.2 LGT, conforma al cual la Administración "podrá calificar los hechos, actos, actividades...realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que ésta hubiera dado a los mismos"». Así pues, la Sala de instancia no afirma en la sentencia que la recurrente efectuara una opción artificiosa, sino que, a la vista de los hechos y las pruebas, no se daba el requisito de tener la dirección efectiva en España. A diferencia de lo que plantea la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia recogida en el auto de admisión, no hay un debate entre la potestad de calificación prevista en el art.13 LGT y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art.15 LGT, pues la discusión ha versado sobre el hecho de la dirección efectiva en España de una entidad nacional de EEUU y con sede social en aquel país, siendo plenamente posible que la Administración niegue que tenga su residencia fiscal en España una vez que ha comprobado que la entidad no tiene en España, durante los ejercicios comprobados, la dirección efectiva y control del conjunto de sus actividades. Esta función de calificación jurídica «primaria», en cuanto que es presupuesto para la aplicación de la norma sobre residencia fiscal, consistente en comprobar que no se dan los presupuestos de hecho que permiten sostener que la dirección efectiva esté en España, no puede confundirse con la potestad de calificación jurídica del art. 13 LGT, que versa sobre la distinta calificación de un negocio jurídico y que resulta obviamente ajena al uso de la facultad del art.15 de la LGT. Las consideraciones expuestas impiden establecer doctrina jurisprudencial en el caso examinado, toda vez que, se reitera, no hay un debate entre la potestad de calificación prevista en el art. 13 LGT y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art. 15 LGT y debe confirmarse la sentencia de instancia [Vid., ATS de 11 de octubre de 2023, recurso n.º 1409/2023 (NFJ091105) y SAN de 16 de noviembre de 2022, recurso n.º 763/2018 y 2354/2020 (acumulados) (NFJ088683), que se confirma]

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 15, 16, 179 y 195.
RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 8.

PONENTE:

Doña Maria de la Esperanza Cordoba Castroverde.

Magistrados:

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.691/2024

Fecha de sentencia: 28/10/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1409/2023

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 15/10/2024

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 1409/2023

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1691/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 28 de octubre de 2024.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 1409/2023, interpuesto por la procuradora doña Margarita López Jiménez, en representación de la entidad PHARMA DE ESPAÑA INC., contra la sentencia de 16 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en los recursos núm. 763/2018 y 2354/2020, acumulados.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada 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 el recurso contencioso-administrativo núm. 763/2018, interpuesto, inicialmente, contra la desestimación presunta de la reclamación formulada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) contra el acuerdo de liquidación, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013. A este recurso se le acumuló el posteriormente interpuesto, registrado con el núm. 2354/2020, contra la resolución expresa del TEAC de 24 de septiembre de 2020.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D.ª Margarita López Jiménez en nombre y representación PHARMA DE ESPAÑA INC, contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 24 de septiembre de 2020 (RG 4273/2017 y 4274/2017), la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante" (sic).

Segundo.

Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Margarita López Jiménez, en representación de la mercantil PHARMA DE ESPAÑA, INC -en adelante, PHARMA-, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) 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.

(ii) Los artículos 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.

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

2. La Sala de instancia, por auto de 20 de febrero de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, la procuradora doña Margarita López Jiménez, en representación de PHARMA, como parte recurrente, y de otro, el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 11 de octubre de 2023, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten 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".

2. La procuradora doña Margarita López Jiménez, en la representación ya acreditada de PHARMA, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 5 de diciembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas.

Afirma que la sentencia recurrida infringe los citados preceptos al autorizar que la Administración utilice indebidamente las cláusulas previstas en la LGT como si fueran intercambiables, avalando su actuación en la aplicación de la calificación (ex. artículo 13 de la LGT), siendo la realidad que lo que subyace es la aplicación material de la figura del conflicto en la aplicación de la norma (ex. artículo 15 de la LGT), sin seguir el procedimiento legalmente establecido, como es la obtención del preceptivo informe de la Comisión consultiva, resultando dicha actuación incompatible con los principios constitucionales de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, vulnerando las garantías procedimentales del obligado tributario, lo que inevitablemente causa indefensión a la recurrente. Añade "[...] Y todo ello porque la Sentencia reitera y apoya su fundamentación en que el traslado del domicilio fiscal de PDE a España es un artificio que tiene como único fin la obtención de una ventaja fiscal".

En relación con los hechos de los que parte la Audiencia Nacional para llegar a sus conclusiones, solicita que la Sala los integre con otros que no se encuentran recogidos en la sentencia impugnada, manifestando que "[...] su toma en consideración es relevante, puesto que pone de manifiesto que la única posible duda suscitada en la Administración y confirmada por la Audiencia Nacional, en relación con la residencia fiscal de PDE, encuentra su origen en la "artificiosidad" de la decisión adoptada de traslado, la cual entiende que carece de efectos o motivaciones económicos distintos de la consecución de un ahorro fiscal, ya que incluso una vez iniciado el procedimiento inspector la Administración seguía considerando correcta la residencia fiscal de la Compañía en territorio nacional". A tal fin refiere que "[...] el propio Acuerdo de liquidación recoge en su página 56 y siguientes que PDE tomó la decisión de no presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 (y sucesivos), ni en su forma individual, ni consolidada, " por IMPERATIVO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA", teniendo en cuenta los Acuerdos de liquidación dictados por la Administración Tributaria para los ejercicios 2008 a 2013, contra lo cual, no obstante, la Administración entiende que no es correcto y que se encuentra

en la obligación de presentarlo" y destaca "cuatro hechos que reconocen la condición como residente fiscal de PDE a criterio de la Agencia Tributaria, en concreto: (i) el 21 de mayo de 2018, PDE recibió notificación de Resolución expresa del procedimiento de rectificación censal... por la que se acordaba la Baja Provisional en el Índice de Entidades, apoyándose en que la Compañía no había presentado sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2014 - 2015 y 2016, siendo sujeto pasivo del mismo, (ii) habiendo recibido en misma fecha Acuerdos de iniciación y comunicación del trámite de audiencia del expediente sancionador por los ejercicios 2014, 2015 y 2016 por no haber presentado las declaraciones de IS, (iii) del mismo modo, el 16 de mayo de 2019, PDE recibió notificación de requerimiento con número de referencia 2018DIE58300062N-00004 de la Administración de Alcobendas de la Delegación Especial de Madrid en la que insta a presentar las declaraciones omitidas del Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 2015-2017) y, (iv), posteriormente con fecha 24 de junio de 2019 esa misma Administración, notificó Acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador, derivado de la posible existencia, según la Administración de Alcobendas, de resistencia, obstrucción y excusa a las actuaciones de la Administración tributaria, como consecuencia de no haber atendido el requerimiento anterior, en relación con el IS de esos ejercicios (2015-2017)".

A su juicio, "lo anterior es una evidencia de que la Administración Tributaria española ha venido considerando a PDE como sujeto pasivo del IS, y, por consiguiente, residente fiscal en España que debe cumplir con dichas obligaciones fiscales".

Afirma que "[...] la Administración cuando tuvo oportunidad de revisar y cuestionar la residencia fiscal de la Compañía, esto es, en 2008, momento en el que la sociedad siguió todos los cauces legales establecidos, no consideró necesario plantearse si era correcto que PDE fuese residente fiscal en España o no, dando por hecho, como no podía ser de otra forma, que la Compañía cumpliría de buena fe y con la diligencia debida con sus obligaciones fiscales en España, como así ha sido durante todos los años que median desde el traslado de residencia hasta el inicio de las actuaciones inspectoras -2016-, en los que PDE ha actuado como cualquier otro residente fiscal en territorio nacional, habiendo ejercido una suerte de posesión de estado - artículo 18 del Código Civil-. Añade que "[...] todo lo expuesto lleva a considerar que la postura de la Administración sobre la no consideración de residente fiscal en España, dígame en estrictos términos de defensa, carece de sentido, salvo que dicho cambio de criterio venga informado, como así ha sido, por entender, pasado el tiempo y a la vista de los resultados de las declaraciones presentadas, que el traslado de la residencia se ha realizado con el único fin de obtener una ventaja fiscal, en este caso, la deducción de los gastos financieros".

Esgrime que la recurrente siempre dejó claro que su domicilio social continuaba estando en Delaware, EEUU, desde la primera comunicación a la Administración española, asimismo y, nunca ha sido objeto de contradicción en el procedimiento en curso, que el hecho de que PDE tenga su sede de dirección efectiva en España, y por tanto sea residente fiscal en este Estado, no es incompatible con el hecho de resultar residente fiscal también en Estados Unidos, pues la doble residencia resulta posible entre ambos. Considera que, si la Administración hubiese albergado dudas sobre la posible existencia de doble residencia fiscal, habría recurrido al mecanismo existente para su resolución, esto es, al Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990. ("Boletín Oficial del Estado" de 22 de diciembre de 1990) (en adelante, CDI).

Sostiene que en ningún momento se prohíbe una situación de doble residencia fiscal, ya que el propio artículo 4.3 del CDI únicamente prevé que las autoridades tributarias "harán lo posible por resolverlo", sin imponer, por tanto, una obligación absoluta de que la situación se solucione y entiende que en el año 2008, cuando la Compañía solicita instalar su residencia fiscal en España, si la Administración nada objetó es porque "[...] no albergó dudas con la posible otra residencia fiscal de la Compañía en EEUU, de lo contrario habría regularizado conforme a las reglas contenidas en el mismo". Considera que "lo anterior evidencia que la Administración en el año 2008 confirmó, implícitamente, y mostró aquiescencia a la existencia de la doble residencia, no suponiéndole ningún tipo de conflicto ni confusión la misma, siendo años más tarde, cuando a la vista de los resultados de las autoliquidaciones del IS presentadas por PDE, como dominante del grupo fiscal, considera cambiar su criterio al plantearse que todo lo acaecido no ha sido más que un artificio generado por la Compañía con el objeto de aplicarse la deducibilidad de los gastos financieros".

Seguidamente, alega que la Audiencia Nacional (en adelante, AN) ha respaldado en su sentencia que nos encontramos ante un problema de calificación del negocio, regulada en el artículo 13 de la LGT, al no concurrir los presupuestos de hecho para considerar su existencia, negando que la Administración haya realizado una aplicación material de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, regulada por el artículo 15 de la LGT. Cita las SSTs de 2 y 22 de julio de 2020 (rec. 1429 y 1433/2018 y 1432/2018) y afirma que resulta sorprendente que la sentencia impugnada, en su fundamento cuarto, abogue por la existencia del uso de la simple potestad calificadora de la norma, pero, a su vez, base todo su razonamiento en los dos requisitos exigidos por el artículo 15 de la LGT y la jurisprudencia configuradores del conflicto en la aplicación de la norma, siendo a tal fin relevante la utilización de la expresión "opción artificial" que, a juicio de la recurrente, significa reconocer "[...] la realidad del traslado de residencia fiscal a España, pero considera la "poca naturalidad" de la decisión adoptada, puesto que considera que la única finalidad de la misma fue la obtención de una ventaja fiscal".

Afirma que "[...] el tribunal a quo considera que la única motivación del traslado de la residencia fiscal a España fue tributar en régimen de consolidación fiscal y optar a la deducción de los intereses, realizando con ello una operación artificiosa. Ello implica sin duda alguna la aplicación material de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, pues no se cuestiona 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".

En definitiva, considera que se ha producido una indiferenciación contraria a la jurisprudencia actual sobre la no intercambiabilidad de las potestades de calificación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Defiende que esta indiferenciación supone, además, la vulneración de dos principios garantizados por el art.9.3 CE: el de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Además, la necesaria diferenciación tiene gran relevancia desde la perspectiva sancionadora, pues la posible comisión de una infracción tributaria y consiguiente imposición de sanción en caso de conflicto en la aplicación de la norma tributaria solo es posible a partir de la modificación de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 34/2015 y en condiciones muy estrictas, mientras que en el caso de aplicación de la mera potestad de calificación es suficiente con que concurra el elemento objetivo del tipo y la culpabilidad del obligado tributario.

Concluye que: a) No es admisible que la Administración tributaria utilice indiferenciadamente las potestades establecidas en los arts. 13 y 15 LGT, ni cabe confundir materialmente las figuras de la calificación del conflicto en la aplicación de la norma mediante la referencia a la calificación con conceptos reservados al conflicto (singularmente, la "artificiosidad" o la finalidad de obtención de una ventaja fiscal o el carácter inusual de su proceder). b) El margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible, pues la Administración está limitada a calificar el hecho o acto realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, mientras que, en este caso, encuadra dicho acto, que venía considerando correcto años atrás, como artificioso, dado que, se dice, se realiza con el único fin de obtener una ventaja fiscal. c) Cabe apreciar que, de los motivos aducidos, la Administración ha llevado a cabo una aplicación material del conflicto en la aplicación de la norma sin seguir los efectos ni el procedimiento establecido en el artículo 159 de la LGT.

Propone, en respuesta a las dos primeras cuestiones de interés casacional planteadas en el auto de admisión, que se establezca la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Cuando el traslado de residencia fiscal a España de una sociedad no fue cuestionado por la Administración tributaria conforme a las previsiones del Convenio para evitar la doble imposición aplicable al caso, la denegación de dicha residencia fiscal en España años después en un procedimiento inspector, con fundamento en considerar que el traslado fue una operación artificiosa por no ser usual que se tribute en dos Estados diferentes y que se persiguió la finalidad de obtener un ahorro o ventaja fiscal en España, excede la facultad calificadora de la Administración reconocida en el artículo 13 de la LGT y supone una aplicación material del conflicto en la aplicación de la norma tributaria sin seguir el procedimiento legalmente establecido".

En relación con la tercera cuestión, sostiene que la declaración de conflicto en la aplicación de la norma conlleva la exclusión de la sanción, puesto que lo contrario supondría la vulneración del principio de legalidad sancionadora ex artículo 25 de la CE, en su vertiente de tipicidad sancionadora (lex certa), lo que le lleva a proponer la siguiente doctrina jurisprudencial:

"La obligada incoación y resolución del procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma en el presente caso determina necesariamente la improcedencia de la sanción, pues en el régimen vigente en el momento en que los hechos que hubieran podido constituir infracción administrativa el artículo 15 de la LGT excluía la imposición de sanciones en caso de aplicación del conflicto en la aplicación de la norma".

Deduca las siguientes pretensiones:

"[...] se solicita que esa Excm. Sala y Sección dicte sentencia fijando la interpretación de las normas estatales conforme a la fundamentación expuesta y, con arreglo a ella, case y anule la Sentencia recurrida, conteniendo los siguientes pronunciamientos:

1.- La estimación del recurso contencioso-administrativo con la correlativa anulación de la liquidación tributaria recurrida y de la resolución del TEAC que las confirma al no ser posible (i) que el uso de la potestad de la calificación extienda sus efectos a hechos, actos o negocios jurídicos, bajo el único razonamiento y fundamentación de su carácter artificioso y enderezado a obtener un ahorro fiscal, y (ii) que tal declaración se realice de forma material, sin seguir el procedimiento legalmente establecido por el artículo 15 y 159 de la LGT.

2.- Que la sanción recurrida debe ser anulada, ya que siguiendo la redacción vigente de la norma en el momento en que se habría producido la pretendida infracción administrativa el conflicto en la aplicación de la norma no es susceptible de sanción, a lo que hay que añadir que, de considerar a PDE como no residente fiscal en España

sería imposible que ésta hubiera generado indebidamente créditos fiscales en una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y, por lo tanto, que tuviese cabida en el tipo infractor del artículo 195 de la LGT.

En todo caso, ha quedado acreditado que PDE ha venido actuando con la diligencia debida durante todos los años aquí cuestionados, por lo que, conforme a la garantía de la revisión de la culpabilidad jurisdiccional, ésta no existiría." (sic).

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que:

a) estime el presente recurso de casación y, en su virtud, anule y deje sin efecto la Sentencia recurrida; y
b) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC de 24-9-2020, por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los Acuerdos de liquidación y sancionador relativo al concepto de IS, ejercicio 2011 a 2013, e imponga las costas causadas en la instancia a la parte demandada" (sic).

Cuarto.

Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 1 de febrero de 2024.

Realiza algunas puntualizaciones en relación con los hechos, manifestando que la cuestión del domicilio fiscal de la recurrente debe quedar referida a los ejercicios 2011, 2012 y 2013, por lo que priva de toda relevancia a la pretensión del escrito de interposición de integración de hechos relativos a los ejercicios 2014 y sucesivos. Señala que, a diferencia de lo que recoge el auto de admisión -"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 (...)"- lo que "sucedió el 19 de noviembre de 2008 fue que la recurrente manifestó o declaró que trasladaba a España su dirección efectiva. La cuestión -una cuestión de hecho- es si en realidad lo hizo. La Sentencia concluye que no lo hizo" y precisa que " los hechos y circunstancias que se constataron" dejaban patente que la recurrente no había trasladado realmente a España su " dirección efectiva", es decir " la dirección y el control del conjunto de sus actividades".

Aduce que la aclaración de la ratio decidendi de la sentencia y, complementariamente, del uso que hace de la expresión " opción artificial" es el objeto del escrito de oposición. A tal fin, alega que la ratio decidendi de la sentencia es la resolución de una cuestión de hecho: determinar si la entidad es o no residente fiscal en España, siendo para ello " clave" analizar "si la residencia efectiva de la entidad se encuentra efectivamente en España".

Señala que la sentencia, tras afirmar que " [e]n el fondo estamos ante una cuestión de prueba", termina con la siguiente afirmación conclusiva:

"Por lo tanto, valorando el conjunto de los hechos probados la Sala concluye que, en efecto, la dirección efectiva de la entidad no se encuentra en el Reino de España."

Afirma que domicilio fiscal en España es una noción jurídica, cuyo presupuesto, por lo que aquí interesa, es tener la " sede de dirección efectiva en territorio español", es decir, radicar en territorio español " la dirección y control del conjunto de sus actividades". Esto es un hecho, que puede o no darse. La recurrente manifestó (notarialmente y mediante el modelo correspondiente) que se daba, pero la Inspección cuestionó que el hecho aconteciera; sobre la base de las pruebas e indicios disponibles concluyó que el hecho cierto era que la recurrente no tenía en España su dirección efectiva. La Sala sentenciadora revisó el acto de la Administración y, valorando la prueba, concluyó " que, en efecto, la dirección efectiva de la entidad no se encuentra en el Reino de España". No dándose el hecho, no cabía aceptar la consecuencia jurídica, esto es, el domicilio o residencia fiscal en España.

Sostiene que el escrito de interposición opta por " ignorar" la sentencia -o, peor, por atribuirle un contenido completamente inexistente-, pues emplea un argumento sugestivo -al contrastar las facultades de los arts. 13 y 15 de la LGT-, pero lo proyecta sobre un supuesto que no es el de nuestro caso, pues la recurrente no estableció en España la dirección efectiva y el control del conjunto de sus actividades y, como no lo hizo, y la sentencia tiene por probado que no lo hizo, la cuestión queda zanjada radicalmente, habiéndose limitado la facultad de calificación a la constatación de los hechos que son presupuesto de la norma.

En cuanto a la expresión " opción artificial" utilizada en la sentencia, sostiene que sería la basada en alguno de los criterios formales que recoge el art. 8.1 TRLIS. La sentencia no afirma que la recurrente efectuara una opción artificiosa, sino que se basa en que no se daba el hecho de la dirección efectiva en España, a la vista del examen del expediente y de las pruebas.

Concluye que "[...] No hay duda de que la Administración no puede elegir a su antojo entre las facultades de los arts. 13 y 15 de la LGT, respecto de lo cual hay doctrina jurisprudencial bien establecida. A su vista, en un caso como el presente, en el que la discusión versa sobre el hecho de la dirección efectiva en España de una entidad nacional de EEUU y con sede social en uno de éstos, la Administración española puede y debe negar que tenga

domicilio fiscal en España una vez ha comprobado que la entidad no tiene en España, de hecho, durante los ejercicios considerados, la dirección efectiva y control del conjunto de sus actividades. Esta comprobación es ajena al uso de la facultad del art. 15 de la LGT".

Añade que "[é]sta es la respuesta, positiva, que merece la primera de las cuestiones de interés casacional objetivo, en caso de que sea necesario o apropiado dilucidarla" y que "[l]as otras dos cuestiones caen por su base; la segunda, porque se formula para el caso de darse a la primera una respuesta negativa; la tercera, porque se formula para la hipótesis de obligada incoación y resolución de procedimiento de incoación de conflicto".

Considera que "[a]caso pudiera haber lugar a dar respuesta a la primera cuestión, en cuyo caso la respuesta debería ser:

En un caso como el presente, en el que la discusión versa sobre el hecho de la dirección efectiva en España de una entidad nacional de los Estados Unidos de América y con sede social en uno de éstos, la Administración española puede y debe negar que tal entidad tenga domicilio fiscal en España una vez ha comprobado que la entidad no tiene en España, de hecho, durante los ejercicios considerados, la dirección efectiva y el control del conjunto de sus actividades. Esta comprobación es ajena al uso de la facultad del art. 15 de la LGT.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

Quinto.

Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 5 de febrero de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de junio de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 15 de octubre de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste, en primer término, en 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.

En segundo lugar, en relación con la anterior cuestión, precisar 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.

Aclara el auto de admisión que 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.

Y, por último, 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.

Se advierte, pues, que la respuesta a la segunda y tercera cuestión dependerá de que se dé una respuesta negativa a la primera, toda vez que se formulan para la hipótesis de obligada incoación y resolución de procedimiento de incoación de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión y la sentencia objeto de impugnación, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Autoliquidación.

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

2.2. 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.

2.3. Acuerdo de liquidación.

El 3 de julio de 2017 se notificó a PHARMA la liquidación de 26 de junio 2017, correspondiente al 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. ostentando 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 19 de noviembre de 2008, PHARMA ESPAÑA INC manifiesta, en documento público, trasladar su dirección efectiva a España, dándose de alta como residente fiscal el 3 de diciembre de 2008, y declarando deudas con entidades del grupo, situadas fuera de España, durante los años comprobados, por importes de 177 (2008), 187 (2009) y 190 (2010) 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 el 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 resultados 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 tesis de la Inspección es que " la sociedad PHARMA DE ESPAÑA INC es residente fiscal en EEUU. Esta conclusión además es acorde con la conducta seguida por la empresa PHARMA DE ESPAÑA INC que, de acuerdo con lo que informan las autoridades de los EEUU, sigue declarando su renta mundial en EEUU".

Y que, en contra de lo pretendido por la demandante, la entidad no tiene su " dirección efectiva en España".

Los motivos por los que la Inspección llega a tal conclusión, esencialmente, son:

- 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.

2.4. 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.

2.5. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra los acuerdos de liquidación e imposición de sanción, PHARMA interpuso sendas reclamaciones ante el TEAC. El 24 de septiembre de 2020, el TEAC dictó resolución por la que desestimó las reclamaciones.

2.6. 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, registrados con los núm.. 763/2018 y 2354/2020, que, previa su acumulación, fueron desestimados por la Sala en sentencia de 16 de noviembre de 2022.

La ratio decidendi de la sentencia se expresa en su fundamento de derecho cuarto, en los siguientes términos:

"[...] 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 FD 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.

3. Pretende la recurrente en su escrito de interposición la integración de hechos, relativos a los ejercicios 2014 y sucesivos, a que autoriza el artículo 93.3 de la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (en adelante, LJCA).

Reiteradamente hemos expuesto que esta Sala no puede considerar otros hechos probados distintos de los declarados en la sentencia recurrida, pues, tal y como hemos declarado, entre otras, en la STS de 29 de enero de 2018 (rec. cas. 27/20016), el recurso de casación debe limitarse a las cuestiones de Derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho, según establece expresamente el artículo 87 bis de la LJCA, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 93.3 de la misma Ley que permite que esta Sala Tercera pueda integrar en los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia, aquellos que habiendo sido omitidos por ésta, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, tal integración no resulta admisible habida cuenta que la cuestión relativa a la residencia fiscal en España de la recurrente, que la Administración niega, debe quedar referida a los ejercicios regularizados, 2011, 2012, y 2013, pues los ejercicios 2014 y siguientes, cuya integración se pretende, corresponden

a periodos en que las circunstancias de hecho, en particular, las concernientes al lugar de dirección efectiva, no constan, ni son necesarias para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico, tal y como exige el art. 93.3 LJCA.

Segundo.

Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar los artículos 13, 15, 179.2.d) y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

1. El artículo 13 de la LGT, 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. A su vez, el artículo 15 LGT, 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 el artículo 195 LGT, relativo a la infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, 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, el artículo 179.2.d) LGT, relativo al " Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias", dispone:

"[...] 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".

Tercero.

Criterio interpretativo de la Sala.

1. La cuestión que suscita el presente recurso de casación en primer término, y de la que se hace depender la contestación que deba darse a las dos siguientes, se contrae a 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.

Justifica el auto de admisión el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en la consideración de 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, sin embargo 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, 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, atendida la circunstancia de que, en la hipótesis de que fuera preferente la catalogación de los hechos estudiados como constitutivos de un 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 (razonamiento jurídico quinto del auto de 11 de octubre de 2023).

2. Nuestra jurisprudencia sobre la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias y simulación, reguladas en los art. 13, 15 y 16 LGT, se contiene en las sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. cas. 1429/2018) y de 22 de julio de 2020 (rec. cas. 1074/2020), a las que le han seguido otras posteriores [SSSTS núm. 234/2023, de 23 de febrero de 2023 (rec. cas. núm. 5730/2021), núm. 238/2023, de 23 de febrero de 2023 (rec. cas. 5915/2021), núm. 852/2023, de 22 de junio de 2023 (rec. cas. 4702/2021) y núm. 1.484/2024, de 23 de septiembre (rec. cas. 86/2023), entre otras] en las que se hace una exposición de las diferencias entre estas tres figuras y la ilicitud de operar actuaciones de declaración de simulación o de conflicto de aplicación de normas tributarias (art. 15 LGT) bajo la apariencia de una simple "calificación" del art. 13 LGT.

Se dijo en el FJ Tercero de la sentencia de 2 de julio de 2020:

"[...] 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 ... 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 concurran 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 habría 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.[...].

Como consecuencia de la distinta naturaleza y régimen jurídico que comportan las distintas figuras examinadas, el criterio interpretativo fijado en esas sentencias se expresa en el FJ Cuarto de la STS de 2 de julio de 2020, cit.:

"[...] 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.

[...] 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. [...]"

3. La cuestión que en el presente recurso se plantea será determinar si resulta de aplicación al caso enjuiciado la doctrina jurisprudencial expuesta en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020 (recurso de casación 1429/2018) y 22 de julio de 2020 (recurso de casación 1432/2018) y si, en esencia, se ha hecho uso de la potestad de calificación prevista en el artículo 13 de la LGT para la regularización llevada a efecto, debiendo, por el contrario, haberse seguido el procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria establecido en el artículo 15 LGT, como sostiene la recurrente.

La doctrina jurisprudencial que acabamos de reseñar no resulta desconocida para la Sala de instancia. Sin embargo, ante la alegación de la recurrente en la instancia, consistente en que la sede de la dirección efectiva de la entidad se encontraba en España, la Sala a quo considera que "[...] lo esencial, como hemos dicho, es determinar si la entidad es o no residente fiscal en España" (FJ Tercero, apartado E), que la clave para ello es la "dirección efectiva", añade que "[...] [d]ebemos pues analizar si la residencia efectiva de la entidad se encuentra efectivamente en España, no teniendo sentido acudir a los mecanismos de solución de conflicto establecido en el Convenio con EEUU, si se llega a la conclusión de que la entidad sólo reside en EEUU" (apartado E), y afirma que "[...] En el fondo estamos ante una cuestión de prueba, nadie duda de que la sociedad ha realizado formalmente todo lo necesario para generar la convicción de que su dirección efectiva se realiza en España. Lo que sostiene la Inspección es que, pese a esa apariencia formal, realmente la dirección efectiva no se realiza desde España, sino desde EEUU donde se tiene el domicilio social", concluyendo en relación con la sede de la dirección efectiva que "[...] valorando el conjunto de los hechos probados...la dirección efectiva de la entidad no se encuentra en el Reino de España. Lo que hace carente de interés el examen del motivo segundo donde se trata de sostener que puede ser residente tanto en EEUU como en España". Seguidamente, pasa a examinar el motivo de impugnación consistente en que la Inspección ha llevado a cabo una aplicación material del conflicto en la aplicación de la norma sin seguir el procedimiento establecido y afirma que "El problema es, por lo tanto, saber si estamos ante un problema de calificación o de conflicto en la aplicación de la norma" (FJ Cuarto) y, previa remisión a las SSTSJ de Madrid de 11 de febrero de 2022 (Rec. 151/2000) y 26 de octubre de 2022 (Rec. 153/2020), sostiene, en línea con lo declarado por el TSJ, que:

"[...] estamos ante un problema de calificación: sencillamente no se dan los presupuestos de hecho que permitan sostener que exista "dirección efectiva".

El TEAC, en nuestra opinión con acierto, analiza el problema en las pp. 22 y ss. En efecto, la Inspección no está sosteniendo que exista un "conflicto" entre normas, simplemente analiza si se da el supuesto de hecho que da lugar a la aplicación de la norma, lo que es la ratio o esencia del acto de calificación. Que la Administración haya añadido una explicación sobre el inusual actuar de la recurrente -quiere declarar por su renta universal en dos Estados- no altera el hecho de que se esté moviendo en el marco de la calificación y, por lo tanto, en el ejercicio de la potestad conferida por el art. 115.2 de la LGT, conforma al cual la Administración " podrá calificar los hechos,

actos, actividades....realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que ésta hubiera dado a los mismos".

Pues bien, en línea con lo razonado en la sentencia recurrida, la Sala considera que, en el caso que se enjuicia, la Administración se ha limitado a realizar una función de calificación jurídica "primaria", en cuanto que es presupuesto indispensable para la aplicación de la norma sobre residencia fiscal.

En efecto, la calificación de los hechos imponibles, ya se ha dicho, es una operación consistente en determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado. Por tanto, es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas.

Lo realizado por la Administración fue analizar si el criterio que determina la residencia fiscal en España, consistente en tener su sede de dirección efectiva en territorio español (art. 8.1. TRLIS), concurría o no, y sobre la base de las pruebas e indicios existentes, concluyó que la recurrente no tenía en España la sede de la dirección efectiva. La conclusión alcanzada por la Inspección fue compartida por la Sala de instancia en la sentencia impugnada, en la que, previa valoración de la prueba, consideró que "[...] en efecto, la dirección efectiva de la entidad no se encuentra en el Reino de España".

Por tanto, lo que hizo la Inspección y ratificó la Sala de instancia es una operación de mera calificación "primaria" limitada a la constatación de los hechos que son presupuesto de la aplicación de la norma sobre residencia fiscal de las personas jurídicas, consistente en resolver que no concurría el presupuesto de hecho que permite sostener que existía la sede de dirección efectiva en territorio español, lo que, a su vez, comportaba que no concurriendo el presupuesto de hecho, no cabía aceptar la consecuencia jurídica, esto es, residencia fiscal en España.

Distinto hubiera sido que la Inspección, pese a admitir que la sociedad tenía en España la "dirección efectiva" y que, por tanto, era residente fiscal aquí, hubiera reputado o calificado ese traslado como "artificial", en cuyo caso sí cabría plantear si la consecuente regularización necesita fundarse en el art. 15 LGT.

Ya se ha expuesto que, entre la calificación jurídica, la simulación y la actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación de normas tributarias, delimitado en sus presupuestos y consecuencias en el art. 15 LGT, existen diferencias relevantes, tanto en sus presupuestos como en sus consecuencias -en especial las sancionadoras-, pero también procedimentales y de garantía, por la necesidad de un informe en el caso del conflicto. Y si bien es cierto que existen zonas de aparente conflicto o superposición de estas figuras que no hacen siempre fácil optar por una u otra calificación, sin embargo, las dificultades se presentan más vivamente en la delimitación entre conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, pero no entre estas potestades y la genuina operación de calificación jurídica, sin que en este caso se haya ensanchado por la Administración más allá de sus límites naturales. Lo relevante para nuestro enjuiciamiento es que, en este caso, el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación no ha sido rebasado, pues se ha limitado la Administración, respaldado por la Sala de instancia, a determinar que no se dan los presupuestos de hecho que permitan sostener que la sede de la dirección efectiva era en España.

En suma, en el caso que se examina, la facultad de calificación, tal como expone el Abogado del Estado, se ha limitado a la constatación de los hechos que son presupuesto de la norma. En esta línea, recoge acertadamente la sentencia impugnada, reproduciendo las valoraciones del TEAC, que "[...] la Inspección no está sosteniendo que exista un "conflicto" entre normas, simplemente analiza si se da el supuesto de hecho que da lugar a la aplicación de la norma, lo que es la ratio o esencia del acto de calificación", añadiendo que "[...] la Administración haya añadido una explicación sobre el inusual actuar de la recurrente -quiere declarar por su renta universal en dos Estados- no altera el hecho de que se esté moviendo en el marco de la calificación y, por lo tanto, en el ejercicio de la potestad conferida por el art. 115.2 de la LGT, conforme al cual la Administración "podrá calificar los hechos, actos, actividades....realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que ésta hubiera dado a los mismos".

4. Las reflexiones expuestas no resultan desvirtuadas por la referencia que hace la sentencia recurrida a la expresión "opción artificial".

Recoge el auto de admisión que: "[...] 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".

Resulta relevante, pues, aclarar lo que la sentencia impugnada dice o, al menos, pretende decir cuando utiliza esta expresión.

Como hemos visto, el art. 8.1 del TRLIS establece tres criterios para determinar cuándo una persona jurídica es considerada residente fiscal en España: " a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. b) Que tengan su domicilio social en territorio español. c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades."

La sentencia impugnada lleva a cabo la interpretación de la norma referida partiendo de que en ella " [s]e recogen dos criterios denominados formales -el lugar de constitución y el domicilio social- y un criterio material -dirección efectiva-" (pág. 14) y explica lo siguiente -subrayado añadido-:

"Pues bien, nos interesa destacar que el criterio al que acude la OCDE es el criterio material frente a los formales, es decir, el "lugar desde donde la sociedad o entidad se dirige efectivamente". Esta opción es, sin duda, la más lógica, pues, en otro caso, de prevalecer los criterios formales, la residencia sería una opción puramente artificial de los interesados, que podrían colocarla en cualquier lugar.

Es decir, y ello nos parece relevante para el caso de autos, lo que se pretende es dotar a los Estados de instrumentos que les permitan reaccionar frente a opciones puramente artificiales de las personas jurídicas con una clara finalidad de disminuir su contribución fiscal."

Sigue razonando la sentencia:

"La clave es pues la "dirección efectiva". Indicando el Convenio que: " La sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad. Para determinar la sede de dirección efectiva deben considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes, Una entidad puede simultanear más de una sede de gestión, pero tendrá una única sede de dirección efectiva".

Determinar cuándo una entidad tiene su dirección efectiva en un país, en un mundo que cuenta con importantes innovaciones tecnológicas que posibilitan diferentes técnicas de gestión y dirección, no es fácil, proponiéndose varios criterios - key management, day by day management, etc-. Por eso el convenio exige tener en cuenta " todos los hechos y circunstancias pertinentes" que deberán examinarse en cada caso pero siempre guiadas por una idea fundamental, evitar cualquier opción artificial por una residencia fiscal con el fin de disminuir la carga fiscal (...).

La singularidad del caso de autos es que, frente a lo que suele ser usual, el contribuyente quiere ser residente y declarar el IS en España, pero lo hace, como hemos visto, porque de ello obtiene una clara ventaja fiscal, de hecho, no le importa tributar por su rente universal en EEUU y en España y no le importa porque, examinando de forma conjunta las dos regulaciones, tributar en España le supone una ventaja fiscal. Lo cual, en principio, no es contrario a Derecho -principio de libertad de residencia- siempre que, efectivamente, sea residente fiscal en España y no realice una "opción artificial". Opción que, en principio, no se producirá si realmente su dirección efectiva está en España.

Debemos pues analizar si la residencia efectiva de la entidad se encuentra efectivamente en España, no teniendo sentido acudir a los mecanismos de solución de conflicto establecido en el Convenio con EEUU, si se llega a la conclusión de que la entidad sólo reside en EEUU".

Tal como expone el Abogado del Estado, es evidente que la norma interpretada por la sentencia -art. 8.1 TRLIS- se orienta a evitar que una entidad eluda someterse a la potestad tributaria de un Estado mediante una " opción puramente artificial". Resulta explícito en la sentencia que para la Sala de instancia la " opción puramente artificial" sería la basada en alguno de los dos criterios formales. Para evitar el riesgo de que una entidad que materialmente está en España pudiera eludir sus obligaciones tributarias mediante el acogimiento a un criterio formal -según la sentencia, uno de los dos primeros-, se añade un tercer criterio, material, que consiste, como aduce el Abogado del Estado, en la " realidad" de los hechos, no en las declaraciones de voluntad de la entidad interesada.

En el caso que se examina, ciertamente "singular" -dado que quiere ser residente y declarar el impuesto sobre sociedades en España y no le importa tributar por su renta universal en EEUU y en España-, la recurrente no invoca ninguno de los dos criterios " formales" que permiten atribuir la residencia fiscal, pues no se ha constituido conforme a las leyes españolas ni tiene domicilio social en territorio español -lo tiene en EEUU-, sino el criterio " material" consistente en tener su sede de dirección efectiva en territorio español, lo que exige analizar la realidad de los hechos a fin de determinar si efectivamente tiene en España su dirección efectiva.

En ese sentido es en el que utiliza la sentencia la expresión " opción artificial", como una opción que no se corresponde con la realidad de los hechos.

En consecuencia, una lectura sosegada de la sentencia nos lleva a colegir que el fundamento de la regularización no es otro que el de negar la residencia fiscal en España de la hoy recurrente. Buena prueba de ello es lo que añade la sentencia recurrida -pág. 20-:

"[...] la Inspección no está sosteniendo que exista un "conflicto" entre normas, simplemente analiza si se da el supuesto de hecho que da lugar a la aplicación de la norma, lo que es la ratio o esencia del acto de calificación. Que la Administración haya añadido una explicación sobre el inusual actuar de la recurrente -quiere declarar por su

renta universal en dos Estados- no altera el hecho de que se esté moviendo en el marco de la calificación y, por lo tanto, en el ejercicio de la potestad conferida por el art. 115.2 de la LGT, conforma al cual la Administración "podrá calificar los hechos, actos, actividades....realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que ésta hubiera dado a los mismos".

Así pues, la Sala de instancia no afirma en la sentencia que la recurrente efectuara una opción artificiosa, sino que, a la vista de los hechos y las pruebas, no se daba el requisito de tener la dirección efectiva en España.

5. En definitiva, en el caso que nos ocupa, a diferencia de lo que plantea la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia recogida en el auto de admisión, no hay un debate entre la potestad de calificación prevista en el artículo 13 de la LGT y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 LGT, pues la discusión ha versado sobre el hecho de la dirección efectiva en España de una entidad nacional de EEUU y con sede social en aquel país, siendo plenamente posible que la Administración niegue que tenga su residencia fiscal en España una vez que ha comprobado que la entidad no tiene en España, durante los ejercicios comprobados, la dirección efectiva y control del conjunto de sus actividades.

Esta función de calificación jurídica "primaria", en cuanto que es presupuesto para la aplicación de la norma sobre residencia fiscal, consistente en comprobar que no se dan los presupuestos de hecho que permiten sostener que la dirección efectiva esté en España, no puede confundirse con la potestad de calificación jurídica del artículo 13 de la LGT, que versa sobre la distinta calificación de un negocio jurídico y que resulta obviamente ajena al uso de la facultad del artículo 15 de la LGT.

Las consideraciones expuestas impiden establecer doctrina jurisprudencial en el caso examinado, toda vez que, se reitera, no hay un debate entre la potestad de calificación prevista en el artículo 13 de la LGT y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 LGT.

Cuarto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de lo expuesto, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia.

Quinto.

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

Primero.

No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Margarita López Jiménez, en representación de la entidad PHARMA DE ESPAÑA INC., contra la sentencia de 16 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó los recursos núm. 763/2018 y 2354/2020, acumulados.

Segundo.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

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.