

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 512/2025 de 5 de mayo de 2025

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4066/2023

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación objetiva por signos, índices o módulos. Exclusión. Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. Simulación relativa. El recurrente realiza actividades de crianza de pollos y de cultivo de cerezas y tributa en el régimen de estimación objetiva de IRPF y en IVA tributa en el Régimen especial de Agricultura, Ganadería y Pesca (por la actividad de cultivo de cerezas) y en el régimen de estimación simplificada (por la actividad de crianza de aves). Además, es socio junto con otros, de varias sociedades. La inspección tributaria y la sentencia recurrida concluyeron que con una de ellas se efectúa una división artificial de la actividad que ejerce el propio recurrente, dado que él es quien tiene los conocimientos técnicos y lleva a cabo la ordenación de medios materiales y personales de la actividad. El propósito es no sobrepasar el límite de rendimientos íntegros establecidos en la ley para no ser excluido del régimen de estimación objetiva en IRPF y de los regímenes especiales en IVA y la sentencia recurrida concluyó que procede confirmar la existencia de simulación, pues resulta probado que el recurrente, con la finalidad de mantener su volumen de operaciones por debajo de límites excluyentes de regímenes tributarios más ventajosos, constituyó la entidad, haciendo figurar en sus declaraciones una división de actividad que no era tal, confundiendo ingresos y gastos, sin que se aprecien otros motivos económicos que lo justifiquen. La Sala entiende que la sentencia de instancia infringe los arts 11.4 Ley IRPF y 5 Ley IVA, en relación con los arts.13, 15 y 16 LGT, y la jurisprudencia reiterada de esta Sala, en tanto en cuanto admite la posibilidad de que la administración tributaria pueda modificar la tributación del recurrente en el IVA (también en el IRPF), mediante la invocación del principio de calificación del art.13 LGT, sin acudir a las normas antielusión recogidas en la propia LGT. Concretamente, apela al art. 13 LGT sin aplicar su art. 15 (conflicto en la aplicación de normas) o bien el art. 16 (simulación), siendo así que la mera actividad de calificación no da cobertura para llegar a una conclusión como la extraída por la sentencia recurrida. Si, como sostiene la sentencia impugnada, existe simulación, la Administración tributaria debería haberlo declarar en el correspondiente acto de liquidación y, por tanto, no habiéndose obrado de ese modo, como ha sido el caso, tanto la liquidación como las sanciones asociadas a la misma son nulas de pleno derecho. La Administración tributaria no puede, con ocasión de la comprobación o inspección, sin acudir, según proceda, a lo previsto en los arts.15 o 16 LGT, entender que lo efectivamente realizado es algo distinto de lo declarado por el obligado tributario, es decir, considerar como real una actividad diferente a la que tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la esa nueva realidad, en particular, desconociendo una actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica. En el supuesto de autos, se trataría en última instancia de una presunción, sin base legal alguna, solo soportada por la facultad de interpretar con arreglo a su verdadera naturaleza los actos sometidos a gravamen en el IRPF, en el IVA y en IS, de conflicto en la aplicación de la norma o simulación que pretendiera sustentarse en unas circunstancias que implicaban, una sujeción estricta a los mandatos legales establecidos, y además, de una presunción de fraude deducida sin las garantías y procedimiento legalmente derivados de los arts. 15 y 16 LGT. Cuando la administración ha calificado como artificiales determinadas manifestaciones de una actividad económica, es condición *sine qua non* invocar, en el acto de liquidación, la declaración formal y expresa, según corresponda, del conflicto en la aplicación de la norma del art. 15 LGT o de la simulación del art. 16 LGT, de manera que, si no se obrase de ese modo por la administración, nos encontraríamos, como esta vez, ante una irregularidad invalidante. Las referencias a la simulación realizadas en la sentencia de instancia son la conclusión a la que llega el propio tribunal, puesto que en el acuerdo de liquidación no existe ninguna mención a esa figura antielusiva, tampoco en el acuerdo sancionador. La sentencia recurrida olvida que los mecanismos previstos en los arts.13, 15 y 16 LGT no son intercambiables entre sí, sino que cada uno de ellos tiene un espacio propio y diferenciado, lo cual está en consonancia con sus distintas consecuencias jurídicas. Realmente, la sentencia de instancia suple a la administración tributaria cuando saca a la luz, de manera expresa, un mecanismo antielusivo, la simulación, que no fue invocado, expresamente, por la recurrida en

Síguenos en...

sede administrativa. En realidad, en sede administrativa no se invocó expresamente el art.13 LGT y tampoco el art. 16, ni siquiera el conflicto en la aplicación de la norma, mecanismo antielusivo que, quizás, también podría haber sido inferido por el tribunal de instancia de la actuación administrativa. Dicho tribunal de instancia, para validar la actuación administrativa ha hecho recaer el peso de su argumentación sobre la simulación. Considera la Sala que la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica. Lo relevante para nuestro enjuiciamiento es que, en este caso, el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible, pues en modo alguno se limita la Administración a calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, sino que aísla el flujo económico de ese negocio, y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo que, se dice, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias. Lo que se recurre en casación no es una mera y simple calificación jurídica de unas operaciones o negocios, realizada sencillamente conforme a los criterios ordinarios de la interpretación jurídica. Se trata de algo diferente, en concreto de una simulación relativa, según la sentencia de instancia. Esta requiere una declaración expresa por parte de la administración, de lo cual no existe constancia en el expediente administrativo, o quizás de la declaración de un conflicto en la aplicación de la norma, en cuyo caso resulta exigible seguir un procedimiento específico, de lo cual no hay reflejo en dicho expediente. El fundamento del acto administrativo inicialmente recurrido es, aparentemente, el principio de calificación, pero realmente no lo es, como se desprende de la sentencia que se impugna, cuya *ratio decidendi*, verdaderamente, es la existencia de simulación parcial. El Tribunal reitera el criterio expuesto en las SSTs de 2 de julio de 2020, recurso n.º 1429/2018 y 22 de julio de 2020, recurso n.º 1432/2018, así como la de 23 de febrero de 2023, recurso n.º 5915/2021, y de 22 de junio de 2023, recurso n.º 4702/2021, y en las posteriores, la última de ellas la de 29 de abril de 2025, recurso n.º 489/2025, que haciéndose eco de las anteriores, se reafirman en ellas, y a las que hemos de remitirnos, reiterando que «[...] las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, en el caso enjuiciado, la potestad prevista en el art.13 LGT como calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto [...]» y fija la siguiente doctrina: «La Administración tributaria no puede, sin acudir a las normas generales antielusión reguladas en los arts. 15 y 16 LGT - pese a entender que el negocio o actividad que se realiza es algo distinto de lo aparente-desconocer la actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica e imputar las rentas obtenidas por aquella a una persona física que realiza la misma actividad económica».

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

ISAAC MERINO JARA
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
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. 512/2025

Fecha de sentencia: 05/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4066/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/04/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Síguenos en...



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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4066/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 512/2025

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 5 de mayo de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4066/2023, interpuesto por la procuradora de los tribunales, doña Eulalia Castellanos Llauger, en representación de don Jose Daniel, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 15 de febrero de 2023, en el recurso núm. 1025/2021, sobre impuesto sobre el valor añadido, periodos 3T/2013 a 4T/2016 y sanción derivada.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 15 de febrero de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso núm. 1025/2021 interpuesto por la representación de don Jose Daniel frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 22 de abril de 2021, desestimatoria a su vez de las reclamaciones económico-administrativas NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007 formuladas contra las liquidaciones por IVA de los periodos 3T/2013 a 4T/2016 y el acuerdo sancionador, de 24 de julio de 2019.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

Por acuerdo de 28 de julio de 2017 del inspector regional adjunto de la Dependencia Regional de Inspección, sede de Tarragona, de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña, con la finalidad de iniciar actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicios 2013 a 2016, y con el impuesto sobre el valor añadido, periodos 37/2013 a 47/2016, acordó la inclusión en el plan de inspección de don Jose Daniel. Las actuaciones inspectoras comenzaron mediante comunicación de inicio, notificadas el 5 de octubre de 2017.

El 18 de enero de 2019, se procedió a la incoación de acta de disconformidad relativa al concepto IVA. Frente al acta, se formularon alegaciones. El 21 de marzo de 2019, el inspector jefe dictó acuerdo de liquidación del que resultó una deuda de 14.643,55 euros (12.446,57 correspondientes a la cuota y 2.196,98 a intereses).

La regularización practicada obedece a las siguientes circunstancias: el recurrente estaba dado de alta como empresario autónomo desde el 28 de diciembre de 2007 en el epígrafe del IAE 042.2 (Pollos y Patos para Carne) y desde el 3 de diciembre de 2004 en el epígrafe B01 (Actividad Agrícola, concretamente, el sector del cultivo de la cereza).

El recurrente desarrollaba sus actividades (agrícola de cultivo de cerezas y avícola) por medio de una explotación agrícola, varios vehículos dedicados al trabajo de la tierra (remolques, tractores...) una granja dedicada a la crianza de aves y varios trabajadores asalariados.

Síguenos en...

En los ejercicios inmediatamente anteriores a los que son objeto de comprobación, el recurrente también formaba parte de una sociedad dedicada al comercio mayorista de frutas y verduras junto con otros socios, denominada Cerima Cherries SL. Dicha sociedad se dedicó inicialmente al comercio mayorista de frutas, a partir del 6 de agosto de 2010 se acordó la modificación de su objeto social a la explotación de fincas rústicas.

En fecha de 11 de marzo de 2011, el recurrente, junto sus padres, constituye la sociedad DIRECCION000, siendo designado administrador y cuya actividad es, en el momento de la constitución la correspondiente al epígrafe BO1 Actividad agrícola.

En esa última fecha, el recurrente, junto al resto de socios fundadores de Cerima Cherries, constituyen la sociedad Producció Cirera Ribera D'Ebre (Procire).

En los ejercicios objeto de comprobación e investigación el recurrente, Cerima Cherries y DIRECCION000 facturan ventas de cerezas a Procire.

El recurrente tributa en el régimen de estimación objetiva de IRPF (tanto en lo que se refiere a su actividad de crianza o engorde de pollos como en la de cultivo de cerezas) mientras que en IVA tributa acogiéndose al Régimen especial de Agricultura, Ganadería y Pesca (en lo que se refiere a la actividad de cultivo de cerezas) y al régimen de estimación simplificada (en lo que se refiere a la actividad de crianza de aves).

Según la AEAT, la actividad que desempeña la entidad DIRECCION000 es una división artificial de la que ejerce el Sr. Jose Daniel, dado que éste es el que tiene los conocimientos técnicos de la actividad, quien lleva a cabo la ordenación de medios materiales y personales y es quien trata directamente con clientes y proveedores. El propósito de dicho proceder sería el no sobrepasar el límite de rendimientos íntegros establecidos en la ley del IRPF para no ser excluido del régimen de estimación objetiva en IRPF y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y simplificado en IVA.

Habida cuenta de que la suma de los importes facturados por el recurrente más los facturados a través de DIRECCION000 exceden de 300.000 euros en 2013, se le excluye al recurrente del régimen de estimación objetiva del IRPF, del régimen simplificado del IVA correspondiente a la actividad de ganadería y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca al que se acogió en la actividad de agricultura en los periodos 2014 y los dos siguientes, regularizando los periodos de comprobación e investigación, de acuerdo con el régimen general del IVA.

Trayendo causa de la liquidación dictada, fue incoado procedimiento sancionador abreviado que incluía propuesta de resolución, relativa a los periodos regularizados. El 24 de julio de 2019 se dicta acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, que es notificado el 30 de julio de 2019. El acuerdo impone sanción por infracciones tipificadas en el artículo 191 de la LGT (calificadas como muy graves por concurrir medios fraudulentos consistentes en la interposición de la sociedad para ocultar la obtención de ingresos) y por infracciones tipificadas en el artículo 195 LGT (calificadas como graves). Contra los acuerdos se interpusieron las reclamaciones económico-administrativas ya mencionadas, que fueron resueltas acumuladamente ante el TEARC, y desestimadas mediante la resolución de fecha 22 de abril de 2021.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

Interpuesto recurso judicial, el TSJ de Cataluña confirmó la resolución administrativa de la que, en particular, ahora importa su fundamento de derecho cuarto.

En esencia dice, frente a la alegación del recurrente, de que «si la administración considera que las operaciones realizadas se instrumentan a través de un artificio, como lo es la división de la actividad, la mera calificación no es camino correcto debiendo haber acudido al art. 15 (conflicto en la aplicación de normas) o art. 16 (simulación) de la LGT», considera que, mediante el artículo 13 LGT «el legislador faculta a la Administración tributaria para poder calificar los actos y los contratos en la comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. La calificación tiene por objeto descubrir la verdadera intención del obligado tributario y los interviene en la operación», declarando que, en el caso enjuiciado, procede la aplicación del citado artículo 13. LGT.

Frente a la alegación de la inexistencia de división artificial y, subsidiariamente, para el caso de entender su existencia, frente a la solicitud de la aplicación del artículo 18 LIS sobre operaciones vinculadas, responde, primeramente, que «la inspección aprecia la existencia de una simulación relativa, pues se parte de una construcción artificial para aparentar una división en el ejercicio de la actividad económica entre la sociedad y su administrador cuando lo cierto es que solo hay una actividad económica», y que la inspección ha desplegado una considerable actividad probatoria «en términos que demuestran la efectiva existencia de simulación a la que se refiere el artículo

16 de la LGT»; y, en segundo lugar responde, con respecto a la alegación subsidiaria, que la vinculación existente entre el recurrente, DIRECCION000 y Procire «hace imperar una plena intencionalidad defraudadora conocida tanto por el prestado de los servicios como por los receptores. La connivencia entre todos ellos es el fundamento de la regularización basada en la simulación de la sociedad y la razón de que no sea aplicable el artículo 18 de la ley del IS. Todo ello enfatizado por el hecho de que, como se ha analizado de forma pormenorizada en fundamentos anteriores, ha quedado suficientemente acreditada la existencia de la simulación como consecuencia de todos los indicios puestos de manifiesto por la inspección y analizados detenidamente por este Tribunal».

Concluye la sentencia recurrida manifestando: «En el presente caso, resulta probado que el recurrente, con la finalidad de mantener su volumen de operaciones por debajo de límites excluyentes de regímenes tributarios más ventajosos, constituyó la entidad DIRECCION000, haciendo figurar en sus declaraciones una división de actividad que no era tal, confundiendo ingresos y gastos, sin que se aprecien otros motivos económicos que lo justifiquen».

La sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación.La procuradora doña Eulalia Castellanos Llauger, en representación de don Jose Daniel, preparó recurso de casación contra la anterior sentencia, por escrito de fecha 8 de mayo de 2023.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 11.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en relación con los artículos 13, 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de mayo de 2023.

2.- Admisión.La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 20 de marzo de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«Determinar si la Administración tributaria puede, solo con fundamento en la habilitación que le confieren los arts. 11.4 LIRPF y 13 LGT, pero sin acudir a las normas generales antielusión reguladas en los arts. 15 y 16 LGT - pese a entender que el negocio o actividad que se realiza es algo distinto de lo aparente- desconocer la actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica e imputar las rentas obtenidas por aquella a una persona física que realiza la misma actividad económica.

3º)Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 11.4 LIRPF, el artículo 5 LIVA y los artículos 13, 15 y 16 LGT.

Sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere la deliberación del recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA».

3.- Interposición.La representación del Sr. Jose Daniel interpuso recurso de casación mediante escrito de 22 de mayo de 2024.

Concluye el escrito señalando que: «la regularización realizada infringe los art. 13, 15 y 16 de la LGT ya que, pese a entender que el negocio o actividad que se realiza es algo distinto de lo aparente, desconoce la actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica e imputa las rentas obtenidas por aquella a una persona física que realiza la misma actividad económica, sin acudir a los procedimientos regulados en los arts. 15 y 16 LGT».

4.- Oposición al recurso interpuesto.La abogada del Estado, presentó escrito el 1 de julio de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual, frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye señalando como doctrina a adoptar, la siguiente: «La Administración tributaria puede, solo con fundamento en la habilitación que le confieren los arts. 11.4 LIRPF y 16 LGT y, teniendo presente en todo caso la existencia de un supuesto de simulación tributaria -pese a entender que el negocio o actividad que se realiza es algo distinto de lo aparente- desconocer, en el seno de un procedimiento de regularización tributaria, la actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica e imputar las rentas obtenidas por aquella a una persona física que realiza la misma actividad económica».

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.De conformidad con el artículo 92.6 de la ley de la jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 9 de septiembre de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 6 de marzo de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 22 de abril de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Mediante este recurso se trata de discernir, por un lado, si la Administración tributaria puede, exclusivamente con los mimbres que pone a su disposición el artículo 11.4 LIRPF y 5 LIVA, sin acudir a las normas antielusión reguladas en los artículos 15 y 16 LGT y, por entender que lo efectivamente realizado es algo distinto de lo aparente, considerar como real una actividad diferente de la que tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la nueva realidad que se declara consistente en: (i) desconocer una actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica e imputar las rentas obtenidas a una persona física que realiza la misma actividad que aquella; y, por otro, si cuando la administración ha calificado de artificiales determinadas manifestaciones de una actividad económica, es condición *sine qua non* incluir en el acto de liquidación, la declaración formal y expresa del conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 de la LGT o de la simulación del artículo 16 LGT, considerando su omisión una irregularidad invalidante.

SEGUNDO.- *Posición de las partes.*

El escrito de interposición del recurrente Sr. Jose Daniel advierte que ni en la liquidación del IVA 2013-2016 (nº de referencia NUM008) ni en la resolución del procedimiento sancionador (nº de referencia A23- NUM009) -en los que la Administración Tributaria consideró que el obligado tributario constituyó una entidad mercantil (DIRECCION000) con la finalidad de dividir artificialmente su actividad a los efectos de no sobrepasar los ingresos previstos para poder acogerse al régimen de estimación objetiva del impuesto del IRPF y al régimen simplificado y al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del IVA y, en aplicación exclusiva del artículo 11.4 de la LIRPF procedió a transparentar la sociedad, agregando a las rentas obtenidas y declaradas por el obligado tributario, las rentas obtenidas y declaradas por la entidad en sede del impuesto sobre sociedades («IS») tras entender que el titular de la actividad era única y exclusivamente la persona física que la administraba- no aparece el término simulación o conflicto en la aplicación de la norma tributaria ni referencia alguna a los procedimientos regulados en los artículos 15 y 16 LGT. Defiende que no sirve simplemente con afirmar que los negocios realizados, al amparo de la autonomía de la voluntad de las partes, son «irreales» o «ficticios» o «artificiales» o «simulados» para validar una regularización tributaria como la presente sin apoyo normativo en las cláusulas antielusión de los artículos 15 o 16 de la LGT, como se afirma por el Tribunal Supremo en sus sentencias de fecha 2 de julio de 2020, rec. cas. 1429/2018 y de 22 de julio de 2020, rec. cas. 1432/2018. Además, dice después, lo anterior ha sido confirmado más recientemente por nuestra sentencia de fecha 24 de julio de 2023, rec. cas. 1496/2022.

Por su parte, la Abogacía del Estado inicia su escrito de oposición manifestando que el principio o facultad de calificación se enuncia en el artículo 13 LGT, y se reitera, respecto de las funciones de comprobación e investigación, en el párrafo 1º del art. 115.2 LGT, tras la reforma de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aplicable *ratione temporis*, cuando dispone que «[e]n el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley».

Afirma 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».

Razona que, en esos términos, se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 1998, rec. cas. 7413/1992, en relación con el artículo 2º, apartado 1 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto-Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, en el que se proclama el

llamado principio de calificación de esta manera «1. El impuesto que regula esta Ley se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia». Señala el abogado del Estado, «este principio de calificación jurídica ha existido desde los inicios del anterior Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes y también en el Impuesto de Timbre del Estado, y dada su transcendencia a efectos fiscales, fue recogido por la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1.963, en su artículo 25, que, según su redacción inicial, aplicable al caso de autos, disponía "1. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible. 2. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez"».

En realidad, sigue declarando la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 1998, rec. cas. 7413/1992, «el artículo 2º.1 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 1.980 y el artículo 25.1 y 2 de la Ley General Tributaria, contienen dos principios distintos, el de calificación jurídica de los actos o contratos sujetos, que confiere a la Administración Tributaria la facultad de prescindir de la forma, denominación y tipo de negocio jurídico utilizado, induciendo de las prestaciones y contraprestaciones que lleve consigo, su verdadera naturaleza jurídica, pues, obviamente, si la Administración Tributaria tuviera que pasar forzosamente por la denominación utilizada por los particulares, sería muy fácil eludir el impuesto, aún a costa de un sensible divorcio entre la realidad jurídica y sus formas aparentes. El principio de calificación jurídico-tributaria está plenamente justificado como medida cautelar antifraude, bien entendido que carece de todo efecto en el ámbito jurídico-privado. El otro principio es el de marginación de la posible invalidez de los actos o contratos, en que éstos pudieran haber incurrido, con el fin de impedir que la exigencia del Impuesto sobre Transmisiones pudiera ser diferida o menoscabada por problemas relativos a las controversias jurídicas planteadas o por plantear sobre su validez, sin perjuicio de que cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato liquidado, proceda la devolución del Impuesto; este principio de marginación de la posible invalidez no interesa al caso».

Defiende la Abogacía del Estado que ese principio o facultad se reconoce por la jurisprudencia sin ninguna duda, y pueden citarse, entre otras, la STS de 8 de marzo de 2013, rec. cas. 2418/2010 que declara que «no puede desconocerse que la Administración Tributaria dispone de la facultad de calificación de los actos y contratos sometidos a Inspección. Se lo atribuye explícitamente la normativa tributaria, que dispone que "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" (cf. Art. 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en el mismo sentido, el artículo 28, apartado 2º, de la LGT anterior, de 28 de diciembre de 1963)», o la STS de 22 diciembre 2016, rec. cas. 2804/2015, que reconoce la «posibilidad por parte de la Administración Tributaria de efectuar una calificación jurídica a efectos fiscales, limitada a su ámbito, distinta de la calificación efectuada a efectos registrales; esa facultad de calificación jurídico-tributaria está en la Ley (con carácter general, art. 25 de la LGT de 1963 en sus distintas redacciones y art. 13 de la LGT de 2003, sin perjuicio de las referencias en las leyes reguladoras de cada tributo en particular)».

Recuerda que el Tribunal Supremo ha examinado el alcance de la facultad de calificación en las sentencias de 2 de julio de 2020, rec. cas. 1429/2018, 2 de julio de 2020, rec. cas. 1433/2018 y 22 de julio de 2020, rec. cas. 1432/2018, sucesivamente aplicadas en recursos posteriores.

Conviene destacar, sigue diciendo la Abogacía del Estado, 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. Así, en la STS de 30 de mayo de 2011, rec. cas. 1061/2007, que trata de las diferencias entre economía de opción, negocios celebrados en fraude de ley, negocios indirectos o fiduciarios y simulación, así como sobre el alcance de la calificación.

Por otro lado, dice, 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 27 de noviembre de 2015, rec. cas. 3346/2014 y providencia de inadmisión de 4 de junio de 2020, rec. cas. 264/2020, reiterada en la de 11 de junio de 2020, rec. cas. c.151/2020).

Síguenos en...



Señala que la primera de esas providencias declara que: «(...) la cuestión referente a la inexistencia de elementos de juicio que permitan apreciar una simulación y a la concurrencia de una economía de opción es eminentemente fáctica, lo que impide su revisión en esta sede, pues en el contexto de un recurso de casación como el vigente, la formación de jurisprudencia obedece necesariamente a la interpretación de las normas generales para su común aplicación (...)».

Pues bien, con todos estos mimbres, mantiene que la Inspección tributaria, el TEARC y por último, la sala 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 la ha permitido apreciar que, a pesar de que el negocio celebrado responde formalmente en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica (constitución de una sociedad) teniendo presente el artículo 16 de la Ley General Tributaria, el acto o negocio adolece de simulación, aplicando en este caso la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino aquellos efectivamente queridos por las partes.

Apunta que es importante resaltar que, para apreciar la existencia de simulación del artículo 16 de la LGT no es necesario incoar expediente autónomo alguno, a diferencia de lo 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 ellos) va a poder oponerse a esa consideración, tanto en vía administrativa y económico administrativa, como en esta vía contenciosa.

Observa, como recogen el acuerdo de liquidación, la resolución del TEARC y la sentencia, que la existencia de simulación relativa (excluyente ya del conflicto en la aplicación de la norma) y su apreciación consiguiente, resulta de los siguientes hechos:

(i) El obligado constituye, el 11 de marzo de 2011 la sociedad DIRECCION000 de la que es administrador y partícipe al 90% y cuyo objeto es también la actividad agrícola (actividad de la que estaba dado de alta el recurrente desde el 3/12/2004). Socio y sociedad realizan la misma actividad y en el mismo ámbito geográfico. Pese a la coincidencia de actividad (cultivo de cerezas) en sede de la persona física hay una ausencia total de facturas relativas a la compra de productos específicos o reparación de sistemas de riego.

(ii) No está acreditado que persona distinta del obligado gestione la sociedad pues ni su padre (jubilado en 2009) ni el trabajador Sr. Lucio (que recibe una remuneración de 12.000 euros al año) encajan como gestores de la mercantil.

(iii) La sociedad fija su domicilio fiscal y social en la residencia del obligado y dicha sociedad carece de visibilidad, como entidad frente a terceros o publicidad de la actividad.

(iv) El único cliente que tiene tanto la sociedad como el socio (el obligado) es la entidad Producción Cirera Ribera D'ebre (Procire) de la que el obligado es también socio y consejero. Apunta también que la sociedad deduce gastos derivados de la actividad de engorde y venta de pollos, actividad realizada por el socio, pero no por la sociedad. En suma, la actividad de cultivo de cerezas realizada por DIRECCION000 desde 2011 ya venía siendo efectuada por el recurrente desde 2004.

La simulación es evidente pues, como ya se ha expuesto, el obligado tributario tributa en el régimen de estimación objetiva de IRPF (tanto en lo que se refiere a su actividad de crianza o engorde de pollos como en la de cultivo de cerezas) mientras que en IVA tributa acogiéndose al Régimen especial de Agricultura, Ganadería y Pesca (en lo que se refiere a la actividad de cultivo de cerezas) y al régimen de estimación simplificada (en lo que se refiere a la actividad de crianza de aves).

Mantiene que la actividad que desempeña la entidad DIRECCION000 es una división artificial de la que ejerce el recurrente Sr. Jose Daniel, dado que éste es el único que tiene los conocimientos técnicos de la actividad, quien lleva a cabo la ordenación de medios materiales y personales y es quien trata directamente con clientes y proveedores, siendo el propósito de dicho proceder el no sobrepasar el límite de rendimientos íntegros establecidos en la ley del IRPF para no ser excluido del régimen de estimación objetiva en IRPF y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, y simplificado en IVA.

Piensa que, teniendo presente nuestra doctrina jurisprudencial, existe 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, en violación de ley, lo que la distingue del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma.

Argumenta que, mientras que en la simulación existe una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, tras el cual no existe una voluntad real de crear nada, en el fraude no se trata de ocultar un acto, 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). No es el caso, en esta ocasión, desde su punto de vista.

Considera que la actividad de cultivo de cerezas realizada por DIRECCION000. desde 2011 ya venía siendo efectuada por el Sr. Jose Daniel «Dicha actividad era única y la realizaba el socio y administrador, que era quien realmente -ex artículo 11.4 de la LIRPF- ordenaba y siguió ordenando los factores productivos (trabajo y capital) y no la sociedad, tal y como se desprende de los numerosos indicios que recoge la Inspección en su acuerdo, sin que, por tanto, pueda admitirse la pretensión del obligado de dar validez a la ficción de división artificial que pretendió crear con la constitución de una sociedad, a los únicos efectos de seguir manteniendo a toda costa, el régimen fiscal más beneficioso del que venía disfrutando hasta ese momento».

Razona que la Inspección tributaria, para llegar a la conclusión de que nos encontramos ante un negocio simulado, en el procedimiento inspector, como permite el artículo 16.2 LGT, y con efectos exclusivamente tributarios, ha hecho acopio de una serie de indicios (los antes detallados) serios y precisos, según exige la prueba de presunciones que le permiten llegar a la conclusión de que era el obligado tributario, el Sr. Jose Daniel, quien realizaba o mejor, «seguía realizando, una ordenación por cuenta propia de los medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes, mientras que con la constitución ficticia de una sociedad de responsabilidad limitada trató de desagregar de forma artificial la existencia de dos actividades, a los efectos de aprovechar la tributación más beneficiosa en IRPF, cuando, en realidad, existía una única actividad económica».

Concluye manifestando que a ese desconocimiento de la actividad formalmente declarada por una persona jurídica, con la consiguiente imputación de las rentas a la persona física que realiza la misma actividad económica que estaba realizando hasta ese momento, se puede llegar por la Administración tributaria a través de la apreciación en el procedimiento de regularización tributaria de la existencia de un negocio simulado y, por tanto, de la figura de la simulación prevista en el artículo 16 LGT que, no exige, insiste, a diferencia del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 de la misma LGT, la otra norma antielusión de un expediente autónomo y aparte, el del artículo 159 LGT/2003. En ese sentido, recuerda que la sentencia de esta Sala, de 9 de noviembre de 2015, rec. cas. 1866/2003, declara que, a diferencia del conflicto en la aplicación en la norma «(...) la simulación era más fácil de declarar puesto que correspondía al órgano administrativo efectuar la oportuna regularización sin necesidad de acudir al expediente específico y declaración singular contemplada, en la literalidad de la ley, para el fraude».

TERCERO.- El criterio de la Sala.

La vigente Ley General Tributaria dispone, en su artículo 13 respecto de la calificación, que «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», continuando de este modo con declaraciones similares contenidas en normas precedentes. Esa afirmación legal mantiene «la facultad de calificación a efectos fiscales y su eficacia a los fines de establecimiento y exigencia de los tributos, sin prejuzgar su naturaleza civil, a los fines privados que procedan y que corresponde determinar a la jurisdicción ordinaria, y sin perjuicio, asimismo, del control por parte de los tribunales de justicia, con ocasión del recurso contencioso-administrativo pertinente, del adecuado control acerca del ejercicio de la indicada potestad de calificación» (sentencia de 2 de marzo de 2006, rec. cas. 401/2003).

Efectivamente, la potestad de calificación corresponde a la Administración, «eso sí, sometida a la fiscalización de la jurisdicción contencioso-administrativa» (STS de 22 de marzo de 2012, rec. cas. 2975/2008). La calificación ha de concebirse como operación estrictamente jurídica, realizada mediante criterios igualmente jurídicos, reveladores de la verdadera naturaleza que desde esa misma perspectiva tienen los hechos que se presentan en la realidad, para que pueda decirse, que el mecanismo de la calificación se ha utilizado adecuadamente (sentencia de 13 de enero de 2011, rec. 1451/2006).

Pensamos que, trasladando a la normativa actual la declaración realizada con respecto a regulaciones precedentes por la sentencia de 3 de julio de 2014, rec. 1512/2014, el artículo 13 LGT «no es un instrumento en manos de la Administración tributaria para interpretar las normas interesadamente, sino para calificar rectamente los actos, contratos o negocios jurídicos, permitiendo a aquélla aplicar el gravamen con arreglo al verdadero negocio jurídico celebrado,

Síguenos en...



prescindiendo, si es preciso, de un *nomen iuris*, esto es, sin quedar vinculado por la calificación jurídica que las partes hayan querido otorgarle». De la sentencia de 3 de julio de 2014, rec. 1512/2014, también se desprende, traslado nuevamente su parecer a la regulación actual, que la calificación no es una potestad en manos de la Administración alternativa de aquélla que le permite la declaración de conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15 LGT) -otro tanto, puede decirse de la simulación- de manera que, cuando concurren los requisitos para iniciar el correspondiente procedimiento, éste no podrá ser soslayado ni ser objeto de dispensa acudiendo a la potestad de calificación.

El principio de calificación se enmarca en las facultades que el ordenamiento tributario ofrece a la Administración para exigir el tributo al sujeto pasivo cualquiera que sea la forma o denominación que hubiera utilizado. «El principio de calificación se configura como una facultad de la Administración que la ley le atribuye, y le permite, a efectos tributarios, determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o denominación que las partes le hubieran dado» (SSTS de 26 de mayo de 2016, rec. cas. 60/2015 y de 12 de julio de 2016, rec. cas. 1272/2015). Como señala la STC 65/2020, de 18 de junio «la calificación consiste en analizar si un determinado supuesto real (hecho, acto o negocio jurídico realizado) encaja en el supuesto normativo abstracto y, si el resultado es positivo, en subsumir aquel en este. Se trata pues de una operación esencialmente interpretativa».

La sentencia de instancia infringe los artículos 11.4 LIRPF y 5 LIVA, en relación con los artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria, y la jurisprudencia reiterada de esta Sala, en tanto en cuanto admite la posibilidad de que la administración tributaria pueda modificar la tributación del recurrente en el IVA (también en el IRPF), mediante la invocación del principio de calificación del artículo 13 LGT, sin acudir a las normas antielusión recogidas en la propia LGT; concretamente, apela al artículo 13 LGT sin aplicar su artículo 15 (conflicto en la aplicación de normas) o bien el artículo 16 (simulación), siendo así que la mera actividad de calificación no da cobertura para llegar a una conclusión como la extraída por la sentencia recurrida. Si, como sostiene la sentencia impugnada, existe simulación, la Administración tributaria debería haberlo declararlo en el correspondiente acto de liquidación y, por tanto, no habiéndose obrado de ese modo, como ha sido el caso, tanto la liquidación como las sanciones asociadas a la misma son nulas de pleno derecho.

La Administración tributaria no puede, con ocasión de la comprobación o inspección, sin acudir, según proceda, a lo previsto en los artículos 15 o 16 de la LGT, entender que lo efectivamente realizado es algo distinto de lo declarado por el obligado tributario, es decir, considerar como real una actividad diferente a la que tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la esa nueva realidad, en particular, desconociendo una actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica (DIRECCION000). Parafraseando a la STS de 8 de junio de 2002, rec. cas. 2112/1997, el proceder de la administración es equivalente a no interpretar, en sentido jurídico, que es lo que procede, como primer estadio del procedimiento hermenéutico, e impone el artículo 13 LG, actos ajustados en todo a las prevenciones establecidas en artículos 11.4 LIRPF y 5 LIVA en particular. En el supuesto de autos, se trataría en última instancia de una presunción, sin base legal alguna, solo soportada por la facultad de interpretar con arreglo a su verdadera naturaleza los actos sometidos a gravamen en el IRPF, en el IVA y en IS, de conflicto en la aplicación de la norma o simulación que pretendiera sustentarse en unas circunstancias que implicaban, una sujeción estricta a los mandatos legales establecidos, y además, de una presunción de fraude deducida sin las garantías y procedimiento legalmente derivados de los artículos 15 y 16 LGT.

Cuando la administración ha calificado como artificiales determinadas manifestaciones de una actividad económica, es condición *sine qua non* invocar, en el acto de liquidación, la declaración formal y expresa, según corresponda, del conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 LGT o de la simulación del artículo 16 LGT, de manera que, si no se obrase de ese modo por la administración, nos encontraríamos, como esta vez, ante una irregularidad invalidante.

Las referencias a la simulación realizadas en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia de instancia son la conclusión a la que llega el propio tribunal, puesto que en el acuerdo de liquidación no existe ninguna mención a esa figura antielusiva, tampoco en el acuerdo sancionador. La sentencia recurrida olvida que los mecanismos previstos en los artículos 13, 15 y 16 LGT no son intercambiables entre sí, sino que cada uno de ellos tiene un espacio propio y diferenciado, lo cual está en consonancia con sus distintas consecuencias jurídicas.

Realmente, la sentencia de instancia sufre a la administración tributaria cuando saca a la luz, de manera expresa, un mecanismo antielusivo, la simulación, que no fue invocado, expresamente, por la recurrida en sede administrativa. En realidad, en sede administrativa no se invocó

expresamente el artículo 13 LGT y tampoco el artículo 16, ni siquiera el conflicto en la aplicación de la norma, mecanismo antielusivo que, quizás, también podría haber sido inferido por el tribunal de instancia de la actuación administrativa. Dicho tribunal de instancia, como hemos podido comprobar, para validar la actuación administrativa ha hecho recaer el peso de su argumentación sobre la simulación.

Por tanto, la pregunta de si lo realizado por la Administración es meramente una operación de calificación, bajo el ámbito del art. 13 LGT, o una operación distinta, destinada a impedir una maniobra de elusión fiscal, bajo la figura de declaración de conflicto o de simulación (artículos 15 y 16 LGT) es pertinente. Ni las consecuencias de utilizar una u otra potestad son irrelevantes, ni los presupuestos son los mismos, como hemos declarado en nuestra jurisprudencia sobre la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias y simulación, reguladas en los artículos 13, 15 y 16 LGT, jurisprudencia que pasamos a exponer seguidamente.

Nuestra jurisprudencia actual 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), 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 (artículo 15 LGT) bajo la apariencia de una simple "calificación" del artículo 13 LGT.

Se dijo en el FJ Tercero de la sentencia de 2 de julio de 2020, rec. cas. 1429/2020:

«[...] 1. Hemos de partir de una circunstancia esencial: en la sentencia dictada por la Sala de Granada que es objeto de la presente casación se dan por probados los hechos más arriba relatados, esto es, que no hay cuatro empresarios, sino uno solo para el que trabajan los otros tres, que emiten facturas para JOSÉ ORDOÑO, SL como falsos autónomos.

La existencia de una realidad distinta de la que aparentemente realizan las personas concernidas (específicamente, una "actividad económica única" y no cuatro) no es, pues, cuestión controvertida en casación (ni podía serlo, dado su carácter fáctico).

2. Lo que debe resolverse es, de esta forma, algo estrictamente jurídico, concretamente si la Administración Tributaria puede -exclusivamente con los mimbres que pone a su disposición el artículo 13 de la Ley General Tributaria y por entender que lo efectivamente realizado es algo distinto de lo aparente- considerar como real una actividad diferente de la que aparentemente tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la nueva realidad que se declara, consistentes en las que expresa muy bien el auto de admisión: (i) desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, (ii) atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas y (iii) recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas.

3. Muy sintéticamente, cabría decir que la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes.

Como hemos visto, según el artículo 13 de la Ley General Tributaria, las obligaciones tributarias se exigirán " con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado".

4. La segunda figura en estudio -según el auto de admisión- es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 de la Ley General Tributaria), que existe, según dicho precepto señala, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

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

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

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

5. Por último, en la simulación (artículo 16 de la Ley General Tributaria), "el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes", en el bien entendido que si existe

simulación la Administración Tributaria tiene que declararlo en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios; además, en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

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

Es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquél el negocio o negocio 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, se expresa en el FJ cuarto de la STS de 2 de julio de 2020, rec. cas. 1429/2018 en estos términos:

«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 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. [...]».

Aplicando al caso enjuiciado la doctrina jurisprudencial expuesta en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020, rec. cas. 1429/2018 y 22 de julio de 2020, rec. cas. 1432/2018, en nuestra sentencia de 23 de febrero, rec. cas. 5730/2021 declaramos:

«resulta patente que, contrariamente a lo expresado en la sentencia recurrida, el examen de la pretendida actuación de calificación tributaria sí debe efectuarse bajo los criterios interpretativos expuestos en las SSTs de 2 y 22 de julio de 2020, cit. que exponen la actual doctrina jurisprudencial acerca de los límites entre calificación, conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, en las que hemos remarcado el alcance de la exigencia legal de diferenciar adecuadamente los límites entre una y otra figura, y el deber de la Administración de ajustar el uso de las potestades de calificación, declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y apreciación de simulación a las características reales del acto, negocio o hecho con trascendencia tributaria regularizado. Solo manteniendo el rigor necesario en la aplicación en cada caso de la figura que resulte pertinente, podrá cobrar efectividad el esquema diseñado por el legislador en la actual Ley General Tributaria, aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en línea con la reforma de los arts. 23, 24 y 25 Ley 230/1963, introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

Pues bien, a diferencia de lo razonado en la sentencia recurrida, consideramos que en el caso que se enjuicia, la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica. La calificación de los hechos imponibles, ya se ha dicho, es una operación consistente en determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado. Por tanto, es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas. Sin embargo, lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular el pago de la prestación de servicios, sobre el que se ha repercutido el IVA que es objeto de liquidación en la regularización objeto de este litigio. Este negocio jurídico es dejado de lado en el proceso de la supuesta calificación, y, aislando del mismo un determinado elemento, la prestación consistente en el pago, ésta es separada por completo de aquel negocio al que respondía -en la intención de los contratantes- y se atribuye la causa y finalidad de esa prestación, y sus consecuencias tributarias, al cumplimiento de otro negocio jurídico distinto, entre sujetos parcialmente diferentes, que es el contrato de representación entre jugador y agente. Paradójicamente, el acuerdo sancionador considera que estamos ante una infracción leve, no aprecia la existencia de ocultación, y considera que la culpabilidad viene determinada, no por una actuación dolosa, sino por la omisión de la diligencia debida, apreciación que parece difícil concordar con el esquema operativo que construye el acuerdo de liquidación.

No corresponde a este Tribunal determinar si la Administración debió declarar la existencia de simulación negocial, incardinable en el art. 16 LGT, y para cuya apreciación en el propio acto de liquidación está habilitado (art. 16.2 LGT) -no en vano el proceso argumentativo recuerda

Síguenos en...



vivamente a la denominada simulación en la causa que algunas veces ha sido examinada en nuestra jurisprudencia-, o una actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación de normas tributarias, delimitado en sus presupuestos y consecuencias en el art. 15 LGT. Entre una y otra figura existen obviamente 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 de conflicto. Sobre todo ello se extienden nuestras sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 citadas, a las que hemos de remitirnos. También es cierto que existen zonas de aparente conflicto o superposición de estas figuras que no hacen siempre fácil optar por una u otra calificación, aunque desde luego, 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, por más que el margen de aplicación de ésta última se trate de ensanchar por la Administración más allá de sus límites naturales, como ha ocurrido aquí. Lo relevante para nuestro enjuiciamiento es que, en este caso, el margen de opción que la ley tributaria permite a la operación de calificación ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible, pues en modo alguno se limita la Administración a calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, sino que aísla el flujo económico de ese negocio, y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo que, se dice, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias».

CUARTO.- Doctrina jurisprudencial.

En definitiva, no podemos confirmar la sentencia de instancia, puesto que lo que se recurre en casación no es una mera y simple calificación jurídica de unas operaciones o negocios, realizada sencillamente conforme a los criterios ordinarios de la interpretación jurídica. Se trata de algo diferente, en concreto de una simulación relativa, según la sentencia de instancia. Esta requiere una declaración expresa por parte de la administración, de lo cual no existe constancia en el expediente administrativo, o quizás de la declaración de un conflicto en la aplicación de la norma, en cuyo caso resulta exigible seguir un procedimiento específico, de lo cual no hay reflejo en dicho expediente. El fundamento del acto administrativo inicialmente recurrido es, aparentemente, el principio de calificación, pero realmente no lo es, como se desprende de la sentencia que se impugna, cuya *ratio decidendi*, verdaderamente, es la existencia de simulación parcial.

Conforme a lo que hemos razonado, debemos reiterar, en esencia, el criterio expuesto en las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020, rec. cas. 1429/2018 y 22 de julio de 2020, rec. cas. 1432/2018, así como la de 23 de febrero de 2023, rec. cas. 5915/2021, y de 22 de junio de 2023, rec. cas. 4702/2021, y en las posteriores, la última de ellas la de 29 de abril de 2025, rec. cas. 489/2025, que haciéndose eco de las anteriores, se reafirman en ellas, y a las que hemos de remitirnos, reiterando que «[...] las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas -como las aquí analizadas- no son de libre uso sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y, 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, no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización llevada a efecto [...]».

Ello nos lleva a fijar la siguiente doctrina:

«La Administración tributaria no puede, sin acudir a las normas generales antielusión reguladas en los artículos 15 y 16 LGT - pese a entender que el negocio o actividad que se realiza es algo distinto de lo aparente- desconocer la actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica e imputar las rentas obtenidas por aquella a una persona física que realiza la misma actividad económica».

QUINTO.- Pretensiones de las partes.

El Sr. Jose Daniel solicita que declaremos haber lugar al recurso y, como corolario de ello se acuerde la anulación de la sentencia recurrida.

La Abogacía del Estado, por su parte, solicita que se declare no haber lugar al presente recurso de casación, dictándose sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida.

Por todas las razones expuestas precedentemente, declaramos haber lugar al recurso de casación lo que comporta la estimación del recurso contencioso administrativo núm. 1025/2021, interpuesto ante Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en relación con la liquidación relativa al impuesto sobre el valor añadido, periodos 3T/2013 a 4T/2016 y sanción derivada de ella.

Síguenos en...



SEXTO.- Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

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

Segundo. - Haber lugar al recurso de casación deducido por doña Eulalia Castellanos Llauger, en representación de don Jose Daniel, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 15 de febrero de 2023, en el recurso núm. 1025/2021, sobre impuesto sobre el valor añadido, periodos 3T/2013 a 4T/2016 y sanción derivada, sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Estimar recurso núm. 1025/2021 interpuesto por la representación de don Jose Daniel frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 22 de abril de 2021, desestimatoria a su vez de las reclamaciones económico-administrativas NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007 formuladas contra las liquidaciones por IVA de los periodos 3T/2013 a 4T/2016 y el acuerdo sancionador, de 24 de julio de 2019. declarando nulos tales actos y resoluciones, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico.

Cuarto. - Hacer la declaración sobre las costas que se contiene en el último fundamento de derecho.

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

Así se acuerda y firma.

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