

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 625/2025 de 26 de mayo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 3842/2023****SUMARIO:**

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. En el caso que nos ocupa, según la Administración, hay una inexistencia de medios materiales y humanos de la sociedad como para ejercer una actividad económica, lo que va a desembocar en que la actividad económica la realiza la persona física. Este análisis se realiza para todos los ejercicios abiertos a comprobación. Afirma que, aunque parezca que el acto de liquidación se está centrando en la calificación otorgada por el obligado tributario para desvirtuarla, en realidad, se están utilizando los criterios de simulación para considerar que no existía esa relación laboral. El recurrente considera que la Administración Tributaria funda su calificación, precisamente, en la constatación de los hechos fundamentales de la simulación como son el hecho de que la sociedad no cuenta con medios humanos y que la actividad, en realidad, es realizada por la persona física. Mientras que la Administración Tributaria discute sobre inexistencia de medios en la sociedad, el obligado tributario se centra fundamentalmente en cuestiones vinculadas a la calificación jurídica, en especial sobre cómo operaban las relaciones con los clientes, quién asumía el riesgo y ventura de las operaciones, quién asumía las garantías de las operaciones si se producía un defecto en el producto, cuestiones que el obligado tributario sí entiende que están directamente vinculadas a la calificación. Concluye que la Administración Tributaria ha recalificado la relación jurídica entre la persona física y la sociedad sobre la base de cuestiones propias de la simulación, como es la inexistencia de medios de producción en la sociedad y otras similares, y esta fundamentación de la regularización jurídica no debe ser aceptable, atendiendo a las características propias de la simulación y de la actividad de recalificación, máxime cuando esta última no es una medida antielusiva, según sostiene la recurrente, y se basa en hechos ciertos y legítimos aunque mal calificados por el obligado tributario, lo que no ocurre en los casos de abuso de las formas jurídicas en que los negocios jurídicos han sido simulados por las partes intervinientes en la operación. Afirma que fundamentar una recalificación tributaria en la inexistencia de medios de producción en la sociedad y cuestiones similares, con lo que se atribuye la actividad de la sociedad a la persona física, no respeta la jurisprudencia del TS, en virtud de la cual se ha considerado que las instituciones reguladas en el Capítulo Segundo, Sección Tercera de la Ley 58/2003, no son intercambiables entre sí. La sentencia recurrida confirma la calificación fiscal de las rentas efectuadas por el acuerdo de liquidación puesto que no concurren las notas de ajenidad y dependencia que caracterizan las relaciones laborales; el recurrente no ha conseguido acreditar que los rendimientos obtenidos lo eran por su actuación como administrador de la sociedad, pues no se prevé en los estatutos ni en ningún otro acuerdo; (debe diferenciarse entre los rendimientos de la actividad de la mercantil -que tributan en sede de la sociedad- y los que percibe el recurrente de la sociedad; el recurrente admite que la sociedad carecía de medios y que el domicilio fiscal y las facturas eran las mismas que las suyas. En el caso enjuiciado no se alteran los rendimientos de la actividad de la mercantil -procedentes de la actividad de comercio al por mayor de aparatos electrónicos-, que tributan en el impuesto sobre sociedades y cuyas bases imponibles declaradas no fueron modificadas, ni se atribuye al socio hoy recurrente las rentas obtenidas por la venta de proyectores y otros aparatos que corresponden a la sociedad, sino que únicamente se modifica la calificación de los rendimientos percibidos por el recurrente de la sociedad en virtud de la actividad llevada a cabo por él en la sociedad para lograr dichas ventas. La Administración no efectúa su recalificación con fundamento en el carácter anómalo de la renta obtenida, examinadas todas las actuaciones de un modo conjunto, sino que "recalifica" los rendimientos percibidos de la sociedad, declarados en el IRPF como provenientes del trabajo, en rendimientos de actividades económicas y esa potestad de calificación, de la que se ha valido la Administración, amparándose en el art. 13 LGT, no puede colegirse que haya sido objeto de una interpretación extensiva y que se haya utilizado materialmente la vía de la simulación -aunque no formalmente-, para alcanzar el resultado obtenido, que es la infracción aducida por el recurrente. La potestad de calificación que ha utilizado la Administración, no solo formalmente sino materialmente, era suficiente para recalificar los rendimientos examinados, pues no se ha declarado que la actividad empresarial de la sociedad

fuera ficticia, ni tampoco que la actividad empresarial única fuera la del socio/administrador, ni se han imputados las rentas obtenidas por la sociedad de forma distinta a como ella lo había hecho en su impuesto, ni tampoco se han alterado los importes de los rendimientos obtenidos por el socio, sino que la Administración se ha limitado a la calificación de los "hechos, actos o negocios realizados" conforme a su verdadera naturaleza. En este caso, la potestad de calificación (art. 13 LGT) se ha limitado a la constatación de los hechos que son presupuesto de la norma, habiendo bastado el uso de esta facultad para corregir la calificación de los rendimientos examinados. La Administración se ha limitado a realizar una operación de mera calificación jurídica del hecho imponible, que se caracteriza por limitarse a 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, y, en su caso, realizar la calificación que se entiende adecuada, lo que nos conduce a la conclusión de que la sentencia recurrida no ha infringido el art. 13 LGT, ni la jurisprudencia que se invoca como infringida, cuya reiteración resulta procedente. La Sala concluye que en las circunstancias del caso, la facultad de calificación prevista en el art. 13 LGT ampara la recalificación de determinados rendimientos declarados en el IRPF como provenientes del trabajo, en rendimientos de actividades económicas -con el correspondiente impacto en el régimen de tributación del IVA-, cuando dicha regularización se funda, entre otros elementos, en la ausencia de las notas de ajenidad y dependencia que caracterizan las relaciones laborales, y en no haberse acreditado que los rendimientos obtenidos lo eran por su actuación como administrador de la sociedad. Consecuentemente, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el art. 13 LGT como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto, lo cual respeta la jurisprudencia del Tribunal en la que se declara que las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso, ni son intercambiables, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos en la medida en la que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. **Voto particular.**

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 625/2025

Fecha de sentencia: 26/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3842/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/04/2025

Voto Particular

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

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 3842/2023

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Síguenos en...



Sala de lo Contencioso-Administrativo**Sección Segunda****Sentencia núm. 625/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 26 de mayo de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **3842/2023**, interpuesto por el procurador don Miguel Ángel Montero Reiter, en representación de don Hugo, contra la sentencia núm. 257/2023, de 7 de marzo, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 662/2022.

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 Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO. Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 257/2023, de 7 de marzo, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 662/2022 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, de 21 de abril de 2022, desestimatoria de las reclamaciones formuladas contra la liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2013 a 2016, y contra acuerdo sancionador.

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

«FALLAMOS: DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Hugo representado por el Procurador Don Miguel Angel Montero Reiter y asistido por el letrado D. ANGEL BLESA BAGUENA contra la Resolución de fecha 21 DE ABRIL DE 2022 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia desestimatoria de las reclamaciones NUM000, NUM001, NUM002 y NUM003 referida a la liquidación por el concepto Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas ejercicios 2013 a 2016, y sanción, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

Con imposición de costas en los términos del FD 7.».

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1.El procurador don Miguel Ángel Montero Reiter, en representación de don Hugo, preparó 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 17 y 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF»], y **(ii)** Los artículos 13 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].

2.La Sala de instancia, por auto de 15 de mayo de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el procurador don Miguel Ángel Montero Reiter, en representación de don Hugo, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

Síguenos en...



1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 17 de julio de 2024, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] 1.Determinar si la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT ampara la recalificación de determinados rendimientos declarados en el IRPF como provenientes del trabajo en rendimientos de actividades económicas -con el correspondiente impacto en el régimen de tributación del IVA-, cuando dicha regularización se funda, en último término, en la constatación de que la sociedad pagadora de los rendimientos no cuenta con medios humanos ni materiales para realizar la actividad económica que constituye su objeto social, actividad que se dice materialmente efectuada, con los medios que él mismo aporta, por el contribuyente - persona física- del IRPF e IVA regularizado.

2. En particular, discernir si en supuestos como el descrito se respeta la jurisprudencia contenida, entre otras, en las SSTs de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020) y de 24 de julio de 2023 (rec. 1496/2022), en virtud de la cual las instituciones reguladas en los artículos 15 y 16 de la LGT no resultan de uso libre o discrecional ni son intercambiables, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos en la medida en la que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 13, 15 y 16 de la LGT, 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.El procurador don Miguel Ángel Montero Reiter, en la representación ya acreditada de don Hugo, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 2 de octubre de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega que la sentencia de instancia acepta la calificación realizada por la Administración Tributaria sobre la base del artículo 13 de la Ley General Tributaria, pero utilizando para ello los argumentos propios de la simulación y, según el parecer de la recurrente, aprecia una simulación relativa, que sería una simulación subjetiva al considerar que quien realmente realiza la actividad de venta a mayor era la persona física y no la sociedad. El acto de liquidación, una vez que entiende que no existe una relación laboral, cesa en el examen de esta relación jurídica para centrarse en la simulación y a partir de aquí todo su argumentario se basa, como así reza el acto de liquidación, en considerar que la actividad de la sociedad en realidad era una actividad realizada por la persona física.

Recuerda que la consecuencia es muy significativa, pues el obligado tributario que venía tributando pacíficamente por el régimen de módulos, queda excluido del mencionado régimen por la razón de que, al atribuirle una actividad en estimación directa, se produce una de las cláusulas de exclusión del régimen de estimación objetiva, cual es la de ejercer una actividad en estimación directa.

Afirma que lo que hace el acto de liquidación es utilizar los criterios propios de la simulación - hasta el punto de que en el acto de liquidación la palabra aparece nada menos que 57 veces y hasta existe un apartado específico denominado simulación-, pero cuando llega al momento de la verdad, opta por acudir a la figura de la recalificación del artículo 13 para acabar considerando que una determinada relación jurídica constituye en realidad una actividad económica.

Señala que la potestad de calificación que tiene la Administración Tributaria hace referencia a negocios válidamente realizados, mientras que la apreciación de simulación exige determinar qué determinados negocios jurídicos presentes en estas operaciones son anómalos y carentes de causa.

Considera que cuando por parte de la Administración Tributaria se produce una intercambiabilidad de las dos figuras o instituciones jurídicas, se están afectando los más elementales derechos del obligado tributario.

Sostiene que la potestad de recalificación no constituye una medida antielusión, a diferencia de la figura jurídica de la simulación. En la actividad de calificación basta con analizar los hechos y calificarlos jurídicamente, mientras que, por el contrario, en la simulación hay que demostrar que no existe la causa en los negocios jurídicos o que es una causa distinta. La comprobación tiene por objeto verificar que a esos hechos se les ha aplicado correctamente la norma jurídica, ya que en definitiva son los obligados tributarios los que realmente realizan las operaciones de calificación, ya que en nuestro sistema de autoliquidaciones se exige al obligado tributario una operación de aplicación de normas jurídicas. Por eso se dice que la función de rectificación de la calificación otorgada por el obligado tributario es en realidad una actividad de recalificación, que

es una manifestación del privilegio general de supremacía o autotutela de la Administración que impregna el derecho tributario.

Cuando la Administración analiza negocios jurídicos desde la perspectiva de la calificación está analizando negocios jurídicos con causa y perfectamente válidos y legítimos. Otra cosa bien distinta es que la Administración Tributaria califique esos negocios jurídicos de una forma diversa a la que ha realizado previamente el obligado tributario. Sin embargo, en esta actividad de calificación se pone de manifiesto la inexistencia de ocultación, la transparencia en las relaciones jurídicas realizada por las partes, y simplemente se produce una discrepancia entre el obligado tributario y la Administración en la interpretación de las diferentes relaciones jurídicas y en la etiqueta a poner a cada contrato en función de esas relaciones jurídicas.

Colige que las instituciones previstas en los artículos 13 y 16 LGT no responden a la misma realidad por lo que difícilmente podemos estar ante instituciones intercambiables, de libre y arbitraria elección por parte de la Administración Tributaria.

En el caso que nos ocupa, según la Administración, hay una inexistencia de medios materiales y humanos de la sociedad como para ejercer una actividad económica, lo que va a desembocar en que la actividad económica la realiza la persona física. Este análisis se realiza para todos los ejercicios abiertos a comprobación.

Afirma que, aunque parezca que el acto de liquidación se está centrando en la calificación otorgada por el obligado tributario para desvirtuarla, en realidad, se están utilizando los criterios de simulación para considerar que no existía esa relación laboral.

Considera que la Administración Tributaria funda su calificación, precisamente, en la constatación de los hechos fundamentales de la simulación como son el hecho de que la sociedad no cuenta con medios humanos y que la actividad, en realidad, es realizada por la persona física. Mientras que la Administración Tributaria discute sobre inexistencia de medios en la sociedad, el obligado tributario se centra fundamentalmente en cuestiones vinculadas a la calificación jurídica, en especial sobre cómo operaban las relaciones con los clientes, quién asumía el riesgo y ventura de las operaciones, quién asumía las garantías de las operaciones si se producía un defecto en el producto, cuestiones que el obligado tributario sí entiende que están directamente vinculadas a la calificación.

Concluye que la Administración Tributaria ha recalificado la relación jurídica entre la persona física y la sociedad sobre la base de cuestiones propias de la simulación, como es la inexistencia de medios de producción en la sociedad y otras similares, y esta fundamentación de la regularización jurídica no debe ser aceptable, atendiendo a las características propias de la simulación y de la actividad de recalificación, máxime cuando esta última no es una medida antielusiva, según sostiene la recurrente, y se basa en hechos ciertos y legítimos aunque mal calificados por el obligado tributario, lo que no ocurre en los casos de abuso de las formas jurídicas en que los negocios jurídicos han sido simulados por las partes intervinientes en la operación. Afirma que fundamentar una recalificación tributaria en la inexistencia de medios de producción en la sociedad y cuestiones similares, con lo que se atribuye la actividad de la sociedad a la persona física, no respeta la jurisprudencia contenida, entre otras en la Sentencia de 6 de julio de 2022, (recurso 6278/2020) y de 24 de julio de 2023 (recurso 1496/2022) en virtud de las cuales se ha considerado que las instituciones reguladas en el Capítulo Segundo, Sección Tercera de la Ley 58/2003, no son intercambiables entre sí.

Solicita "[...] se admitan al recurso de casación y se acuerde la nulidad de la liquidación y de la sanción aparejada, por lo que hace referencia, a los ejercicios 2013 a 2015 ambos inclusive" (sic).

Termina suplicando a la Sala:

"[...] se tramite el procedimiento en todos sus trámites y dictando sentencia por la que con estimación del recurso interpuesto, acuerde la nulidad de la liquidación y de la sanción aparejada correspondiente a los ejercicios 2013 a 2015 ambos inclusive, objeto de la sentencia mencionada anteriormente".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

La Abogada del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 15 de noviembre de 2024.

Partiendo de la no intercambiabilidad de las potestades de calificación (art. 13 LGT), conflicto en aplicación de normas tributarias (art. 15 LGT) y simulación (art. 16 LGT), señala que, aunque no sean intercambiables, su uso sucesivo ha de ser posible, so pena de privar a la Administración

del ejercicio que la Ley contempla, con la consiguiente afección, injustificada, del deber que pesa sobre todos, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ex. art. 31 CE.

Señala que, en el caso que nos ocupa, a diferencia del supuesto de hecho examinado en la sentencia de 19 de septiembre de 2024, la Inspección acudió en primer lugar al mecanismo de la simulación (art. 16 LGT). Sin que se puedan discutir en casación los hechos probados en la instancia, el tribunal *a quo* tuvo en cuenta múltiples indicios para considerar que nos encontramos ante un negocio simulado por las partes que *"tiene como finalidad aparentar que parte de los servicios prestados por el obligado tributario en el ejercicio de su actividad eran prestados por su cónyuge o por la sociedad en la que participa simulando, así, el traslado de rendimientos y la división de una única actividad económica con la finalidad de que el recurrente pueda seguir tributando acogiéndose al régimen de estimación objetiva, al tributar en base a signos, índices y módulos, y no en base a los datos reales obtenidos de su actividad económica"*.

Tras referir el tenor de los artículos 16, 13 y 115.2 LGT, aduce que la atribución de la facultad de calificar los hechos, actos o negocios a la Administración tributaria está dirigida, como primera finalidad, a combatir el fraude y, desde su reconocimiento en los antiguos impuestos de derechos reales, se asienta sobre dos principios distintos, el de calificación de los actos o contratos sujetos con arreglo a su verdadera naturaleza y el de marginación de la posible invalidez de dichos actos o contratos, sin perjuicio de los efectos que pueda producir la declaración de invalidez, y afirma que ese principio o facultad se reconoce por la jurisprudencia, entre otras, en la SSTS de 8 de marzo de 2013 (RCA 2418/2010) y 22 de diciembre 2016 (RCA 2804/2015).

Recuerda que el Tribunal Supremo ha examinado el alcance de la facultad de calificación en las sentencias de 2 de julio de 2020 (RCA 1429/2018), 2 de julio de 2020 (RCA 1433/2018) y 22 de julio de 2020 (RCA 1432/2018) y destaca que la posibilidad de utilizar la facultad de calificación, acudiendo a los criterios de interpretación de las normas, en aquellos casos en que aparece con evidencia que existe una voluntad de defraudación, también tiene su reflejo en la jurisprudencia [STS de 30 de mayo de 2011 (RCA 1061/2007)].

Añade que es conocida la doctrina que deja siempre en manos del tribunal de instancia la apreciación de la existencia de simulación, no siendo revisable la misma en la vía casacional [(STS de 27 de noviembre de 2015 (RCA 3346/2014) y providencia de inadmisión de 4 de junio de 2020 (RCA 264/2020)].

Partiendo de ello, afirma que "[...] la Inspección tributaria, el TEAR y por último la Sala sentenciadora de instancia, han apreciado la existencia de una simulación y no un conflicto en la aplicación de la norma, y todo ello tras una primera tarea de calificación jurídica que les ha permitido a todos ellos apreciar la existencia de una única actividad económica, dividida artificialmente por el recurrente para no quedar excluido del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA" y añade que "[t]eniendo presente el artículo 16 LGT, las retribuciones declaradas por el recurrente no son rendimientos de trabajo, sino rendimientos de una actividad económica".

Señala que la Inspección desplegó una considerable actividad probatoria, cuyos medios y resultados recoge el acuerdo de liquidación, en términos que demuestran la efectiva existencia de la simulación a la que se refiere el art. 16 LGT. En efecto, la simulación es evidente pues, como ya se ha expuesto, existe una identidad de actividad económica desarrollada en cuanto a la entrega de bienes y prestaciones de servicio por el empresario social y el individual, dado que ambos se encuentran dados de alta en el mismo epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas, con existencia de clientes comunes, mismo local, etc.

Sostiene que los claros indicios de simulación pudieron regularizarse en el caso que nos ocupa por la Administración a través de la vía de la calificación del artículo 13 LGT, en el seno del procedimiento de comprobación, sin necesidad de incoar expediente autónomo alguno y recuerda que las SSTS de 22 de junio de 2015 (RCA 2496/2014) y 24 de febrero de 2016 (RCA 948/2014) *"dejan clara la posibilidad -como hemos dicho - de aplicar la figura de la simulación cuando lo que se pretende es obtener indebidamente un beneficio fiscal"*.

Concluye que, una vez constatada la existencia de simulación, no revisable en casación, la doctrina de esta Sala (Sentencias de 21 de septiembre de 2020 c.3130/2017, 15 de octubre de 2020 c.4328/2018 y 22 de octubre de 2020 c.4786/2018) deja claro que es procedente imponer, en su caso, la sanción, a tenor de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT sin que, por tanto, sea invocable la excepción del artículo 179 LGT, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, y añade que "[e]n cualquier caso, esta cuestión ni ha sido objeto de recurso de casación ni ha sido seleccionada como tal en el auto ni, por último, sobre la misma se formula pretensión alguna de adverso consciente de que, tras apreciarse la existencia de simulación,

dada la existencia de ocultación, la imposición de la sanción derivada de la comisión de una infracción tributaria del artículo 191 LGT, resulta inevitable".

En último término, señala que las "pretensiones del recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas" y en cuanto a la fijación de jurisprudencia, considera que las cuestiones de interés casacional merecen las siguientes respuestas:

"[...] 1. La facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT ampara la recalificación de determinados rendimientos declarados en el IRPF como provenientes del trabajo en rendimientos de actividades económicas -con el correspondiente impacto en el régimen de tributación del IVA-, cuando dicha regularización se funda, en último término, en la constatación de que la sociedad pagadora de los rendimientos no cuenta con medios humanos ni materiales para realizar la actividad económica que constituye su objeto social, actividad que se dice materialmente efectuada, con los medios que él mismo aporta, por el contribuyente -persona física- del IRPF e IVA regularizado.

2. En particular, en supuestos como el descrito, se respeta la jurisprudencia contenida, entre otras, en las SSTS de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020) y de 24 de julio de 2023 (rec. 1496/2022), en virtud de la cual las instituciones reguladas en los artículos 15 y 16 de la LGT no resultan de uso libre o discrecional ni son intercambiables, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos en la medida en la que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas".

Por las razones expuestas considera que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

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

Por providencia de 18 de noviembre de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, 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 6 de marzo de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 22 de abril de 2025, día en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 6 de mayo siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

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 determinar si la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT ampara la recalificación de determinados rendimientos declarados en el IRPF como provenientes del trabajo en rendimientos de actividades económicas -con el correspondiente impacto en el régimen de tributación del IVA-, cuando dicha regularización se funda, en último término, en la constatación de que la sociedad pagadora de los rendimientos no cuenta con medios humanos ni materiales para realizar la actividad económica que constituye su objeto social, actividad que se dice materialmente efectuada, con los medios que él mismo aporta, por el contribuyente -persona física- del IRPF e IVA regularizado.

En particular, se nos requiere discernir si en supuestos como el descrito se respeta la jurisprudencia contenida, entre otras, en las SSTS de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020) y de 24 de julio de 2023 (rec. 1496/2022), en virtud de la cual las instituciones reguladas en los artículos 15 y 16 de la LGT no resultan de uso libre o discrecional ni son intercambiables, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos en la medida en la que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1.La inspección tributaria inició el 16 de febrero de 2018 un procedimiento de comprobación e investigación al Sr. Hugo, de alcance general, referido al IRPF, periodos 2013 y 2015; e IVA, periodos 2014, primer trimestre, a 2015, cuarto trimestre. Posteriormente, se notificó la ampliación del alcance general del procedimiento de comprobación del IRPF al periodo 2016.

En el curso del procedimiento se constató que el contribuyente, además de la actividad económica que realizaba directamente, también percibía rendimientos, declarados en el IRPF como rentas del trabajo, de la sociedad DIRECCION000., con la que se encontraba vinculado por ser el socio mayoritario al 90 por ciento, así como su administrador único.

Tras analizar las relaciones entre el Sr. Hugo y la mercantil DIRECCION000., la inspección tributaria consideró que, durante los ejercicios controvertidos, la sociedad no contaba con medios materiales ni personales para realizar su actividad social, siendo realizada ésta íntegramente por el Sr. Hugo que, a tal fin, aportaba y organizaba los medios materiales (furgoneta, herramientas, equipos informáticos, domicilio social, etc.), así como el contacto y la contratación con los clientes de su cartera personal de clientes.

Con base en lo anterior, la Administración entendió que, en la relación entre DIRECCION000 y el Sr. Hugo, no existían las notas de ajenidad y dependencia propias de una relación laboral y que los rendimientos no se correspondían con la retribución como administrador, por lo que concluyó que los obtenidos de la sociedad debían considerarse rentas de actividades económicas y no del trabajo, como habían sido declarados por el Sr. Hugo.

La anterior calificación provocaba, a su vez, que el importe total de las actividades económicas del Sr. Hugo superara el límite máximo para el régimen de estimación objetiva en el IRPF y el régimen simplificado en el IVA y, por tanto, se regularizara -en cuanto ahora importa- el IRPF de los periodos 2013 a 2015, sustituyendo los rendimientos del trabajo declarados por rendimientos de la actividad real de prestación de servicios determinados en estimación directa simplificada, de acuerdo con los datos aportados de la cuenta de pérdidas y ganancias, resultando deuda a ingresar en los años comprobados. Además, se instruyeron los correspondientes procedimientos sancionadores que culminaron con los respectivos acuerdos de imposición de sanción.

2.2.D. Hugo interpuso reclamaciones económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional [«TEAR»] de la Comunidad Valenciana, que fueron desestimadas por resolución de 21 de abril de 2022.

En la citada resolución, por lo que se refiere a la regularización del IRPF, periodos 2013 a 2015, en la que "[...] se modifica la calificación de los rendimientos percibidos por el contribuyente, por los servicios prestados a la sociedad, como procedentes de una actividad económica y no como rendimientos del trabajo", razona en los siguientes términos:

"[...] La causa de dicha calificación resulta de las siguientes circunstancias, acreditadas a tenor de la documentación obrante en el expediente:

1.- No existe prueba alguna de que el contribuyente tenga reconocida o haya percibido retribución por su condición de administrador, ni tampoco por tareas de dirección o gerencia.

2.- La sociedad no dispone durante estos años de personal que pueda llevar a cabo las tareas relacionadas con la actividad de venta de equipos. Cuando se dice que DIRECCION000 vende o comercializa proyectores, es evidente que el ente jurídico, por sí mismo, no puede ejecutar tareas dirigidas a la realización de la actividad, sino que hacen falta sujetos que realicen materialmente dicha actividad para la sociedad, ya sea a través de una relación laboral (ya hemos dicho que no tenía trabajadores), o mediante el ejercicio de una actividad económica.

En el presente caso ese sujeto es el socio/contribuyente, el que por sus conocimientos y experiencia demostrada en el sector, podía realizar y realizaba las labores propias y necesarias para la comercialización "de los productos que vendía la sociedad" [...]. En definitiva, con el ejercicio de esta actividad el contribuyente prestaba los servicios necesarios para que la sociedad efectuase sus ventas (organizaba los medios materiales necesarios para la realización de la misma y los humanos que solo él podía aportar gracias a su bagaje profesional), servicios que en ningún caso tendrían cabida en una relación laboral, por la clara falta de ajenidad y dependencia en los mismos, ni formarían parte de las funciones del administrador, sino que constituyen una actividad económica en sede del socio/contribuyente por la cual la sociedad le satisface las retribuciones.

[...]

4.- En definitiva, en contra de lo manifestado en las alegaciones, las retribuciones recibidas por el contribuyente cada año (en torno a 9,000 euros), que habían sido declaradas como rendimientos del trabajo, no proceden de la actividad de dirección o de gerencia llevada a cabo en la sociedad, sino de la actividad económica realizada para esta en relación con el comercio al por mayor de aparatos y material eléctrico (615.4 IAE).

OCTAVO.- La obtención de rendimientos de actividad económica por el contribuyente, a los que nos acabamos de referir, cuya determinación se realiza mediante el método de estimación directa, conlleva que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 34 y 35 del RIRPF, en los que se establecen respectivamente las causas de exclusión del método de estimación objetiva y la incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa, a partir del ejercicio 2014 deban determinarse los rendimientos de todas sus actividades en estimación directa.

Como consecuencia de ello, procede cuantificar el importe de los rendimientos de la actividad económica del epígrafe 691.9 del IAE, que habían sido declarados en estimación objetiva, aplicando el método de estimación directa, modalidad simplificada".

2.3. Interpuesto recurso contencioso-administrativo seguido ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, con el núm. 662/2022, fue desestimado por sentencia núm. 257/2023, de 7 de marzo.

La sentencia de la Sala de Valencia, aquí recurrida, desestima el recurso contencioso-administrativo, y tras exponer las consideraciones del acuerdo de liquidación, confirma la calificación fiscal de las rentas efectuadas por el acuerdo de liquidación puesto que, en síntesis: (i) no concurren las notas de ajenidad y dependencia que caracterizan las relaciones laborales; (ii) el recurrente no ha conseguido acreditar que los rendimientos obtenidos lo eran por su actuación como administrador de la sociedad, pues no se prevé en los estatutos ni en ningún otro acuerdo; (iii) debe diferenciarse entre los rendimientos de la actividad de la mercantil -que tributan en sede de la sociedad- y los que percibe el recurrente de la sociedad; (iv) el recurrente admite que la sociedad carecía de medios y que el domicilio fiscal y las facturas eran las mismas que las suyas.

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

SEGUNDO. Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar los artículos 13, 15 y 16 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 16 LGT, relativo a la simulación, determina que:

«1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. 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».

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. La cuestión que suscita el presente recurso de casación se contrae a determinar si la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT ampara la recalificación de determinados rendimientos declarados en el IRPF como provenientes del trabajo en rendimientos de actividades económicas -con el correspondiente impacto en el régimen de tributación del IVA-, cuando dicha regularización se funda, en último término, en la constatación de que la sociedad pagadora de los rendimientos no cuenta con medios humanos ni materiales para realizar la actividad económica que constituye su objeto social, actividad que se dice materialmente efectuada, con los medios que él mismo aporta, por el contribuyente -persona física- del IRPF e IVA regularizado.

Síguenos en...



En esencia, se plantea una cuestión interpretativa relativa al alcance de las facultades de calificación del artículo 13 de la LGT, en contraste con otras figuras antielusión (arts. 15 y 16 LGT) y la virtualidad que, en torno a ello, tiene la jurisprudencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, conforme a la cual, las instituciones reguladas en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT no son de uso libre o discrecional ni resultan intercambiables, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos en la medida en la que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas [vid. por todas, las SSTS de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020), FJ 3º y de 24 de julio de 2023 (rec. 1496/2022), FJ 6º]

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 "[...] pueden darse supuestos, como el actual, en el que no existe una clara distinción entre el alcance y la procedencia de la potestad a ejercer, lo que aconseja un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo que contribuya a esclarecer las fronteras entre las citadas figuras".

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 concurren las siguientes circunstancias:

a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido;

b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

5. Por último, en la simulación (artículo 16 de la Ley General Tributaria), "el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes", en el bien entendido que si existe simulación la Administración Tributaria tiene que declararlo en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios; además, en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Habría, además, una simulación absoluta cuando "tras la apariencia creada, no existe causa alguna", esto es, se trata de crear una apariencia de negocio jurídico que realmente no se quiere celebrar y una simulación relativa "cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes", una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley.

Es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquél el negocio o negocios realizados son reales: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

6. Es evidente que la interpretación del ordenamiento tributario constituye el punto de partida de cualquier actividad del aplicador del Derecho, incluido -obvio es decirlo- la Administración tributaria. De esta forma, el intérprete habrá de determinar en primer lugar -cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria.

Solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete 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 omnicomprensiva 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 la potestad de calificación prevista en el artículo 13 de la LGT "ampara" la regularización llevada a efecto en el IRPF de los periodos 2013 a 2015, consistente en recalificar determinados rendimientos declarados como provenientes del trabajo en rendimientos de actividades económicas, y si en un supuesto como el descrito se respeta la doctrina jurisprudencial expuesta en las SSTs de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020) y de 24 de julio de 2023 (rec. 1496/2022), ya referidas.

Pues bien, en línea con lo razonado en la sentencia recurrida, la Sala considera que, en el caso que se enjuicia, en relación con la regularización de los ejercicios 2013 a 2015, la Administración ha utilizado la potestad de calificación para determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, en cuanto que ha considerado que las retribuciones percibidas por el contribuyente de la sociedad, DIRECCION000, no tienen la consideración de rendimientos del trabajo, sino de rendimientos de actividad económica.

En efecto, la calificación de los hechos imposables, 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.

Esto es lo realizado por la Administración que, en relación con los ejercicios 2013 a 2015, se centró en analizar si las retribuciones satisfechas por la sociedad, que el contribuyente venía declarando como rendimientos del trabajo, debían ser calificadas (o recalificadas) como rendimientos de actividades económicas, conclusión que se alcanzó al no concurrir las notas de ajenidad y dependencia que caracterizan las relaciones laborales y al no haber acreditado que los rendimientos obtenidos lo fueran por su actuación como administrador de la sociedad. Todo ello determinó que la Inspección "modificara" la naturaleza de las retribuciones percibidas por el contribuyente de la sociedad al considerar que se generan, no por una relación laboral dependiente, sino por una actividad económica cuyo rendimiento se determina mediante la aplicación del método de estimación directa modalidad simplificada.

La conclusión alcanzada por la Inspección fue compartida por la Sala de instancia en la sentencia impugnada, en la que, previa valoración de los indicios existentes, consideró que:

«[...] En este caso concreto la Inspección a través de los indicios recabados y que constan debidamente expresados en el anterior fundamento jurídico concluye afirmando que, si bien, el obligado tributario venía declarando rendimientos de trabajo procedentes de las retribuciones satisfechas por la entidad DIRECCION000 y rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva, correspondientes a la actividad empresarial del epígrafe 691.9 del IAE "Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p.", por el ejercicio de la actividad de reparación y mantenimiento de equipos de proyección y similares clasificada en el citado epígrafe, debió haber tributado en IRPF, dichos ingresos, percibidos de la mercantil, como rendimientos de actividades económicas, habida cuenta de que en la relación existente entre el obligado tributario y la sociedad, debidamente detallada en el acuerdo de liquidación y sin que, tal y como se analiza detalladamente, no concurren las notas específicas de dependencia y ajenidad que caracterizan las relaciones laborales, sin que tampoco el recurrente, a pesar de sus extensas alegaciones haya acreditado que tales retribuciones se corresponden con las remuneraciones como administrador, no constando dicha circunstancia en los estatutos o en acuerdo alguno, y procediendo por ello la Inspección a modificar la calificación de dichas rentas y con ello, su cuantificación mediante la aplicación del método de estimación directa modalidad simplificada, al tratarse de una actividad excluida de estimación objetiva.

Sin que en ningún caso los numerosos y sólidos indicios en los que fundamenta la Inspección dicha calificación hayan sido desvirtuados por la extensas alegaciones del recurrente, debiendo diferenciar además los rendimientos de la actividad de la mercantil, que tributan en el régimen de sociedades, de los rendimientos concretos que percibe el recurrente de la mercantil con lo que no aporta ni un mínimo probatorio que acredite que mantiene con ésta una relación laboral o que dichas remuneraciones se corresponden a su actuación como administrador de la misma y reconociendo, en todo caso, que carece de medios, que el domicilio fiscal es el mismo que el del recurrente e incluso las facturas que se emiten.

En definitiva, no desvirtuando el demandante que las retribuciones percibidas por el recurrente de la mercantil se correspondan con actividades llevadas a cabo en la mercantil como administrador, procede confirmar la calificación dada por la Inspección».

Por tanto, lo que hizo la Inspección y ratificó la Sala de instancia en relación con los ejercicios enjuiciados -2013, 2014 y 2015- es una operación de calificación limitada a la constatación de los hechos que son presupuesto de la aplicación de la norma, consistente en determinar que no procedía la calificación de esos rendimientos como rendimientos del trabajo sino como rendimientos de actividad económica, lo que, a su vez, comportaba la aplicación del método de estimación directa modalidad simplificada, al tratarse de una actividad excluida de estimación objetiva.

4. Hay una circunstancia que viene a ratificar, a nuestro juicio, esta conclusión y es que en la liquidación no se imputan al socio los rendimientos de la actividad de comercio al por mayor de aparatos electrónicos (epígrafe 615.4 del IAE) que realiza la sociedad, cuyas bases imponibles declaradas a efectos del Impuesto sobre Sociedades "[...] permanecen sin modificación tras la regularización efectuada a la sociedad (salvo en el ejercicio 2016 por una circunstancia ajena a lo que aquí se dirime ahora y que será analizada mas adelante), sino que se modifica la calificación de los rendimientos percibidos por el contribuyente, por los servicios prestados a la sociedad, como procedentes de una actividad económica y no como rendimientos del trabajo", tal como expone el TEAR en su resolución de 21 de abril de 2022.

Así pues, a diferencia de otros casos que ha conocido esta Sala y en los que ha alcanzado una solución distinta, en el enjuiciado no se alteran los rendimientos de la actividad de la mercantil - procedentes de la actividad de comercio al por mayor de aparatos electrónicos-, que tributan en el impuesto sobre sociedades y cuyas bases imponibles declaradas no fueron modificadas, ni se atribuye al socio hoy recurrente las rentas obtenidas por la venta de proyectores y otros aparatos que corresponden a la sociedad, sino que únicamente se modifica la calificación de los rendimientos percibidos por el Sr. Hugo de la sociedad (9.173,33 euros en 2013 y 9.600 euros en los ejercicios 2014, 2015 y 2016) en virtud de la actividad llevada a cabo por él en la sociedad para lograr dichas ventas.

La Administración no efectúa su recalificación con fundamento en el carácter anómalo de la renta obtenida, examinadas todas las actuaciones de un modo conjunto, sino que "recalifica" los rendimientos percibidos de la sociedad, declarados en el IRPF como provenientes del trabajo, en rendimientos de actividades económicas.

En este sentido, tal como expone el TEAR, carece de "[...] relevancia la denominación de la actividad concreta llevada a cabo por el contribuyente, que podría ser la misma que realiza la sociedad o bien alguna otra relacionada con los profesionales del comercio, como la de agente

comercial, tal y como se indica en la resolución impugnada, tratándose en cualquier caso de una actividad que no estaría incluida en estimación objetiva".

En suma, el contribuyente prestaba sus servicios a la sociedad para que ésta efectuase sus ventas, era la sociedad la que contrataba y asumía la responsabilidad frente a los clientes por las ventas realizadas en la actividad de comercio al por mayor de aparatos electrónicos (615.4), tal como admitió el Sr. Hugo en sus alegaciones en la vía económico-administrativa, y era a la sociedad a la que correspondían las rentas procedentes de dichas ventas, sin perjuicio de abonar al recurrente la que le correspondía por los servicios llevados a cabo, procediendo la Administración a "recalificar" estos rendimientos, declarados en el IRPF como provenientes del trabajo -al carecer de las notas de ajenidad y dependencia y al no formar parte de las funciones del administrador- en rendimientos de actividades económicas.

También debe resaltarse que el importe de los rendimientos "recalificados" no fue modificado por la Inspección.

Así, pues, de la lectura de estas resoluciones no se desprende la idea de que la sociedad actuara como mera "pantalla", como otras veces hemos conocido, pues la sociedad lleva a cabo su actividad de comercio al por mayor de aparatos electrónicos, tributa por esa actividad en el impuesto sobre sociedades, sin que las bases imponibles declaradas le fueran modificadas, si bien abona al Sr. Hugo unos rendimientos por los servicios que lleva a cabo, que fueron los recalificados por la Administración.

Pues bien, esa potestad de calificación, de la que se ha valido la Administración, amparándose en el art. 13 LGT, no puede colegirse que haya sido objeto de una interpretación extensiva y que se haya utilizado materialmente la vía de la simulación -aunque no formalmente-, para alcanzar el resultado obtenido, que es la infracción aducida por el recurrente.

La Sala estima que, en el supuesto examinado, la potestad de calificación que ha utilizado la Administración, no solo formal sino materialmente, era suficiente para recalificar los rendimientos examinados, pues no se ha declarado que la actividad empresarial de la sociedad fuera ficticia, ni tampoco que la actividad empresarial *única* fuera la del socio/administrador, ni se han imputados las rentas obtenidas por la sociedad de forma distinta a como ella lo había hecho en su impuesto, ni tampoco se han alterado los importes de los rendimientos obtenidos por el socio, sino que la Administración se ha limitado a la calificación de los "*hechos, actos o negocios realizados*" conforme a su verdadera naturaleza.

5. Las reflexiones expuestas no resultan desvirtuadas por las referencias que, tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional, se han hecho a la "simulación".

Es cierto que, como expone el recurrente, existe un apartado específico denominado "simulación" en el acuerdo de liquidación -pág. 51- y que son numerosas las ocasiones en que aparece esta palabra, obviamente incompatible con la potestad de calificación.

Pues bien, pese a que hubiera sido deseable una mayor precisión terminológica por parte de la Administración, sin embargo, la Sala entiende que una lectura sosegada del expediente administrativo nos lleva a colegir que la Administración sí declaró la simulación, pero solo en relación con el ejercicio 2016, pues fue en ese ejercicio en el que se produjo, a juicio de la Administración, una división "*artificiosa*" de la actividad con su cónyuge.

En efecto, tras la exposición en el apartado "*simulación*" de la doctrina de los Tribunales en torno a esta medida "*antielusión*", recoge el acuerdo de liquidación lo que sigue -pág. 56-:

"[...] En el caso que nos ocupa, la prueba indiciaria sobre la existencia de la simulación que afirma haberse producido los actuarios es clara y contundente, basada en una multiplicidad de hechos de los que, con un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, como exige el artículo 108.2 de la LGT, se deduce el hecho que se pretende demostrar. Esto es, se ha producido una simulación haciendo aparentar que parte de los servicios prestados por el obligado tributario en el ejercicio de su actividad eran prestados por su cónyuge o por la sociedad en la que participa. Así, se simula el traslado de rendimientos y la división de una única actividad económica con la finalidad de que el Sr. Hugo pueda seguir tributando acogiéndose al régimen de estimación objetiva, al tributar en base a signos, índices y módulos, y no en base a los datos reales obtenidos en su actividad económica".

Asimismo, declara la resolución del TEAR -pág. 19 y 20-:

"[...] En el presente caso la Inspección concluye que se cumplen los requisitos para considerar la existencia de simulación, según se desprende de los numerosos hechos acreditados, que han sido descritos en el acta y, a su vez, en el antecedente de hecho tercero del acuerdo de liquidación, que podrían ser transcritos a la presente resolución, y que a juicio de este Tribunal, podrían ser suficientes para considerar que ni la cónyuge del reclamante ni la sociedad tienen los medios adecuados para la realización de las actividades que, formando parte de las llevadas

a cabo por el interesado, han pasado durante el ejercicio 2016 a la Sra. Tatiana o a la sociedad DIRECCION000.

Por tanto, se ha creado una apariencia de que parte de los servicios prestados por el obligado tributario en el ejercicio de su actividad, eran prestadas por su cónyuge o por la sociedad en la que participa, por lo que procede desestimar las alegaciones y confirmar el acuerdo de liquidación en este punto".

Por último, reitera la sentencia impugnada en casación, lo siguiente:

"[...] Entrando, en segundo lugar, en la simulación que se le imputa tampoco las alegaciones del recurrente desvirtúan los numerosos indicios en los que se sustentan las conclusiones sobre la división artificial de la actividad de la actividad en el ejercicio 2016, dando de alta a su esposa en la actividad que venía desarrollando el recurrente y sin que su cónyuge haya venido desarrollando con anterioridad actividad económica alguna además de encontrarse en situación de incapacidad permanente.

En este caso la simulación tiene como finalidad aparentar que parte de los servicios prestados por el obligado tributario en el ejercicio de su actividad eran prestados por su cónyuge o por la sociedad en la que participa simulando, así, el traslado de rendimientos y la división de una única actividad económica con la finalidad de que el recurrente pueda seguir tributando acogiéndose al régimen de estimación objetiva, al tributar en base a signos, índices y módulos, y no en base a los datos reales obtenidos en su actividad económica".

Consecuentemente, considera la Sala que la declaración de simulación solo afecta al ejercicio 2016, que no es objeto del presente recurso de casación, lo que ha dado lugar, incluso, a calificar la sanción correspondiente a este ejercicio como muy grave.

6. Otra consideración que resulta relevante para ratificar la conclusión anticipada, consistente en que la Administración ha utilizado la potestad de calificación para determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, es que en el acuerdo de resolución del expediente sancionador se califica como leve la infracción de los ejercicios 2013, 2014 y 2015, haciéndose constar lo siguiente:

"[...] la regularización propuesta se fundamenta en una calificación diferente dada por la inspección a una renta declarada por el sujeto pasivo, por lo que no se aprecia la existencia de ocultación en dichos ejercicios.

En consecuencia, la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT y cometida en los años 2013, 2014 y 2015 debe calificarse como leve".

A diferencia de ello, el acuerdo sancionador califica como muy grave la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT y cometida en el año 2016, declarando lo siguiente:

"[...] se considera que para la comisión de la infracción tributaria se utilizaron medios fraudulentos, concretándose esta circunstancia en la utilización de personas y entidades interpuestas. Así, el contribuyente ha utilizado las personas interpuestas de su cónyuge, la Sra. Tatiana, y de la entidad vinculada DIRECCION000, de la que es administrador único, haciendo aparentar que parte de los servicios prestados por el obligado tributario en el ejercicio de su actividad eran prestados por su cónyuge o por la sociedad en la que participa, con el fin de dividir los rendimientos de la actividad profesional realizada por el mismo y así no superar los límites de facturación, siendo la finalidad última evitar su exclusión del régimen de estimación objetiva, fiscalmente más beneficioso".

7. En definitiva, 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 recalificar los rendimientos declarados en el IRPF como rendimientos del trabajo, en rendimientos de actividades económicas.

En el caso que se examina, la potestad de calificación (art. 13 LGT) se ha limitado a la constatación de los hechos que son presupuesto de la norma, habiendo bastado el uso de esta facultad para corregir la calificación de los rendimientos examinados.

Síguenos en...



En suma, la Administración se ha limitado a realizar una operación de mera calificación jurídica del hecho imponible, que se caracteriza por limitarse a 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, y, en su caso, realizar la calificación que se entiende adecuada, lo que nos conduce a la conclusión de que la sentencia recurrida no ha infringido el art. 13 LGT, ni la jurisprudencia que se invoca como infringida, cuya reiteración resulta procedente.

CUARTO. Respuesta a las cuestiones de interés casacional.

La respuesta a las cuestiones de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente.

1. En las circunstancias del caso, la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT ampara la recalificación de determinados rendimientos declarados en el IRPF como provenientes del trabajo, en rendimientos de actividades económicas -con el correspondiente impacto en el régimen de tributación del IVA-, cuando dicha regularización se funda, entre otros elementos, en la ausencia de las notas de ajenidad y dependencia que caracterizan las relaciones laborales, y en no haberse acreditado que los rendimientos obtenidos lo eran por su actuación como administrador de la sociedad.

Consecuentemente, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto.

2. En supuestos como el descrito se respeta la jurisprudencia contenida, entre otras, en las SSTs de 2 y 22 de julio de 2020 y 23 de febrero de 2023, en las que hemos declarado que las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso, ni son intercambiables, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos en la medida en la que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

SEXTO. 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.

F A L L O

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Miguel Ángel Montero Reiter, en representación de don Hugo, contra la sentencia núm. 257/2023, de 7 de marzo, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 662/2022.

Tercero. 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.

VOTO PARTICULAR QUE, AL AMPARO DE LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 260 DE LA LEY ORGÁNICA 6/1985, DE 1 DE JULIO, DEL PODER JUDICIAL, EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 205 DE LA LEY 1/2000, DE 7 DE ENERO, DE ENJUICIAMIENTO CIVIL, FORMULA EL MAGISTRADO EXCMO. SR. DON FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS, PRESIDENTE DE ESTA SECCIÓN SEGUNDA, A LA SENTENCIA DE FECHA 26 DE MAYO DE 2025, PRONUNCIADA EN EL RECURSO DE CASACIÓN Nº 3842/2023, AL QUE SE

Síguenos en...



ADHIERE EL MAGISTRADO EXCMO. SR. DON MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS.

1.-Por medio de este voto particular, que formulo con el mayor respeto hacia la decisión adoptada en la sentencia por la mayoría de la Sección, expreso mi discrepancia con la fundamentación jurídica que conduce al fallo y con éste mismo, considerando que, en contra de lo que se ha decidido en ella, la sentencia de instancia debió ser casada, por no ser ajustada a Derecho, en los términos que paso a exponer.

La sentencia confirma la dictada por la Sala de este orden jurisdiccional de la Comunidad Valenciana, que a su vez desestimó el recurso jurisdiccional deducido por el aquí recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia -TEAR-, de 21 de abril de 2022, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2013 a 2016, y contra acuerdo sancionador. La sustancia jurídica sobre la que versa el recurso de casación es, de nuevo, la cuestión ya decidida con frecuencia por esta Sala sobre la no intercambiabilidad de las facultades que la Ley reconoce a la Administración en los artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria.

2.En este asunto, la sentencia de la que este voto es expresión de discrepancia, analizando los hechos y la aplicación del Derecho efectuada tanto por la Administración (gestora y revisora) como por la Sala *a quo*, llega a la conclusión de que ha sido correcto, en el caso examinado, el ejercicio de la facultad de calificación autorizado en el artículo 13 de la LGT, descartando, para alcanzar tal decisión -que no se había planteado seriamente en el proceso, ni en la preceptiva vía previa-, que los hechos evaluados fueran constitutivos de simulación (art. 16 LGT), incluso que tal figura jurídica estuviera en el trasfondo de la regularización.

Este es, precisamente, el núcleo de nuestra disensión con la sentencia aprobada por la mayoría de los miembros de la Sección.

Es pacífico, en la doctrina de nuestra Sala y Sección, que estas instituciones no son intercambiables o alternativas, por parte de la Administración (sentencias de 2 y 22 de julio de 2020, así como en las de 23 de febrero y 24 de julio de 2023, entre otras varias) en las que se declara que las facultades -como las aquí analizadas, encaminadas a la prevención y evitación del fraude o evasión fiscal- no son de libre elección, sino que deben ser utilizadas, cada una de ellas, dentro de los términos legalmente previstos.

Son, por lo demás, muchas otras sentencias de esta Sala y Sección, adoptadas de un modo uniforme y constante, las que sitúan en el terreno de la simulación negocial la creación o utilización de una sociedad mercantil, sin actividad o sin poseer elementos productivos propios, para derivar los rendimientos generados por el socio o socios, sean de naturaleza profesional o empresarial. Fruto de tal calificación como simulada es la de imputar al socio los rendimientos aparentes de la sociedad, puesto que no son tales. En caso de que la sociedad tenga consistencia propia, se impone, en su caso, el ajuste por operaciones vinculadas entre el socio y la sociedad. Tal es, en parte, lo sucedido en el presente caso con las continuas alusiones, en la liquidación practicada, a la simulación.

3.Existe, obviamente, una diferencia en la actividad liquidatoria efectuada en el presente caso por la Administración, que se aparta en cierto modo de los precedentes que han podido ser examinados por este Tribunal Supremo y que responden, a mi juicio, a una utilización abusiva e interesada de las instituciones jurídicas -y de las facultades que en ellas se crean y desarrollan- y que cabría resumir en que la Inspección fiscal, para un supuesto inequívocamente definido, por ella misma, como simulatorio, de lo que existen innumerables muestras en el acuerdo de liquidación revisado en la instancia, así como en el acta de disconformidad que le sirve de propuesta, sin embargo, se abstiene de aplicar las consecuencias legales de todo orden derivadas de esa declaración de simulación, a un tiempo constatada y olvidada por la Administración.

Aunque se trata de un dato que pudiera no desbordar el alcance de lo simbólico, la parte recurrente denuncia y se ha podido comprobar, en el acuerdo de liquidación, que la palabra *simulación* aparece nada menos que 57 veces y no solo, como parece señalar la sentencia de la que se muestra ahora la disensión, en lo referido a la regularización del Sr. Hugo por los ingresos imputados a su esposa, en 2016; sino por referencia, globalmente, a la creación en 2013 de la sociedad y en relación con la falta de actividad propia y diferenciada de esta última en relación con el socio mayoritario, el Sr. Hugo.

4.Antes de proseguir, conviene precisar que, a mi juicio, la rectilínea doctrina reciente sobre la no intercambiabilidad de las facultades puestas en manos de la Administración en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT no solo obliga a identificar con claridad y precisión cada una de esas tres figuras, a los efectos de su correcto deslinde recíproco, como hemos venido exigiendo sin

vacilaciones; sino que también impone la conclusión, que aparece nítidamente en nuestra jurisprudencia, de que la función de calificación -o recalificación, claro es- debe atender a los hechos apreciados por la Administración, que no es libre de, ya constatados y establecidos, asignar el resultado que bien le parezca, prescindiendo de su presencia. En otras palabras, identificadas ciertas conductas reveladoras de una patología negocial, no puede luego olvidarlas y renunciar al tratamiento que impone la verdadera naturaleza de lo que aquélla ha visto.

5. Dicho de otro modo, con ánimo de profundizar en zonas de nuestra jurisprudencia aquejadas de cierta penumbra y necesitadas por ende de un correlativo esclarecimiento -complementario de la doctrina asentada al respecto-, por razón de los hechos que deben ser enjuiciados, debemos comenzar por señalar que el art. 13 LGT, como acertadamente señala el recurrente en el escrito de interposición, no constituye una cláusula antifraude; es más, la descarta, pues en presencia de negocios anómalos, irregulares, indirectos o raros, el ámbito meramente formal de dicho precepto queda desbordado, porque primero debe atenderse a la anomalía percibida, para la que están, a disposición del órgano administrativo, dentro del principio de buena fe, las facultades reforzadas de los artículos 15 y 16 LGT.

Al respecto, no cabe negar que existe cierto vínculo obvio entre las tres figuras, en una fase incipiente del examen de los hechos que se analizan, en el sentido de que la calificación puede ser la vía adecuada para apercibirse de que estamos en presencia de alguno de los hechos o negocios susceptibles de ser considerados como fraudulentos o simulados, a fines de aplicación de alguno de los arts. 15 y 16 LGT. Pero, en tal caso, la calificación es solo un paso inicial dirigido a esas otras soluciones, que la excluyen.

Visto de esta manera el problema que se plantea en este recurso de casación, el panorama creado con el principio, de signo jurisprudencial, que prohíbe la libertad de uso e intercambiabilidad de las facultades expresadas, queda enriquecido y especificado, pues la Administración, que sirve -debe servir- los intereses generales (art. 103 CE), con respeto a la ley y al Derecho, no puede renunciar a adentrarse en las resultas fiscales de un negocio que ella misma sugiere como aquejado de una irregularidad, en este caso, de simulación subjetiva, en el sentido que ella misma expresa y, sobre todo, constata.

No cabe, pues -como emanación o muestra añadida de la regla prohibitiva del uso alternativo de estas facultades-, admitir que se mantenga en el horizonte una situación jurídica reveladora de simulación subjetiva -a la que de manera constante y repetitiva alude la liquidación- y, a un tiempo, desdeñar esa constatación y las consecuencias que el ordenamiento prevé para ella, para centrarse, a efectos de la regularización, en un aspecto marginal del problema jurídico surgido para ampararse, indebidamente, en la regla de recalificación del art. 13 LGT. Ésta, aisladamente considerada, podría aparecer en un principio como correcta -engañosamente correcta, podría decirse-, pero en modo alguno cabe respaldarla como tal si se adopta una visión sinóptica atinente a la totalidad de la proposición que nos ofrece la propia Inspección en el acuerdo de liquidación que, cabe anticipar en este voto, es incompatible con su propia realidad constatada-.

6. Así, se expresa en el acuerdo de liquidación que, el 17 de enero de 2013, el Sr. Hugo - recurrente en esta casación, que ostenta una participación del 90%, junto a su cónyuge, D^a Tatiana; y a su padre, D. Rosendo, -con una participación del 5% cada uno de estos dos-, constituyeron una sociedad, " DIRECCION001", dedicada al comercio al por mayor de aparatos electrónicos (615.4), actividad no incluida en estimación objetiva simplificada. Dicha entidad también se dio de alta en el epígrafe 699 de otras reparaciones.

Basta con señalar, a título de ejemplo, las palabras del propio acto de liquidación para verificar que el contexto bajo el que se afrontó la regularización por el concepto de IRPF, periodo 2013 a 2015, es el propio de la simulación subjetiva, dada la aparición en el tráfico jurídico y económico de una sociedad mercantil que, en realidad, es una mera estructura vacía, pertenencia o creación del Sr. Hugo -prácticamente su dueño-, la cual no realizó, por sí sola, la actividad que fiscalmente se le imputaba. Así deriva de las propias conclusiones que establece el acuerdo de liquidación y que se ahora se reproducen, parcialmente, para mayor claridad -se seleccionan solo algunos de los muy abundantes indicios de simulación que contiene- (el subrayado es de este voto).

"CONCLUSIONES

Una vez recogidos los hechos y respondido a las alegaciones presentadas en el trámite de audiencia, se recogen en el acta las conclusiones de la Inspección:

El Sr. Hugo venía ejerciendo una actividad de carácter profesional de mantenimiento y reparación de equipos audiovisuales, siendo su principal cliente el grupo Kelonik, y gracias a la experiencia obtenida consiguió ampliar su cartera de clientes, afirmación realizada por el propio Sr. Hugo. En el ejercicio 2012 el Sr. Hugo se planteó la opción de realizar la compraventa de estos equipos,

solicitando al grupo Kelonik cubrir aquellas áreas territoriales en las que no trabajase este grupo (localidades con cines comparativamente pequeños a centros de mayor población). En la solicitud expresa claramente la capacidad personal del Sr. Hugo por su experiencia profesional, sus conocimientos técnicos, así como por la cartera de clientes del que disponía, adquirida en sus labores profesionales.

En este mismo ejercicio Kelonik Digital SL accedió a las pretensiones del Sr. Hugo, a quien le autorizó a realizar este tipo de compraventas, si bien en la oferta se le autoriza a gestionar la actividad a través de una sociedad mercantil, de carácter empresarial, siendo una sociedad con unas limitaciones muy claras: capital mínimo de 60.000 €, administrada por el Sr. Hugo, lo que le exigía ser socio mayoritario para ostentar dicho control de administración, prohibiendo la participación de cualquier socio ajeno a la familia o al entorno profesional de la actividad ejercida por el Sr. Hugo hasta dicho momento, comprometiéndose el Sr. Hugo a incluir como únicos socios a su padre y a su esposa, concretamente desembolsó el 90% del capital. Queda comprobado que el Sr. Hugo ejerció en todo momento el control de la sociedad, siendo esto totalmente exigido por Kelonik en el contrato de condiciones. La realidad es que la sociedad no aporta ningún medio técnico o de contacto, utilizando los mismos medios que venía utilizando el Sr. Hugo como profesional, no crea una estructura empresarial sólida en el sentido de inversiones, personal, sino únicamente basada en el propio Sr. Hugo.

Finalmente, en el ejercicio 2016, el Sr. Hugo divide su actividad profesional con su cónyuge para evitar perder la opción de aplicar la estimación objetiva, fiscalmente beneficiosa. Tanto el Sr Hugo como su esposa cesan en la actividad económica declarada en el 2017. A partir de la mitad del ejercicio 2017 unifican toda la actividad en la SL, periodo no objeto de actuaciones inspectoras. Son múltiples los indicios que llevan a plantear a la Inspección la existencia de una única titularidad de la actividad: realmente Kelonik Digital SL autoriza al Sr. Hugo a ejercer la actividad, si bien le exige la creación de una SL; esta SL no aporta medios propios, su domicilio, el mismo que el del Sr. Hugo, carece de vehículo, de número de teléfono, de página web, de empleados diferentes al Sr. Hugo, los clientes y proveedores confunden al Sr. Hugo con la SL, incluso el propio Sr. Hugo lo hace incluyendo el cuño de su actividad profesional en las facturas. Existe además confluencia de clientes, proveedores y empleados. La Inspección no puede obviar que, de acuerdo con el contrato presentado, el grupo Kelonik exige la creación de la sociedad mercantil para efectuar la compraventa de equipos de proyección, si bien se debe efectuar la tributación de acuerdo con la verdadera naturaleza de los rendimientos obtenidos. Respecto a la actividad ejercida por la Sra. Tatiana, esta Inspección entiende que sí existe una división artificial, y que se le ha traspasado parte de la facturación de su marido con la finalidad de seguir cumpliendo con los requisitos para tributar en estimación objetiva y no quedar excluido de dicho régimen de tributación, más beneficioso.

Otros medios de producción son los medios de contacto necesarios para cualquier actividad, de los cuales carece la sociedad, utilizando los medios particulares del Sr. Hugo profesional, incluso cuando dicen trabajar a través de comisionistas o gestores, ¿cómo se ponen los mismos en contacto con la sociedad que no tiene ordenador, accesos a internet, teléfono? La página web, medio publicitario e informativo para potenciales clientes, también pertenece al Sr. Hugo profesional. La sociedad manifiesta utilizar una página web de licitaciones, no todos los clientes son organismos públicos, y no se clarifica qué medios usa para ponerse en contacto con proveedores y clientes o acceder a la página web de licitaciones. La sociedad no dispone de vehículo, es el Sr. Hugo el que dispone de una furgoneta Kangoo, la cual se utilizaría en la sociedad".

7. Podría aducirse, en contra de lo expresado que, como seguidamente verificamos, la abundancia exacerbada de indicios de que la sociedad mercantil es una mera pantalla, creación o pertenencia del propio Sr. Hugo, se refleja en el acuerdo solo como mero presupuesto para calificar los rendimientos del trabajo imputados a éste, que no podrían provenir del trabajo por cuenta ajena o dependiente:

En definitiva, todos los indicios llevan a la conclusión que el Sr. Hugo no cumple los requisitos de las notas de dependencia y ajenidad, que la sociedad no tiene medios propios para realizar la actividad, sino que utiliza los del Sr. Hugo profesional y que, por lo tanto, no se pueden calificar los rendimientos reconocidos al Sr. Hugo como rendimientos del trabajo, sino que conducen de forma concluyente a determinar que los mismos corresponden a una actividad económica.

Por otra parte, las alegaciones presentadas inciden en que la sociedad se creó por exigencias de Kelonik para poder ejercer la actividad empresarial. Sin embargo, parte de la facturación no viene vinculada a compras efectuadas a Kelonik y en 2016 incluye un nuevo concepto de facturación, la de prestación de servicios. Se observa que pese a incluir este nuevo concepto, no

se contratan nuevos empleados ni varía el sueldo del Sr. Hugo: estos servicios se corresponden con la actividad profesional del Sr. Hugo y como tales, deben trasladarse a sus rendimientos personales, siendo la única razón de incluirlos en la sociedad la intención permanente del Sr. Hugo de evitar su exclusión del régimen de módulos. Se incide nuevamente en la falta absoluta de medios de la sociedad para prestar estos servicios: sin medios informáticos, sin conexión telefónica o de internet, sin vehículo, sin personal. Esto supone reducir los ingresos de la sociedad por el concepto de guardias de servicios técnicos por importe de 14.116,42 €, que a su vez formarán parte de los rendimientos del Sr. Hugo particular, por su actividad profesional". Sin embargo, la misma razón por la que se destierra la consideración como rendimientos del trabajo personal de los obtenidos de la sociedad por parte del Sr. Hugo, en ese expresado contexto de simulación negocial -que no puede ser más clamoroso, atendidos los meros párrafos transcritos-, habría descartado también la imputación a este socio de los rendimientos de actividades profesionales (sic) suyas, debe entenderse que prestados a la sociedad. Esto dicho, sobre la base de la presencia de una sociedad inactiva, o instrumental, carente de medios de toda clase, resulta innecesario y perturbador acudir al artificio de la sorprendente recalificación ex art. 13 LGT de los rendimientos imputados, cambiando solo el título de su obtención.

Ese ejercicio de recalificación negocial, por tanto, formalmente acogido al ámbito del 13 LGT, gira en este caso completamente en el vacío, por lo que cabe concluir al efecto que ha sido abusivo e inadecuado, si de lo que se trata es, rectamente, de subvenir al tratamiento tributario de una situación objetiva que es reputada fraude, considerada como tal por la propia AEAT, al menos como la habíamos conocido hasta ahora.

En síntesis, es abusivo tal ejercicio porque: a) desdeña la aplicación de toda consecuencia fiscal a la situación ampliamente descrita como de simulación, en su propio entendimiento de las cosas; b) utiliza la función de recalificación para el desviado fin de considerar como rendimientos derivados de una actividad empresarial -profesional la denomina, con insistencia, la propia resolución liquidatoria- los declarados como rendimientos del trabajo; y c) atenta contra ese principio ampliamente declarado de no intercambiabilidad de las figuras o instituciones reconocidas a la Administración tributaria por el art. 13, 15 y 16 LGT -principio que entronca con los de seguridad jurídica, pero también con el de defensa-, tomando en consideración, hemos de repetir, que la facultad alojada en el art. 13 LGT es inidónea para prevenir situaciones de fraude o simulación, desconociendo su constatada presencia.

8.-Esta anomalía en el ejercicio de las facultades que ostenta la Administración, atendidos los límites legales acotados por este Tribunal Supremo, encuentra su punto de apoteosis y culminación en el acta de disconformidad, reproducidas en el escrito de interposición y reveladoras de una conducta que no cabe aceptar:

"[...] En el caso que nos ocupa todavía de forma más intensa cuando en el acta de disconformidad, página 42 se dice lo siguiente

En cuanto a la valoración de la retribución proveniente de la actividad empresarial, esta Inspección no va a modificar los imputados como rendimientos del trabajo, únicamente se cambia la calificación de los mismos. Para ejercicios futuros se advierte al obligado tributario que debería establecerlos en función del valor añadido que representa la sociedad en esta actividad, valorando las retribuciones a precio de mercado, pudiendo utilizar como referente el valor añadido que genera la sociedad, de acuerdo con sentencias judiciales recientes referidas a casos en los que no se da la dependencia, ajenidad de la sociedad, aportando el socio/administrador sus medios propios, es decir, una vez determinado el beneficio de la sociedad, debería imputarse el mismo al empresario/profesional, detrayendo el valor añadido que supuestamente pueda generar la sociedad".

Se traen a colación tales expresiones no solo porque revelan la posición de una Administración que, deliberadamente, se aparta de la ley en su actuación, sino porque, además, muestran la evidencia de una situación de simulación que no se quiere afrontar.

Al respecto, creo que asiste la razón al Sr. Hugo cuando, a propósito de esa extraña justificación del acta -después llevados sus frutos a la liquidación- recrimina a la Administración tributaria que, ya que entiende que para ejercicios futuros deben aplicarse las reglas de la simulación, no haya hecho lo propio en los ejercicios 2013 a 2015, aquí concernidos. Da la impresión de que el verdadero propósito se inspira en la simulación concurrente, que se utiliza oblicuamente para destacar que la sociedad carece de medios, para así excluir al contribuyente del régimen de estimación objetiva por módulos "pero ante la eventualidad que no se puede apreciar esta simulación en posteriores instancias, en un doble salto mortal, a mitad de camino, se pasa a la potestad de calificación".

9. Por lo demás, es de destacar que, del escrito de oposición del Abogado del Estado se infiere, con claridad meridiana, difícil de discutir, que la propia defensa de la Administración toma como punto de partida que estamos ante una conducta simulada, atendiendo al tenor de la liquidación impugnada. Tal actitud procesal evidencia, cuando menos, que se ha empleado la vía de la simulación negocial a los fines de regularización, alternando con la de calificación. Se menciona lo siguiente como mero ejemplo:

"[...] 9. Sin embargo, entendemos que, aunque no sean intercambiables, su uso sucesivo ha de ser posible, so pena de privar a la Administración del ejercicio que la Ley contempla, con la consiguiente afección, injustificada, del deber que pesa sobre todos, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ex. art. 31 CE.

10. A diferencia del supuesto de hecho examinado en la sentencia de 19 de septiembre de 2024 (*la alusión debe entenderse hecha a la dictada en el recurso de casación nº 663/2023*), en el que la Inspección acudió en primer lugar a la institución del conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 LGT) y, al ver frustrada la expectativa inicial de declarar esta situación, decidió hacer uso de la facultad prevista en el art. 13 LGT, **en el caso que nos ocupa la Inspección acudió en primer lugar al mecanismo de la simulación (art. 16 LGT)**. No pueden discutirse en casación los hechos probados en la instancia y así resulta en este caso que el tribunal a quo tuvo en cuenta múltiples indicios para considerar que nos encontramos ante un negocio simulado por las partes que *"tiene como finalidad aparentar que parte de los servicios prestados por el obligado tributario en el ejercicio de su actividad eran prestados por su cónyuge o por la sociedad en la que participa simulando, así, el traslado de rendimientos y la división de una única actividad económica con la finalidad de que el recurrente pueda seguir tributando acogiéndose al régimen de estimación objetiva, al tributar en base a signos, índices y módulos, y no en base a los datos reales obtenidos de su actividad económica"*.

... 19. Por otro lado, es conocida la doctrina que deja siempre en manos del tribunal de instancia la apreciación de la existencia de simulación, no siendo revisable la misma en la vía casacional (*Sentencia de esta Excm. Sala de 27 de noviembre de 2015 (RCA 3346/2014) y Providencia de inadmisión de 4 de junio de 2020 (RCA 264/2020), reiterada en la de 11 de junio de 2020 (RCA 151/2020)*), por lo que sobre ello no vamos a insistir más.

21. Pues bien, con todos estos mimbres, la Inspección tributaria, el TEAR y por último la Sala sentenciadora de instancia, han apreciado la existencia de una simulación y no un conflicto en la aplicación de la norma, y todo ello tras una primera tarea de calificación jurídica que les ha permitido a todos ellos apreciar la existencia de una única actividad económica, dividida artificialmente por el recurrente para no quedar excluido del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA. Teniendo presente el artículo 16 LGT, las retribuciones declaradas por el recurrente no son rendimientos de trabajo, sino rendimientos de una actividad económica.

22. Es importante resaltar que, para apreciar la existencia de simulación del artículo 16 LGT no es necesario incoar expediente autónomo alguno como ocurre con el conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 y 159 de la LGT, sin que ello suponga disminución alguna de los derechos del obligado que, siempre (este es el mejor ejemplo de ello) va a poder oponerse a esa consideración, tanto en vía administrativa y económico administrativa, como en esta vía contenciosa.

23. En este sentido, la Inspección desplegó una considerable actividad probatoria, cuyos medios y resultados recogen el acuerdo de liquidación, en términos que demuestran la efectiva existencia de la simulación a la que se refiere el art. 16 LGT. En efecto, la simulación es evidente pues, como ya se ha expuesto, existe una identidad de actividad económica desarrollada en cuanto a la entrega de bienes y prestaciones de servicio por el empresario social y el individual, dado que ambos se encuentran dados de alta en el mismo epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas, con existencia de clientes comunes, mismo local, etc. [...]"

En suma, si la propia Administración recurrida en casación, a través de su representación institucional en juicio, considera que lo operado en el procedimiento administrativo es el ejercicio de la facultad que posee para declarar la simulación (art. 16 LGT), no parece coherente que en nuestra sentencia, interpretando cosa distinta, sostengamos en contra de es admisión -que, dicho sea de paso, parece equivocado- que la rúbrica que preside nuestro enjuiciamiento es la del ejercicio, adecuado o no, de la facultad de calificación del art. 13 LGT. Aun con redoblado respeto a la Sala juzgadora, si se permite la expresión popular, tal actitud es ser más papista que el Papa.

10.-No es secundario aseverar que la jurisprudencia de esta Sala se ha visto enriquecida, muy recientemente, con otras dos sentencias que afrontan la cuestión del alcance de la facultad de

calificación, su neta distinción con las demás figuras y los límites estructurales de su ejercicio, dictadas los días 5 y 14 de este mismo mes de mayo de 2025 (recursos de casación nº 4066 y 3938/2023, referidos ambos a un mismo contribuyente), que fueron deliberados en la misma fecha que el asunto que aquí se falla y que, como la sentencia mayoritaria, derivan todos ellos de la doctrina contenida en nuestra sentencia de 2 de julio de 2020 (recurso 1429/2018):

"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 [...]"

En todos estos pronunciamientos, hemos descartado que el principio de calificación sea apto para fundar la regularización en casos como el presente, de rentas obtenidas por una sociedad que, en realidad, se consideran imputables a sus socios, que es el *factum* de este asunto, que difiere de los anteriores no en ello, sino en la solución adoptada.

11. La exigencia de claridad, al servicio de la seguridad jurídica, que debe presidir la aplicación judicial del Derecho, especialmente en sede casacional, es incompatible con el reconocimiento de situaciones propiciadas por la Administración donde brilla la confusión.

Por ello, aun aceptando que la tesis esgrimida en el escrito de oposición, la de que lo declarado por la Administración haya sido la simulación -abstracción hecha, al parecer, de sus efectos-, esta figura, con sus gravosas consecuencias, no cabe establecerla al descuido de un modo oscuro, impreciso o ininteligible, sino de forma expresa y solemne, no solo afirmando, en tales casos, que el negocio de que se trate es simulado, sino motivando cumplidamente, para favorecer el derecho de defensa, dónde radica la simulación, qué negocio o conjunto negocial adolece del vicio; si es objetiva o subjetiva; absoluta o relativa y, en tal caso, cual es el negocio aparente y cuál el disimulado.

12. Aun partiendo de esa hipótesis -es de repetir que causa cierta sorpresa la línea argumental seguida en el escrito de oposición- sería impropio reconocer la legalidad a un acto tan sumamente confuso, en varias de sus manifestaciones: a) el acuerdo de liquidación, como decimos, abunda en referencias continuas y explícitas a la simulación, que no lleva a declararla; b) esas referencias no despejan la incógnita decisiva de si se refieren solo al ejercicio 2016 o a la totalidad de los periodos regularizados; c) en todo caso, no vienen acompañadas las menciones a la simulación de asomo alguno de influencia en el resultado de lo comprobado; d) pese a la copiosa acumulación de indicios de simulación, se opta por la vía de la calificación -o recalificación de lo autoliquidado por el Sr. Hugo- la cual prescinde, por completo, de esa pretendida simulación.

En conclusión, reiterando una vez más el respeto hacia la sentencia dictada, muestro mi posición contraria a ella, por las razones expuestas, al considerar que el recurso de casación debió ser estimado, casando la sentencia *a quo*, con estimación del recurso entablado en la instancia, lo que comportaría la nulidad de los actos allí impugnados, por ser disconformes a Derecho.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se discrepa.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

