



Roj: **STS 2721/2020 - ECLI:ES:TS:2020:2721**

Id Cendoj: **28079130022020100404**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/07/2020**

Nº de Recurso: **1432/2018**

Nº de Resolución: **1074/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 15950/2017,**  
**ATS 5970/2018,**  
**STS 2721/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.074/2020**

Fecha de sentencia: 22/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1432/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/07/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. ANDALUCÍA CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1432/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1074/2020**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

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

En Madrid, a 22 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1432/2018** interpuesto por la mercantil **JOSÉ ORDOÑO, SL**, representada por el procurador de los tribunales don Aurelio del Castillo Amaro y bajo la dirección del letrado don Jesús Yebra Herreros, contra la sentencia núm. 2456/2017, de 12 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, dictada en el procedimiento ordinario núm. 1210/2014, sobre liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, y sanción asociada a dicha liquidación.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de fecha 12 de diciembre de 2017, que desestimó el recurso formulado por JOSÉ ORDOÑO, SL contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 28 de julio de 2014, que desestimó la reclamación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007, 2008, y 2009, y la sanción derivada.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Con fecha 16 de marzo de 2012, la Dependencia de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Almería incoó a la mercantil JOSÉ ORDOÑO SL acta de disconformidad modelo A-02 número 72045934, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007, 2008, y 2009, en las que se hacía constar, resumidamente, lo siguiente:

Que el sujeto pasivo de dichos tributos -la sociedad indicada- realizaba la actividad de Instalaciones Eléctricas en general.

Que doña Gloria (ex pareja de don Carlos, administrador de la sociedad), don Guillermo (trabajador por cuenta ajena de la entidad) y don Raimundo (hijo del administrador citado) figuraban como empresarios individuales en el mismo epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas que la mercantil inspeccionada y declaraban tal actividad en régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y régimen simplificado en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Que, sin embargo, efectuaban -todos ellos- una actividad única, dirigida por el propio don Carlos en su calidad de administrador de JOSÉ ORDOÑO, SL y llevada a cabo por esta mercantil.

En dicha "actividad única", la función **real** de los citados obligados tributarios (Gloria, Guillermo y Raimundo), era la de meros trabajadores al servicio de la dirección efectiva de JOSÉ ORDOÑO, SL, utilizándose como centro de trabajo la nave de titularidad de ésta, en la que la Inspección de los Tributos comprobó el almacenaje de la maquinaria pesada necesaria para el desarrollo de la actividad de instalaciones eléctricas complejas (en naves industriales, fábricas, etc., como se deduce de la facturación del conjunto de los implicados).

La regularización practicada por la Inspección consistió en la imputación a JOSÉ ORDOÑO, S.L. de todos los ingresos empresariales y cuotas repercutidas de las personas físicas interpuestas, y la de todas las cuotas soportadas y deducibles en relación con la actividad mercantil desarrollada, a efectos de los Impuestos sobre Sociedades e IVA.

Y la actividad de doña Gloria, don Guillermo y don Raimundo pasó a ser considerada como de rendimientos del trabajo personal.



Se impone, además, a la empresa una sanción por infracción tributaria.

b) Contra el citado acuerdo, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada. Desestimando dicha reclamación considera, en lo que ahora importa, que el artículo 13 de la Ley General Tributaria da cobertura a una actuación como la descrita, que ninguna de las personas físicas tenía capacidad suficiente como para llevar a cabo una actividad empresarial de ejecución de instalaciones y que la sanción tributaria está debidamente motivada al constar tanto la comisión de la infracción, como la culpabilidad del autor de la misma.

#### **SEGUNDO.- La sentencia de instancia.**

Frente al citado acuerdo desestimatorio, JOSÉ ORDOÑO, SL interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Dicho recurso fue desestimado por la sentencia ahora recurrida, razonando para ello:

" (...)

*SEXTO.- La demanda, partiendo de una específica cláusula anti elusión recogida en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 35/2006 de Prevención del Fraude , vigente a 1 de enero de 2007, - conforme a la cual se permite sumar al volumen de operaciones de un contribuyente el que corresponda a las actividades desarrolladas por su cónyuge, descendientes y ascendientes para presumir la existencia de "unidad económica" -, sostiene que no resulta de aplicación al caso por no concurrir en él los requisitos que se recogen en esa disposición legal, reflexión con la que la Sala no puede sino manifestarse de acuerdo, siendo así además, que no ha sido el precepto reseñado en el que se ha basado la inspección tributaria para regularizar la situación de la entidad en el Impuesto sobre Sociedades y en los ejercicios señalados.*

*Seguidamente, argumenta que el órgano de inspección para llevar a cabo la práctica de la liquidación tributaria que se cuestiona, debió acudir a las normas anti elusión que se recogen en la Ley General Tributaria, concretamente, a aplicar su art. 15 cuando regula el conflicto en la aplicación de normas, o bien, el art. 16 que se refiere a la simulación, más, como se deduce de la lectura del expediente administrativo instruido, tampoco ha seguido en sus actuaciones ninguno de esos dos mecanismos legales para llegar a la conclusión de que la actividad empresarial desarrollada por "JOSÉ ORDOÑO, S. L." y la realizada por los Sres. Gloria , Guillermo y Raimundo , lo ha sido en unidad de actuación, o dicho de otro modo, que no existen cuatro realidades económicas dedicadas cada una de ellas al ejercicio de una actividad mercantil, sino que solo ha existido una, desarrollada por "JOSÉ ORDOÑO, S. L." y dirigida por el administrador de esta entidad.*

*Y, en efecto, a esa misma conclusión se llega tras la lectura del expediente administrativo, porque como se señala también en el escrito de demanda, el órgano de inspección alcanza la solución a la que se acaba de hacer referencia, sencillamente, acudiendo a aplicar el principio de calificación del art. 13 LGT , actividad que no solo supone, como se señala por la representación procesal de la parte actora, incardinar un concepto no tributario dentro de una figura fiscal, sino sobre todo, averiguar cuál es la verdadera naturaleza de los hechos, actos o negocios creados por las partes, para gravarlos conforme a su verdadera naturaleza jurídica, sin que necesariamente, el concepto que es objeto de calificación jurídica tenga que haber sido extraído de una realidad extra tributaria o fiscal, porque también pudiera haberlo sido del ámbito estrictamente tributario. De este modo, como se explica en el acta de inspección instruida, sobre la base de los documentos incorporados al expediente administrativo y de los indicios alcanzados por el actuario, se ha calificado el hecho imponible gravado como una sola actividad económica consistente en la realización de instalaciones eléctricas, prescindiendo para ello de las formas empresariales individuales que habían sido creadas artificiosamente en tomo a la mercantil "JOSÉ ORDOÑO, S. L." con la exclusiva finalidad de procurar a ésta un ahorro fiscal que, no hubiera logrado, para el caso de que solamente esa sociedad hubiera procedido a declarar y gravar todo el volumen de ventas generados en los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 por el Impuesto sobre Sociedades. Y la Sala debe concluir en este particular indicando también, que quien de ese modo actúa, no lo está haciendo acudiendo a una economía de opción -nunca reprochable jurídicamente hablando- porque el ordenamiento jurídico-tributario no ofrece a los contribuyentes semejante alternativa, sino con abuso de derecho creando tres realidades económicas aparentes para encubrir la verdadera producción de quien ejercía esa misma actividad en régimen de sociedad.*

*Por último, la pretensión de la parte actora de que la existencia de esa única actividad económica sea considerada con el tratamiento tributario que se prevé para la comunidad de bienes en el art. 35.4 LGT no es posible someterla a consideración pues como se explica en la resolución del TEARA impugnada, con fundamento en el art. 392 del Código Civil , para que exista comunidad de bienes los bienes y derechos aportados a ella deben pertenecer "pro indiviso" a los comuneros, requisito que no se cumple en el caso ahora enjuiciado.*

(...)"

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



1. La entidad mercantil JOSÉ ORDOÑO, SL preparó recurso de casación mediante escrito de fecha 23 de enero de 2018.
2. En dicho escrito, la parte recurrente identifica como normas infringidas por ésta el artículo 11 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"]; el artículo 6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por **Real Decreto** Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"]; y el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en tanto que establece la posibilidad de que la Administración tributaria pueda modificar el elemento subjetivo del hecho imponible contemplado en el artículo 11 LIRPF mediante la aplicación del principio de calificación.
3. Argumentando en dicho escrito que "[e]l recurso planteado plantea un evidente interés casacional objetivo, en primer lugar, porque afecta a una cuestión de importancia fundamental en nuestro derecho, cual es la correcta aplicación de las cláusulas generales antielusión recogidas en los artículos 13 a 16 de la Ley General Tributaria, estableciendo una doctrina que no tiene precedentes en nuestro derecho, cual es la posibilidad de modificar un elemento evidentemente formal, la titularidad de una actividad, mediante la aplicación de un principio que, por definición, excluye elementos formales. El titular de la actividad -persona que crea una empresa, contrata trabajadores, presenta declaraciones, asume riesgos- no puede ser objeto de calificación para considerar que es otro sujeto - el administrador único, gerente o gestor- el titular de la empresa.

En segundo lugar, estimamos que la sentencia recurrida sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales, en cuanto destruye la seguridad jurídica del contribuyente y permite a la administración imputar la renta de una actividad económica a un sujeto por la simple participación en la gestión de la empresa, sin ser titular de esa actividad, y sin probarse la apropiación de la renta por el mismo ni acreditarse la condición de mero testaferro del titular de la actividad.

En tercer lugar, en la resolución impugnada se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia. No existe en nuestro derecho ningún precedente en el cual la administración realice operaciones de reestructuración empresarial con apoyo en el principio de calificación. Así, un empresario puede, como en el caso que nos ocupa -ante una Inspección en que la que su empresa tiene graves irregularidades- declarar que el control de su negocio lo lleva otra persona distinta y concluir dicha Inspección con una devolución tributaria como asalariado de otra empresa nueva creada por la administración al amparo del principio de calificación. Convendrá la Sala a la que tengo el honor de dirigirme que no existe jurisprudencia ni precedente alguno que ampare dicha interpretación de las cláusulas antielusión de nuestro ordenamiento".

4. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 16 de febrero de 2018, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 4 de junio de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia. Precizando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

*" Determinar si con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , la Inspección de los tributos puede 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".*

#### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación.**

1. JOSÉ ORDOÑO, SL interpuso el recurso de casación mediante escrito fechado el 23 de julio de 2018, que observa los requisitos legales.
2. Argumenta el recurrente "que la premisa mayor del silogismo en que se fundamenta la liquidación, esto es, la existencia de una ACTIVIDAD ÚNICA, es jurídicamente irrelevante. El presupuesto de hecho normativo, para llegar a la conclusión obtenida, exige la existencia de una empresa única. Y para probar la existencia de esa única empresa se debe acreditar que es un sujeto diferente al titular de la actividad el que realiza la organización u ordenación de los medios de producción y recursos humanos, y que es ese sujeto, y no otro diferente, el que asume las consecuencias jurídicas de esa actividad". Y continúa manifestando que "[l]a aplicación del principio de calificación realizado por la sentencia recurrida abre así a la Administración tributaria las puertas de un campo absolutamente desconocido hasta ahora y que ofrece ingentes posibilidades a la discrecionalidad administrativa, a la vez que vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes: ese nuevo campo es la atribución de rentas a los gerentes, directores y administradores de empresas".



3. Termina su escrito solicitando a la Sala que "tenga por presentado este escrito y por formalizado el recurso de casación contra la Sentencia N° 2456/2017, de 12 de diciembre de 2017, Sección segunda, de la Sala de lo contencioso-administrativo con sede en Granada del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, continuando el procedimiento en todos sus trámites y dictando sentencia por la que con estimación del recurso interpuesto, acuerde la anulación de la sentencia recurrida".

#### **QUINTO.- Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.**

1. La representación procesal del demandado en la instancia se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 26 de marzo de 2019, que observa los requisitos legales.

2. En dicho escrito, hace, entre otras, las siguientes afirmaciones: (i) "[l]a verdadera cuestión es si la calificación de la actividad desarrollada por las personas físicas, negando que se trate de una actividad empresarial, puede realizarse al amparo del art. 13 LGT"; (ii) "esa calificación tiene plena cabida en el art. 13 LGT pues parte de la definición de la renta establecida en las normas fiscales y de la definición de empresario para aplicarlas al caso concreto, examinando los hechos, y negando la calificación pretendida por los interesados"; (iii) "no se aprecia la necesidad de acudir a las previsiones del art. 15 LGT, ni tampoco se trata de una simulación o, al menos, no es imprescindible acudir a la figura de la simulación para calificar las rentas y extraer de esa calificación las consecuencias fiscales que llevan a la regularización".

3. Terminó solicitando a la Sala que, "teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos, dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

#### **SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

Mediante providencia de 9 de abril de 2019, en virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la indole del asunto.

Por providencia de 6 de mayo de 2020, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguallo Avilés, fijándose como fecha para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 21 de julio de 2020, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el **COVID-19**, con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación. Remisión a la sentencia de 2 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 1429/2018 .**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, es o no conforme a Derecho.

Y es que, efectivamente, el auto de admisión de la Sección Primera de esta Sala puso de manifiesto que la cuestión que presenta interés casacional y que debemos resolver consiste en "[d]eterminar si con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Inspección de los tributos puede 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".

Pues bien, idéntica cuestión a la que ahora abordamos ha sido resuelta por esta misma Sala y Sección en la sentencia de 2 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 1429/2018. De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, *mutatis mutandis*, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que -insistimos- se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean:

#### **" SEGUNDO. Demanda de la parte recurrente en la presente casación, sentencia dictada por la Sala de Granada desestimándola y cuestiones suscitadas por el auto de admisión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.**

1. Sostuvo el recurrente en la instancia que el órgano de inspección, para llevar a cabo la práctica de la liquidación tributaria que se cuestiona (tanto en el ámbito del impuesto sobre sociedades, como en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido de la mercantil), debió acudir a las normas anti-elusión que se recogen en



la Ley General Tributaria, concretamente, a aplicar su artículo 15 (conflicto en la aplicación de normas) o bien el artículo 16 (la simulación), siendo así que -a su juicio- la mera actividad de calificación no daba cobertura suficiente para llegar a una conclusión como la extraída en la resolución recurrida.

*La Inspección no siguió en su actuación, ciertamente, ninguno de esos dos expedientes legales para concluir que la actividad empresarial desarrollada por "JOSÉ ORDOÑO, S.L." y la realizada por las otras tres personas físicas lo había sido en unidad de actuación, o dicho de otro modo, para colegir que no existían cuatro realidades económicas dedicadas cada una de ellas al ejercicio de una actividad mercantil diferente, sino que solo había existido una, desarrollada por JOSÉ ORDOÑO, SL y dirigida por el administrador de esta entidad, bajo cuya dependencia actuaban las otras tres personas naturales mencionadas.*

2. El órgano de inspección alcanza esta solución -así lo afirma el acuerdo de liquidación y el TEAR de Andalucía en la resolución que lo confirma- aplicando el artículo 13 de la Ley General Tributaria, precepto que, bajo la rúbrica "calificación", dispone literalmente lo siguiente:

*"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".*

3. Y tal criterio es íntegramente convalidado por la Sala de Granada, en la sentencia aquí recurrida, al afirmar -respecto de la utilización del principio de calificación en un supuesto como el que ahora nos ocupa- lo siguiente:

*"Esta actividad (de calificación) no solo supone, como se señala por la representación procesal de la parte actora, incardinar un concepto no tributario dentro de una figura fiscal, sino sobre todo, averiguar cuál es la verdadera naturaleza de los hechos, actos o negocios creados por las partes, para gravarlos conforme a su verdadera naturaleza jurídica, sin que, necesariamente, el concepto que es objeto de calificación jurídica tenga que haber sido extraído de una realidad extra tributaria o fiscal, porque también pudiera haberlo sido del ámbito estrictamente tributario.*

*De este modo, como se explica en el acta de inspección instruida, sobre la base de los documentos incorporados al expediente administrativo y de los indicios alcanzados por el actuario, se ha calificado el hecho imponible gravado como una sola actividad económica consistente en la realización de instalaciones eléctricas, prescindiendo para ello de las formas empresariales individuales que habían sido creadas artificiosamente en torno a la mercantil "JOSÉ ORDOÑO, SL" con la exclusiva finalidad de procurar a ésta un ahorro fiscal que no hubiera logrado para el caso de que solamente esa sociedad hubiera procedido a declarar y gravar todo el volumen de ventas generados en los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 por el Impuesto sobre Sociedades.*

Y la Sala debe concluir en este particular indicando también que quien de ese modo actúa no lo está haciendo acudiendo a una economía de opción -nunca reprochable jurídicamente hablando- porque el ordenamiento jurídico-tributario no ofrece a los contribuyentes semejante alternativa, sino con abuso de derecho creando tres realidades económicas aparentes para encubrir la verdadera producción de quien ejercía esa misma actividad en régimen de sociedad".

4. La mercantil recurrente sostiene en casación que con tal decisión de la Sala a quo la sentencia recurrida vulnera el artículo 11 LIRPF, el artículo 6 TRLIS, los artículos 5 y 84 LIVA y el artículo 13 LGT, al establecer la posibilidad de que la Administración tributaria pueda modificar el elemento subjetivo del hecho imponible contemplado en los artículos 11 LIRPF y 4 LIVA mediante la aplicación del principio de calificación.

5. Señala el auto de admisión que es indudable que los artículos 13 ("calificación"), 15 ("conflicto") y 16 ("simulación") de la Ley General Tributaria establecen cláusulas generales "antiabuso" enderezadas al logro de la correcta aplicación de las normas tributarias cuando las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes permitan advertir su inadecuada aplicación por los obligados tributarios, pero también lo es que tienen un distinto significado y alcance. Y añade que no son en su configuración legal ni, por ende, pueden ser en su interpretación y aplicación intercambiables, por más que sea innegable la dificultad que entraña delimitar los precisos contornos de cada una de ellas.

Por esa razón, para el auto de admisión tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

*"Determinar si con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Inspección de los tributos puede 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".*

**TERCERO. Breve referencia a las figuras aquí concernidas: calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación.**

1. Hemos de partir de una circunstancia esencial: en la sentencia dictada por la Sala de Granada que es objeto de la presente casación se dan por probados los hechos más arriba relatados, esto es, que no hay cuatro empresarios, sino uno solo para el que trabajan los otros tres, que emiten facturas para 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 negocios realizados son **reales**: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ("norma de cobertura"), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ("norma defraudada").*

6. Es evidente que la interpretación del ordenamiento tributario constituye el punto de partida de cualquier actividad del aplicador del Derecho, incluido -obvio es decirlo- la Administración tributaria. De esta forma, el



intérprete habrá de determinar en primer lugar -cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria .

*Solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el artículo 16 de la Ley General Tributaria , si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes.*

*Y la cláusula antielusión de cierre (el artículo 15 de la Ley General Tributaria ) sólo sería de aplicación respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes.*

**CUATRO. Criterio interpretativo de esta sentencia y respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión.**

1. Como señalamos más arriba, en el supuesto que ahora analizamos la Administración ha considerado suficientes las potestades que le otorga el artículo 13 de la Ley General Tributaria para (i) convertir en relación laboral el vínculo empresarial aparente entre tres personas y una sociedad mercantil, (ii) considerar como una actividad empresarial única la realizada por la empresa dedicada a las instalaciones eléctricas y ficticia la efectuada por las otras tres personas físicas y, finalmente, (iii) imputar las rentas obtenidas -tanto en sede de la sociedad, como en sede de las personas naturales- de manera distinta a como ellas lo hicieron en sus respectivos impuestos directos o indirectos.

*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. Gloria , el Sr. Guillermo y el Sr. Raimundo " 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 omnicompreensiva de cualquiera situación imaginable.*

3. *Y habría un argumento más, en absoluto baladí: en el ámbito tributario, la cuestión de distinguir entre calificación (o "recalificación", como en realidad ha sucedido aquí) y simulación -sea esta absoluta o relativa- puede adquirir una importancia capital si la contemplamos desde la perspectiva del Derecho sancionador.*

*Y es que una cuestión de calificación podría quedar amparada -o al menos así podría defenderse- por la ausencia de negligencia o por una interpretación razonable de la norma a fin de excluir la existencia de infracción tributaria; pero ello no sería posible cuando de la simulación se trata en la que, incluso, cabría pensar en que la ocultación propia de la simulación podría actuar como circunstancia de agravación. De esta manera, una distinción que pudiera -aparentemente- parecer inocua puede tener unos efectos absolutamente relevantes nada menos que en el ámbito del derecho sancionador.*

4. En definitiva, si las instituciones -como las aquí analizadas- no son de libre uso, sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos y si, en el caso, las potestades previstas en el artículo 13 de la Ley General Tributaria no eran suficientes para la regularización llevada a efecto, procede responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión en el sentido siguiente (que, lógicamente, está apegado a la situación fáctica contemplada en autos):

*En un caso como el que nos ocupa, no es posible, con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , que la Inspección de los tributos pueda desconocer actividades económicas*





*formalmente declaradas por personas físicas, atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas, por considerar que la actividad económica realmente realizada era única y correspondía a esa sociedad, bajo la dirección efectiva de su administrador, y, finalmente, recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas".*

#### **SEGUNDO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Trasladando la anterior doctrina al caso de autos, procede la estimación del recurso de casación interpuesto por la mercantil JOSÉ ORDOÑO, SL en la medida en que la regularización a la que fue sometida -con amparo en el artículo 13 de la Ley General Tributaria- no resulta conforme a Derecho.

Y si ello es así, nuestro pronunciamiento ha de consistir en casar la sentencia dictada por la Sala de Granada y, en su lugar, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la resolución del TEAR de Andalucía (Sala de Granada) de 28 de julio de 2014, expedientes números NUM000 y NUM001, que desestima la reclamación dirigida frente a acuerdos dictados por el Inspector Jefe de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Almería, por los que gira liquidaciones por el Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, e impone sanción derivada de aquellas liquidaciones, anulando tanto las liquidaciones citadas como las sanciones asociadas a las mismas.

#### **TERCERO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En relación con las costas procesales, 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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Respecto de las causadas en la instancia, dadas las serias dudas de derecho que el asunto planteaba, 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 expresados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, por remisión a los fundamentos contenidos en la sentencia de 2 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 1429/2018, de manera que, 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.

**Segundo.-** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la mercantil JOSÉ ORDOÑO, SL contra la sentencia núm. 2456/2017, de 12 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, dictada en el procedimiento ordinario núm. 1210/2014, sobre liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 y sanción asociada a dicha liquidación, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.-** Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de JOSÉ ORDOÑO, SL contra la resolución del TEAR de Andalucía (Sala de Granada) de 28 de julio de 2014, expedientes números NUM000 y NUM001, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa dirigida frente a acuerdos dictados por el Inspector Jefe de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Almería, por los que gira liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, e impone sanción derivada de aquella liquidación, declarando las expresadas resoluciones -liquidación y sanción asociada- disconformes con el ordenamiento jurídico, anulándolas.

**Cuarto.-** No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández



D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguillo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ