

## TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 489/2025 de 29 de abril de 2025

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5769/2023

## SUMARIO:

**IS. Exención de rentas obtenidas en el extranjero.** *Transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.* La Inspección de la AEAT, así como la Sala de instancia -en una sentencia que adolece de cierto laconismo a la hora de fundamentar jurídicamente el fallo desestimatorio- consideran que los rendimientos obtenidos por la sociedad recurrente como resultado de la inversión en las acciones de la compañía luxemburguesa y la venta del inmueble en París no son susceptibles de ser calificados como participación en los fondos propios de una entidad no residente (conforme a lo que aparenta ser, pues ha habido una efectiva adquisición de acciones que representan el 5 por 100 del capital) que ejerza una actividad en los términos del art. 21 TRLIS, con derecho a la exención por doble imposición; ni persigue el ejercicio de la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles. La sentencia recurrida sostiene que la auténtica naturaleza de los ingresos obtenidos dimana de la cesión a terceros del capital propio para obtener un rendimiento financiero, como consideró la Inspección al regularizar. Tal calificación lleva consigo que la liquidación practicada por la Inspección rechaza la exención del art. 21 TRLIS en cuanto a los dividendos y cuotas de liquidación recibidos de la compañía luxemburguesa, por considerar que se trata de rendimientos de un activo financiero, consistente en la cesión a terceros de capitales propios y no de una participación en los fondos propios de entidades no residentes. Este es el núcleo de la decisión contenida en la sentencia, idéntico al derivado de la actividad impugnada. La sentencia es sumamente escueta y no abunda en la exposición de razones jurídicas que expliquen cuál es la causa determinante para confirmar el criterio de la Administración. Se limita a la afirmación apodíctica de que estamos ante un activo financiero, esto es, un producto de inversión ofrecido por el Banco, lo que lo excluiría de la consideración como cesión de capitales propios de la inversión y, por ende, la negativa a reconocer la deducción del art. 21 TRLIS. Considera la Sala que el modo de razonar de la Administración parte de una confusión entre las ideas de causa del negocio jurídico y otro concepto de menor calado, el de la intención o propósito económico que preside su celebración. Lo que implícitamente se niega como base de la regularización: que las dos calificaciones presentadas como antagónicas por la Sala *a quo* son conceptualmente compatibles: la participación en fondos propios de entidades no residentes y la inversión financiera a que se puede aspirar con ella. El hecho de que un sujeto de derecho hubiera adquirido acciones representativas del 5 por 100 del capital social de la sociedad luxemburguesa -de forma lícita, pues nada hay de anómalo, ni se denuncia como tal, en el negocio societario emprendido- le incorpora al concepto de participación en fondos propios y, con ello, al supuesto de hecho de la deducción por doble imposición del art. 21 TRLIS. El propósito de lucrarse con la venta de las acciones o con la obtención de dividendos no desmiente la condición de inversión financiera, o como producto financiero, si se quiere. No cabe conceptualmente imputar la realización de una especie de negocio anómalo, pero si lo fuera, es decir, aun aceptando como sustento argumentativo que se hubiera dado esa ideación y ejecución fraudulenta, la aplicación del art. 13 LGT (calificación) no basta por sí sola, como vamos a razonar, para corregir la pretendida anomalía negocial. Al efecto, procede una remisión íntegra a nuestra jurisprudencia, tomando como punto de partida la esencial STS de 2 de julio de 2020 recurso n.º 1433/2018- que niega la posibilidad de la Administración de recalificar rentas al amparo del art. 13 LGT. En este caso considera la Inspección y también la sentencia recurrida que el designio impulsor de la creación e instrumentalización de la sociedad luxemburguesa por el banco y por los adquirentes de las acciones lleva consigo, de modo inherente, la realización efectiva de una serie encadenada de negocios jurídicos distintos de los aparentes, encaminada a la obtención fraudulenta de una exención por doble imposición a la que, no haber obrado así, no se habría tenido derecho. Esa calificación, que se ampara formalmente en el art. 13 LGT, haciéndolo objeto de una interpretación extensiva hasta la desmesura, en realidad lo que hace es, incurriendo precisamente en la conducta que critica al administrado, burlar el art. 15 LGT, de aplicación al caso -en la perspectiva de la Inspección-, pues la operativa que ésta describe conduce de modo bastante claro a la idea del fraude de ley -ahora conflicto en la aplicación de la norma, figura, con

Síguenos en...

la que cabría admitir ciertas diferencias de concepto- del art. 15 LGT, teniendo en cuenta la no intercambiabilidad de las cláusulas antifraude o potestad de recalificación de los arts. 13, 15 y 16 LGT. La STS de 2 de julio de 2020 constituye el punto de partida de una doctrina jurisprudencial de extraordinaria importancia para dotar de seguridad jurídica la aplicación administrativa y judicial de las cláusulas antielusión previstas con carácter general en la LGT. Doctrina constante y reiterada de esta Sala, pues la sentencia impugnada, aun expresado de un modo poco preciso, acepta la premisa justamente contraria, la de que las figuras de la calificación y el conflicto en la interpretación de la norma (arts. 13 y 15 LGT) devienen intercambiables, electivas y fungibles, pues sobre la base más que evidente de que la Inspección consideraba el conjunto negocial descrito como revelador de una conducta fraudulenta -como ha evidenciado la transcripción parcial del acuerdo de liquidación-, no obstante ello, considera adecuado y suficiente para neutralizar los efectos favorables a que conduciría la aplicación de la norma de cobertura (el art. 21 TRLIS), no la apertura y seguimiento del procedimiento especial para la declaración de conflicto (art. 15 LGT), sino el de mera calificación (art. 13 LGT), ejercitado impropia y abusivamente. La jurisprudencia constituye la directa continuidad de la que este Tribunal Supremo ha venido estableciendo en sentencias precedentes: Las instituciones jurídicas, entre ellas 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, de calificación de un negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización aquí llevada a efecto. La Administración tributaria no puede, con fundamento en la habilitación que le confieren los arts. 21 TRLIS y 13 LGT, 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 aparentemente concebido- desconocer la actividad económica formalmente llevada a cabo y calificar el negocio jurídico como un producto financiero consistente en la cesión a terceros de capitales propios y sus rendimientos como procedentes de un activo financiero y no como la participación en los fondos propios de entidades no residentes. En otras palabras, ante la constatación por la propia AEAT de que el conjunto negocial diseñado y ejecutado persigue una finalidad elusoria fiscal mediante la realización de actos jurídicos artificiosos, era indeclinable la apertura del procedimiento previsto en el art.15.2 LGT mediante la emisión del informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el art. 159 de esta ley y la declaración correspondiente, en su caso. En los términos debatidos, no cabe negar la exención por doble imposición internacional prevista en el art.21 TRLIS, en relación con los dividendos y cuotas de liquidación recibidos de la entidad luxemburguesa, dada la falta de justificación del hecho determinante de la denegación, la de que no son dividendos derivados de la participación en los fondos propios de entidades no residentes. Por tanto, la AEAT ha actuado bajo el amparo formal de la facultad de calificación jurídica (art. 13 LGT) en un caso de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sin haber seguido el procedimiento que prevé al efecto el art. 15.2 LGT. Al no haberse recabado el informe preceptivo y vinculante, se ha infringido un trámite sustancial del procedimiento que conlleva su infracción total y absoluta y, por ende, la nulidad de pleno derecho del acto cuestionado en la instancia (art. 217.1. e) LGT).

## TRIBUNAL SUPREMO

### SENTENCIA

#### Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

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. 489/2025

Fecha de sentencia: 29/04/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Síguenos en...



Número del procedimiento: 5769/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/04/2025

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

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5769/2023

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

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 489/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 29 de abril de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5769/2023**, interpuesto por la procuradora doña Margarita Morán Gómez, en nombre y representación de **INTERIOR TRES, S.L.**, contra la sentencia nº 2780/2022, de 27 de junio, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso nº 627/2020. Ha sido parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 27 de junio de 2022, en cuyo fallo se dispone, literalmente, lo siguiente:

*"[...] Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de INTERIOR TRES S.L contra el acto administrativo a que se refiere el antecedente de hecho primero de la presente resolución por ser ajustada a derecho. Con costas al recurrente hasta el límite de 1500 euros. Notifíquese la presente sentencia a las partes [...]"*

#### **SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada la sentencia, la procuradora Sra. Morán Gómez, en nombre de Interior Tres, S.L. presentó escrito de preparación del recurso de casación el 10 de octubre de 2022.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas:

El artículo 21 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

Los artículos 13 y 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

Los artículos 49, 56, 57 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

3. La Sala a *quotu*vo por preparado el recurso de casación mediante auto de 5 de julio de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Morán Gómez, en dicha representación, compareció el 28 de julio de 2023; y el Abogado del Estado, en la propia, lo ha hecho el 2 de octubre de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

#### **TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.**

Síguenos en...



La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 29 de mayo de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] Determinar si la Administración tributaria puede, con fundamento en la habilitación que le confieren los arts. 21 TRLIS 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 aparentemente contratado- desconocer la actividad económica formalmente declarada por unas personas jurídicas intervinientes en una operación y calificar el contrato como un producto financiero consistente en la cesión a terceros de capitales propios y sus rendimientos como procedentes de un activo financiero y no como la participación en los fondos propios de entidades no residentes.*

*Aclarar, en consecuencia, si es procedente la aplicación de la exención por doble imposición internacional, prevista en el artículo 21 TRLIS, en relación con los dividendos y cuotas de liquidación recibidos de la entidad luxemburguesa CE 127 S.A. al considerar que se trataba de una participación en los fondos propios de entidades no residentes [...]"*

2. La procuradora Sra. Morán Gómez interpuso recurso de casación mediante escrito de 12 de julio de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

*"[...] en su día dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados en el motivo Segundo anteriormente expuesto [...]"*

#### **CUARTO.-Oposición al recurso de casación.**

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso el 27 de septiembre de 2024, en que manifiesta:

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

#### **QUINTO.-Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 22 de abril de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la Administración tributaria puede, con fundamento en los arts. 21 TRLIS y 13 LGT, pero sin acudir a las normas 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 aparentemente contratado- desconocer la actividad económica formalmente declarada por los intervinientes en una operación y calificar el contrato como un producto financiero de cesión a terceros de capitales propios; y sus rendimientos como procedentes de un activo financiero y no como la participación en los fondos propios de entidades no residentes.

Además, el auto de admisión nos lleva a aclarar, en consecuencia, si es procedente la aplicación de la exención por doble imposición internacional prevista en el artículo 21 TRLIS, en relación con los dividendos y cuotas de liquidación recibidos de la sociedad luxemburguesa CE 127 S.A., al considerar que se trataba de una participación en los fondos propios de entidades no residentes.

En este recurso se ha impugnado la sentencia de 27 de junio de 2022, a que ya hemos hecho mención más arriba, en que la Sala de Málaga de esta jurisdicción desestimó el recurso deducido por la sociedad indicada frente a la resolución de 30 de mayo de 2018, del TEAR de Andalucía, Sala de Sevilla, que a su vez desestimó la reclamación entablada por Interior Tres, S.L. contra la liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio 2012, de la que resulta una deuda de 102.379,67 euros.

El auto de admisión refiere los hechos y circunstancias desencadenantes del acto administrativo recurrido en la instancia:

#### **"SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.**

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

**1º.- Actuaciones previas a la constitución de la sociedad luxemburguesa CE 127 S.A.**

Síguenos en...

Antes de la constitución de la sociedad luxemburguesa CE 127 S.A., Banif encargó el 28 de septiembre de 2005 un estudio al bufete Freshfields Bruckhaus Deringer, cuyas conclusiones se recogen en el documento denominado "opinión legal", que se facilitaba a cada uno de los accionistas de CE 127 con anterioridad a la escritura pública de adquisición de acciones, y cuyos aspectos más significativos se relacionan a continuación:

Los aspectos fiscales luxemburgueses habían sido revisados por el despacho de abogados Arendt & Medernach.

En el informe se exponía el tratamiento fiscal en España, Francia y Luxemburgo de una estructura de inversión eficiente que invierta en inmuebles comerciales en Francia.

Los inversores son sociedades residentes en España, sujetas a la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Dichos inversores aportarían capital a una sociedad luxemburguesa mediante la adquisición de acciones de esta última.

La luxemburguesa -LuxCo-, está sujeta al Impuesto sobre sociedades luxemburgués. No es, pues, una sociedad sujeta al régimen de las llamadas "Holdings de 1929". Es la que adquiriría un activo (inmueble) en Francia.

Cada inversor tendría una participación en la LuxCo de al menos un 5% del capital durante al menos un periodo de un año.

Cada LuxCo tenía una oficina y un trabajador a jornada completa de acuerdo con los arts. 25 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) en relación con el art. 107 de la LIS.

La LuxCo no tendría empleados, oficinas ni cualquier otra presencia en Francia, ni ningún activo en Francia a excepción de los activos (inmuebles).

Según el marco legal vigente en el momento de emitir el informe, tanto las rentas arrendaticias como la ganancia derivada de la transmisión directa del inmueble por la sociedad residente en Luxemburgo no estarían sujetas a tributación ni en Francia ni en Luxemburgo.

Así pues, de acuerdo con el marco legal vigente en el año 2005, no existirá tributación ni en Francia ni en Luxemburgo por la venta del activo por parte de la LuxCo, siempre que dicha LuxCo sea considerada como residente en Luxemburgo y no tenga un establecimiento permanente en Francia al cual se atribuyan las ganancias obtenidas en la venta.

## **2º.- Constitución de la sociedad luxemburguesa CE 127 S.A.**

Banco Banif constituyó el 22 de noviembre de 2005 en Luxemburgo, en escritura pública, la sociedad CE 127 S.A. con un capital de 100.000 acciones de 10 € de valor nominal y una prima de emisión de 675,00 € por acción.

El capital social fue íntegramente suscrito y desembolsado por Banco Banif que suscribe 99.999 acciones y por D. ., que suscribe una acción. Representando a ambos accionistas figura Dª. Patricia Schon, abogada, con residencia profesional en Luxemburgo.

El mismo día de la constitución de la sociedad en escritura pública, se celebra la Junta General Extraordinaria de accionistas a la que asisten los socios Banco Banif S.A. y D. L..., ambos representados por la ya citada señora. En dicha Junta se nombra al Consejo de Administración, formado por tres consejeros con un mandato que se extenderá hasta el año 2011.

El 24 de noviembre de 2005, CE 127 firma un contrato con Banif Inmobiliario que resulta fundamental para que Banco Banif no pierda el control sobre el funcionamiento de la sociedad luxemburguesa cuando ya no sea accionista de esta. A medida que Banif va vendiendo sus acciones de CE 127, los nuevos accionistas tienen conocimiento de este contrato a través de la Carta de Reconocimiento de riesgos y del Acuerdo de adhesión de accionistas, documentos que están obligados a suscribir como paso previo a la adquisición de las acciones de CE 127. Como consecuencia de lo establecido en el contrato mencionado, Banif Inmobiliario percibirá una suma anual de 250.000,00 € por realizar labores de coordinación y tendrá el derecho de exclusiva para la venta del inmueble, por el que obtendrá una comisión del 0,6% del precio de venta.

Desde el 25 de noviembre 2005 hasta el 3 de marzo 2006, Banco Banif fue vendiendo a sus clientes la totalidad de sus acciones en CE 127 S.A. en 18 paquetes de un 5% y un paquete de un 10% de participación en el capital social.

De esta manera, el 3 de marzo de 2006, Banco Banif S.A. ya no tenía ninguna participación en el capital social de CE 127.

El 1 de diciembre de 2005 CE 127 S.A. adquirió en escritura pública otorgada en París ante el notario firmante D. Louis Gourret, un edificio situado en los Campos Elíseos 127 de París por un importe de 64.000.000,00 €. El precio se paga en su totalidad en el momento de otorgar la correspondiente escritura pública. Representando a CE 127 S.A. figura Monsieur François Brouxel. El edificio de los Campos Elíseos es el único activo de CE 127.

Antes del momento de compra de las acciones de CE 127 por los clientes de Banco Banif S.A., éstos firman un documento dirigido a Banco Banif, en el que, además de manifestar su interés por la compra de las acciones de CE 127, reconocen haber sido informados de una serie de cuestiones de trascendencia sobre la inversión que iban a realizar.

### **3º.- Autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012.**

INTERIOR TRES S.L., adquirió en escritura de 23 de febrero de 2006 acciones de la sociedad luxemburguesa CE 127 S.A. a Banco Banif S.A.

Estas acciones representaban el 5% del capital social de CE127, que se constituyó por Banif en noviembre de 2005 y que adquirió el 1 de diciembre de 2005 un edificio en los Campos Elíseos, París.

Dicho inmueble era su único activo, y los alquileres de dicho inmueble son los únicos ingresos que obtiene la sociedad.

CE 127 disponía de un contrato de alquiler de un local en Luxemburgo y una empleada con contrato laboral.

El inmueble se vendió en escritura pública con fecha 16 de noviembre de 2010 por 90 millones de euros y se obtuvo una plusvalía. A partir de esta fecha CE 127 entra en proceso de liquidación y, finalmente se liquida en escritura pública otorgada el 10 de agosto de 2012.

El sujeto pasivo, como reflejan los asientos contables, contabilizó el beneficio por la liquidación de la sociedad el 1 de septiembre de 2012 en la cuenta "Venta participación sociedad CE 127" por un importe de 808.233,00 €.

En la declaración presentada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, el sujeto pasivo practica un ajuste negativo al resultado contable por un importe de 808.233,00 € en concepto de exención por doble imposición internacional (artículos 21 y 22 TRLIS).

### **4º.- Acuerdo de liquidación.**

La Inspección Regional de la Delegación Especial de Hacienda de la AEAT dictó liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012, que rechazó la exención por doble imposición internacional del artículo 21 TRLIS, en relación con los dividendos y cuotas de liquidación recibidos de la entidad Luxemburguesa CE 127 S.A., al considerar que se trataba de rendimientos de un **activo financiero, por la cesión a terceros de capitales propios y no de participación en los fondos propios de entidades no residentes.**

En el acuerdo de liquidación se describía la operativa diseñada por Banif, así como la finalidad perseguida por dicha entidad, concluyendo que el banco había ideado, supervisado, explotado y liquidado la operación de CE 127 SA, pretendiendo obtener un beneficio fiscal que hiciera más atractivo y rentable ese producto financiero. Así, el representante de Interior Tres S.L., en diligencia de 10 de septiembre de 2014, afirma que la propia contribuyente es un holding por donde la familia Anibal canaliza sus inversiones financieras y adquirió las acciones de CE 127, como producto financiero ofrecido por el Banco Santander.

### **5º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.**

Contra el acuerdo de liquidación la mercantil INTERIOR TRES S.L., interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, con sede en Sevilla, que, el 30 de mayo de 2018, la desestimó.

### **6º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.**

La mercantil INTERIOR TRES S.L., representada por la procuradora D.<sup>a</sup> Margarita Morán Gómez interpuso recurso contencioso-administrativo n.º 419/2018, contra tal resolución, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga.

La *ratio decidende* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Quinto con el siguiente tenor literal:

«[...] Por tanto, no se trata de una participación en los fondos propios de una entidad no residente que ejercen una actividad en los términos del artículo 21 del TRLIS con derecho a la exención por doble imposición ni persigue el ejercicio de la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles con la finalidad de obtener beneficios derivados de esa actividad económica sino que su auténtica naturaleza es la de cesión a terceros de capital propio para obtener un rendimiento financiero, tal como consideró la Inspección al regularizar.

Calificada la operación como cesión a terceros de capitales propios y no como una participación en los fondos propios de las entidades no residentes, no era de aplicación la exención por doble imposición internacional y la Inspección se ha limitado a aplicar el régimen tributario correspondiente a la auténtica naturaleza de la operación».

La sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación".

"TERCERO.- Marco jurídico.

1. ...el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 21 TRLIS:

«1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del cinco por ciento.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades.

b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla.

Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información...

c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Sólo se considerará cumplido este requisito cuando al menos el 85 por ciento de los ingresos del ejercicio correspondan a:

1.º Rentas que se hayan obtenido en el extranjero y que no estén comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refiere el apartado 2 del artículo 107 como susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional...».

2. También será preciso interpretar el artículo 13 LGT que señala:

« 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».

Por su parte el artículo 15 LGT añade 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».

La recurrente considera, aunque no lo desarrolla con excesivo detalle, que también habría vulneración de las libertades fundamentales reconocidas en los artículos 49, 56, 57 y 63 del TFUE, al producir un trato discriminatorio respecto a los artículos 30 y 31 TRLIS y con los servicios prestados por otras entidades no dependientes de entidades financieras".

## SEGUNDO.-Consideraciones de la Sala.

1) En este asunto, debe destacarse que la Inspección de la AEAT, así como la Sala de instancia -en una sentencia que adolece de cierto laconismo a la hora de fundamentar jurídicamente el fallo desestimatorio- consideran que los rendimientos obtenidos por la sociedad recurrente como resultado de la inversión en las acciones de CE 127 y la venta del inmueble en París no son susceptibles de ser *calificados* como participación en los fondos propios de una entidad no residente (conforme a lo que aparenta ser, pues ha habido una efectiva adquisición de acciones que representan el 5 por 100 del capital) que ejerza una actividad en los términos del artículo 21 del TRLIS, con derecho a la exención por doble imposición; ni persigue el ejercicio de la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles.

Por el contrario, sostiene la sentencia que ahora se revisa que la auténtica naturaleza de los ingresos obtenidos dimana de la cesión a terceros del capital propio para obtener un rendimiento financiero, como consideró la Inspección al regularizar. Tal calificación lleva consigo que, al negarse la condición de dividendos -y cuotas de liquidación- a los que, al menos en apariencia,

Síguenos en...

han sido obtenidos en tal condición, no es aplicable la exención del artículo 21 TRLIS -a la que denomina deducción el escrito de oposición-, para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.

En otras palabras, la liquidación practicada por la Inspección en el Impuesto sobre sociedades, ejercicio 2012, rechaza la exención del artículo 21 TRLIS 2004, en cuanto a los dividendos y cuotas de liquidación recibidos de la compañía luxemburguesa CE 127 S.A., por considerar que se trata de rendimientos de un activo financiero, consistente en la cesión a terceros de capitales propios y no de una participación en los fondos propios de entidades no residentes. Este es el núcleo de la decisión contenida en la sentencia, idéntico al derivado de la actividad impugnada. Como hemos anticipado, la sentencia es sumamente escueta y no abunda en la exposición de razones jurídicas que expliquen cuál es la causa determinante para confirmar el criterio de la Administración. Se limita a la afirmación apodíctica de que estamos ante un activo financiero, esto es, un producto de inversión ofrecido por el Banco BANIF, lo que lo excluiría de la consideración como cesión de capitales propios de la inversión y, por ende, la negativa a reconocer la deducción del art. 21 TRLIS.

3) Podemos afirmar que el modo de razonar de la Administración parte de una confusión entre las ideas de causa del negocio jurídico y otro concepto de menor calado, el de la intención o propósito económico que preside su celebración. De ahí que quepa enunciar, con carácter general, lo que implícitamente se niega como base de la regularización: que las dos calificaciones presentadas como antagónicas por la Sala a *quoson* conceptualmente compatibles: la participación en fondos propios de entidades no residentes y la inversión financiera a que se puede aspirar con ella.

Así, el hecho de que un sujeto de derecho, como Interior Tres, S.L., hubiera adquirido acciones representativas del 5 por 100 del capital social de CE 127 -de forma lícita, pues nada hay de anómalo, ni se denuncia como tal, en el negocio societario emprendido- le incorpora al concepto de participación en fondos propios y, con ello, al supuesto de hecho de la deducción por doble imposición del art. 21 TRLIS.

Por ejemplo, cualquier persona natural o jurídica que adquiera acciones en el mercado bursátil realiza una inversión financiera para obtener dividendos; o para venderlas a un precio superior al de adquisición. El propósito de lucrarse con la venta de las acciones o con la obtención de dividendos no desmiente la condición de inversión financiera, o como producto financiero, si se quiere.

4) Esto es, no cabe conceptualmente imputar la realización de una especie de negocio anómalo, el emprendido por Interior Tres, de la forma descrita. Pero si lo fuera, es decir, aun aceptando como sustento argumentativo que se hubiera dado esa ideación y ejecución fraudulenta, la aplicación del art. 13 LGT (calificación) no basta por sí sola, como vamos a razonar, para corregir la pretendida anomalía negocial.

Al efecto, procede una remisión íntegra a nuestra jurisprudencia, tomando como punto de partida la esencial STS de 2 de julio de 2020 -casación nº 1433/2018- que niega la posibilidad de la Administración de recalificar rentas al amparo del art. 13. Así lo asevera el último párrafo del F.D. 4º (la negrita y subrayado es nuestro):

*"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, finalmente, recalificar como rentas del trabajo personal a las percibidas por las mencionadas personas físicas".*

Dicho FD 4º establece en otros pasajes las siguientes consideraciones en relación con la potestad de aplicar el art. 13 LGT, que debemos respaldar ahora:

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

2. Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables. **Pretender que la "calificación" tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal**, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación. Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con "calificar" las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y "ajustarlas" a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora (recordemos, solo de los "actos, hechos o negocios") sería prácticamente absoluta y omnicomprensiva de cualquiera situación imaginable".

5) Pues bien, en la liquidación recurrida en la instancia se pone de manifiesto -y así lo reproduce la sentencia-, que la propia Administración efectúa su recalificación con fundamento en el carácter anómalo del negocio celebrado, examinadas todas las actuaciones de un modo conjunto.

Así, aplicando el razonamiento de la sentencia nuestra antes parcialmente transcrita, el acuerdo liquidatorio impugnado incorpora las expresiones que se indican en los FFJJ de la liquidación (la negrita y subrayada es del escrito de interposición):

*"A lo largo de la comprobación se han puesto de manifiesto una serie de hechos que, considerados en su conjunto, podrían ser determinantes para afirmar que el negocio jurídico que se produce con la constitución de la sociedad luxemburguesa CE 127, no persigue en sí mismo el ejercicio de la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles con la finalidad de obtener beneficios derivados de esa actividad económica que, a través del correspondiente reparto de dividendos, redunden en una renta para sus socios (...).*

*A juicio de la actuario, de acuerdo con los hechos comprobados en el procedimiento, lo que se pretende, desde el principio de esta operación, incluso antes de la constitución de la sociedad luxemburguesa, es la adquisición de un inmueble para destinarlo a la venta, con la finalidad de obtener una plusvalía que será repartida entre los socios (...).*

*Banif ha ideado (...), toda la operación de CE127 SA, valiéndose de forma artificiosa de las disposiciones reguladas en el art. 21 del TRLIS y, en su momento, de los artículos 3 y 4 del Convenio Franco Luxemburgués de 1958. Ha querido y pretendido obtener un beneficio fiscal que hiciera aún más atractivo y rentable lo que no era más que un producto financiero de la entidad bancaria.*

*Banif ha utilizado un recurso jurídico para crear un negocio financiero. Crea una estructura para obtener otra cosa que no es producto de la actividad económica (...).*

*La suma de indicios expuestos a lo largo de este informe, contemplados en su conjunto, nos hace concluir que la operación de inversión que emprende el sujeto pasivo no tiene naturaleza empresarial, sino financiera y, a la postre, puramente especulativa (...).*

*Entendemos, de acuerdo con el mencionado artículo 13 de la Ley General Tributaria, que CE127 no es una sociedad "real", "al uso", y que la inversión realizada por el sujeto pasivo al adquirir sus acciones debe ser calificada como un producto financiero, un activo financiero que genera rendimientos de capital mobiliario y que como tal ha sido comercializado por Banca Banif".*

6) De la lectura de estas líneas y de otras en el mismo sentido contenidas en el acuerdo de liquidación, fluye sin dificultad la idea de que, en el sentir de la propia Inspección -no contradicha, obviamente, por el TEAR ni por la sentencia a quo-, el designio impulsor de la creación e instrumentalización de CE 127 por BANIF y por los adquirentes de las acciones lleva consigo, de modo inherente, la realización efectiva de una serie encadenada de negocios jurídicos distintos de los aparentes, encaminada a la obtención fraudulenta de una exención por doble imposición a la que, no haber obrado así, no se habría tenido derecho.

Pues bien, esa calificación, que se ampara formalmente en el art. 13 LGT, haciéndolo objeto de una interpretación extensiva hasta la desmesura, en realidad lo que hace es, incurriendo precisamente en la conducta que critica al administrado, burlar el art. 15 LGT, de aplicación al caso -en la perspectiva de la Inspección-, pues la operativa que ésta describe conduce de modo bastante claro a la idea del fraude de ley -ahora conflicto en la aplicación de la norma, figura, con la que cabría admitir ciertas diferencias de concepto- del art. 15 LGT, teniendo en cuenta la no intercambiabilidad de las cláusulas antifraude o potestad de recalificación de los arts. 13, 15 y 16 LGT.

7)En la repetida STS de 2 de julio de 2020 -recurso de casación nº 1433/2018- que, como hemos señalado, constituye el punto de partida de una doctrina jurisprudencial de extraordinaria importancia para dotar de seguridad jurídica la aplicación administrativa y judicial de las cláusulas antielusión previstas con carácter general en la LGT, dijimos:

**"[...] 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* realizada por la empresa dedicada a las instalaciones eléctricas y ficticia la efectuada por las otras tres personas físicas y, finalmente, (iii) imputar las rentas obtenidas -tanto en sede de la sociedad, como en sede de las personas naturales- de manera distinta a como ellas lo hicieron en sus respectivos impuestos directos o indirectos.

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

2.Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, *intercambiables*.

Pretender que la "calificación" tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el *artículo 13 de la Ley General Tributaria* un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación.

Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los *artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria* prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con "calificar" las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y "ajustarlas" a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora (recordemos, solo de los "actos, hechos o negocios") sería prácticamente absoluta y 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".

6) A ello cabe añadir que la *recalificación* jurídica aquí emprendida, además, afectaría solo a una parte de los negocios jurídicos evaluados. En otras palabras, cuando se niega al interesado el derecho a la deducción por doble imposición económica internacional (art. 21 TRLIS) sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, por entender que los ingresos no merecen tal calificación, se está negando la deducibilidad por doble imposición en España, pero al mismo tiempo manteniendo la condición que pudieran merecer esos mismos rendimientos en el país de su gravamen, en tanto se tributó por ellos. Tal proceder conduce a una contradicción lógica ciertamente insalvable.

Dicho con otras palabras, una misma operación o negocio por la que se ha tributado en Luxemburgo (o que estuviera exenta allí) no puede ser recalificada solo en parte, solo en cuanto al no reconocimiento en España de la exención por doble imposición, pero no en lo referente a la procedencia de tributar en Luxemburgo, que se erige en uno de los presupuestos de hecho de la aplicación del art. 21 TRLIS.

Esto es, si unos dividendos no son tales a efectos de no quedar comprendidos en el ámbito de la exención del art. 21 TRLIS, tampoco lo deberían ser a los fines de su tributación como tales en el país de la fuente.

7) Todo lo que afirmamos no supone, en modo alguno, una valoración por este Tribunal Supremo de las operaciones emprendidas, su verdadera intención o el propósito elusorio que, según la liquidación, lo guía. Antes bien, hay que partir de que estamos ante un negocio que la propia Administración tiene por fraudulento, por lo que era imperativo haber seguido el procedimiento especial del art. 15 LGT.

8) Además, se citan por el recurrente en casación dos sentencias dictadas por la Sala de este orden jurisdiccional en Galicia, decididas en un sentido contrario al fallado en la sentencia *a quo*, en relación con las mismas operaciones de adquisición y venta de acciones de la mercantil CE 127, respecto de las cuales el escrito de oposición formalizado por la Administración no efectúa comentario alguno. A ello se añade que la Audiencia Nacional, Sección 2ª, en otra sentencia de 14 de noviembre de 2024, ha estimado -en parte, en relación con otro motivo impugnatorio- el recurso nº 807/2019, en relación con una operación idéntica. Este precedente no fue citado en el proceso, al ser la sentencia posterior al escrito de interposición del recurso.

9) Lo que determina la doctrina que a continuación quedará formulada y la resolución del recurso de casación -ratificando la ya asentada y consolidada-, es que la sentencia *a quo* centra el respaldo de la actividad impugnada, de una parte, en que esa actividad descrita ha sido *calificada* y no presenta expresiones incompatibles con la potestad que el citado artículo 13 (de la LGT) atribuye, afirmación no solo gratuita e infundada, sino abiertamente contraria a nuestra jurisprudencia sobre la no intercambiabilidad de las figuras de los arts. 13, 15 y 16 LGT. Afirma, al efecto, la Sala juzgadora que dicha potestad de la Administración no ha ido más allá de su regulación legal, lo que cabe contradecir de un modo firme. Se pretende reforzar tal afirmación, no explicada, con el hecho de que el representante de la sociedad, en la diligencia de 10 de septiembre de 2014, afirmó que "*la sociedad INTERIOR TRES, es un holding por donde la familia Anibal canaliza sus inversiones. Adquirió las acciones de la entidad luxemburguesa C127 como producto financiero de la entidad bancaria*". Pero, ha de advertirse, esa admisión es la de un hecho lícito, no la confesión de un propósito fraudulento.

A ello ha de unirse, según la sentencia de instancia, que durante el desarrollo de toda la inversión, BANIF se garantizó el control sobre el funcionamiento de la sociedad y su accionariado. Además Banif Inmobiliaria percibía una comisión sobre el valor inicial de los desembolsos de los inversores, un pago por sus servicios de coordinación y seguimiento y una comisión sobre el importe de venta del inmueble cuyo derecho de venta se reserva en exclusiva.

Por tanto -concluye la sentencia-, no se trata de una participación en los fondos propios de una entidad no residente que ejerce una actividad en los términos del artículo 21 del TRLIS, con derecho a la exención por doble imposición; ni persigue el ejercicio de la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles con la finalidad de obtener beneficios derivados de esa actividad económica, sino que su auténtica naturaleza es la de cesión a terceros de capital propio para obtener un rendimiento financiero, tal como consideró la Inspección al regularizar.

Así *calificada* la operación como cesión a terceros de capitales propios y no como una participación en los fondos propios de las entidades no residentes, el corolario de tal tesis era que no procedía la exención por doble imposición internacional, de suerte que, a juicio de la Sala

de instancia, la Inspección se limitó a aplicar el régimen tributario correspondiente a la auténtica naturaleza de la operación.

No podemos compartir tal afirmación, porque se aparta tan abierta como inmotivadamente de la jurisprudencia constante y reiterada de esta Sala, al menos desde la sentencia, tan citada, de 2 de julio de 2020 -rec. casación nº 1433/2018-, pues la sentencia impugnada, aun expresado de un modo poco preciso, acepta la premisa justamente contraria, la de que las figuras de la calificación y el conflicto en la interpretación de la norma ( arts. 13 y 15 LGT) devienen intercambiables, electivas y fungibles, pues sobre la base más que evidente de que la Inspección consideraba el conjunto negocial descrito como revelador de una conducta fraudulenta -como ha evidenciado la transcripción parcial del acuerdo de liquidación-, no obstante ello, considera adecuado y suficiente para neutralizar los efectos favorables a que conduciría la aplicación de la norma de cobertura (el art. 21 TRLIS), no la apertura y seguimiento del procedimiento especial para la declaración de conflicto ( art. 15 LGT), sino el de mera calificación ( art. 13 LGT), ejercitado impropia y abusivamente.

### **TERCERO.-Jurisprudencia que se establece.**

Esta jurisprudencia constituye la directa continuidad de la que este Tribunal Supremo ha venido estableciendo en sentencias precedentes, que ya vienen engrosando una significativa y rectilínea trayectoria. Así:

**1.-**Las instituciones jurídicas, entre ellas 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, de calificación de un negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria no es suficiente para declarar las consecuencias tributarias que comportan la regularización aquí llevada a efecto.

**2.-**La Administración tributaria no puede, con fundamento en la habilitación que le confieren los arts. 21 TRLIS y 13 LGT, 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 aparentemente concebido- desconocer la actividad económica formalmente llevada a cabo y calificar el negocio jurídico como un producto financiero consistente en la cesión a terceros de capitales propios y sus rendimientos como procedentes de un activo financiero y no como la participación en los fondos propios de entidades no residentes.

En otras palabras, ante la constatación por la propia AEAT de que el conjunto negocial diseñado y ejecutado persigue una finalidad elusoria fiscal mediante la realización de actos jurídicos artificiosos, era indeclinable la apertura del procedimiento previsto en el artículo 15.2 LGT mediante la emisión del informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley y la declaración correspondiente, en su caso.

**3.-**En los términos debatidos, no cabe negar la exención por doble imposición internacional prevista en el artículo 21 TRLIS, en relación con los dividendos y cuotas de liquidación recibidos de la entidad luxemburguesa CE 127 S.A., dada la falta de justificación del hecho determinante de la denegación, la de que no son dividendos derivados de la participación en los fondos propios de entidades no residentes.

**4.-**Por tanto, la AEAT ha actuado bajo el amparo formal de la facultad de calificación jurídica ( art. 13 LGT) en un caso de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sin haber seguido el procedimiento que prevé al efecto el art. 15.2 LGT. Al no haberse recabado el informe preceptivo y vinculante, se ha infringido un trámite sustancial del procedimiento que conlleva su infracción total y absoluta y, por ende, la nulidad de pleno derecho del acto cuestionado en la instancia ( art. 217.1. e) LGT).

### **CUARTO.-Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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 :

**1º)**Fijar la doctrina sentada en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Síguenos en...



**2º)** Ha lugar al recurso de casación deducido por **INTERIOR TRES, S.L.**, contra la sentencia de 27 de junio de 2022, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso nº 627/2020, sentencia que se casa y anula.

**3º)** Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 627/2020, promovido por la citada mercantil contra la resolución de 30 de mayo de 2018, dictada por el TEAR de Andalucía, Sala de Sevilla, en relación con liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio 2012, declarando nulos tales actos de liquidación y revisión administrativa, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

**4º)** No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni de las causadas en la instancia.

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).

Síguenos en...

