

OBSERVATORIO LEGAL Ee

El Tribunal Supremo profundiza en la categorización de las instituciones jurídicas destinadas a combatir la elusión fiscal y en su empleo en el seno del procedimiento inspector

Según la propia Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección 2ª, **este recurso de casación permite profundizar en la categorización de diferentes instituciones jurídicas destinadas a combatir la elusión fiscal -calificación (art. 13 LGT), simulación (art. 16LGT) y conflicto en la aplicación de la norma (art.15 LGT)-**, y en su empleo en el seno del procedimiento inspector.

La sentencia también trata de indagar las consecuencias que, eventualmente, han de proyectar las **conclusiones alcanzadas por la comisión consultiva prevista en el artículo 159 LGT, emitidas en un sentido desfavorable a la apreciación del conflicto en la aplicación de la norma** (art 15 LGT); más en particular, si dicha circunstancia impide o no a la Administración, recalificar posteriormente y sobre la base del artículo 13 LGT, la situación jurídica que contextualiza la imposición, en un sentido distinto al contemplado a los efectos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

**Sentencia del Tribunal Supremo
núm. 1466/2024 de 19 de septiembre
de 2024 (Rec. 663/2023)**

El supuesto de hecho examinado es una operación de préstamo de una matriz sueca a algunas sociedades españolas, quienes utilizan los fondos para suscribir una ampliación de capital de unas filiales brasileñas que finalmente son transmitidas, generando pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades de las sociedades españolas. La Inspección de los tributos regulariza la deducibilidad de las pérdidas en virtud del art. 13 LGT, calificando las anteriores operaciones en un contrato civil de mandato.

En la sentencia, el Alto Tribunal recuerda su **consolidada jurisprudencia sobre la extensión y las diferencias entre las potestades administrativas de calificación, el conflicto en la aplicación de normas tributarias y la simulación, reguladas en los art. 13, 15 y 16 LGT**, alertando, de entrada, de que no se trata de potestades intercambiables, a cuyo efecto invoca, entre otras, las sentencias 904/2020 de 2 de julio, rca. 1429/2018, ES:TS:2020:2257 y 1074/2020, de 22 de julio rca. 1432/2018, ECLI:ES:TS:2020:2721, y por todas, la sentencia 1078/2023 de 24 de julio, rca. 1496/2022, ES:TS:2023:3512, en la que la Sala Tercera formula **dos pautas aplicativas que conviene recordar:**

OBSERVATORIO LEGAL Ee



En primer lugar, **que las diferentes instituciones antielusivas - calificación, simulación y conflicto en la aplicación de la norma- no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de la Administración Pública de manera libre o discrecional**, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. Es decir, no son intercambiables. Esta idea ha sido reiterada recientemente en las sentencias de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020, ECLI:ES:TS:2022:3077) y de 11 de julio de 2022 (rec. 7626/2020, ECLI:ES:TS:2022:2851).

En segundo lugar, **que la Administración tributaria, como intérprete del ordenamiento tributario:**

- **Habrà 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 art. 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 art. 16 LGT, 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 (art. 15 LGT) 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.**

La sentencia dispone que en el supuesto de hecho, la Administración ha venido a integrar, por la vía del art. 13 LGT, tres operaciones diferentes bajo la cobertura de un único negocio jurídico (un pretendido contrato civil de mandato), entendiéndose que las exclusivas destinatarias efectivas de tales operaciones fueron, desde el principio, las matrices suecas, apreciaciones que erige, prescindiendo (i) de lo mantenido por las partes, (ii) del propio presupuesto, asumido por la propia Administración, detonante del intento de embridar la regularización a través del conflicto de aplicación de la norma tributaria (iii) y, en definitiva, de la realización de unos negocios jurídicos, con causa real y lícita, como evidenció el propio rechazo del expediente del art. 15 LGT, proceder que excede de la mera calificación jurídica del hecho imponible.

OBSERVATORIO LEGAL Ee



El ejercicio de tales potestades en modo alguno evoca indiferentes jurídicos, contextualizados en una pretendida discrecionalidad administrativa pues, en todo caso, la interpretación, calificación e integración (Secc. Tercera, Capítulo II del Título I de la LGT) no pueden ni deben dejar de ser el reflejo de potestades regladas, a cuyo ejercicio responden los actos de aplicación de los tributos (art 6 LGT).

A estos efectos, en función de todo lo razonado, la sentencia declara lo siguiente:

1.- **Reiterar la doctrina jurisprudencial contenida entre otras**, en las sentencias 904/2020 de 2 de julio, rca. 1429/2018, ES:TS:2020:2257; 1074/2020, de 22 de julio rca. 1432/2018, ECLI:ES:TS:2020:2721; 238/2023 de 23 de febrero , rca. 5915/2021 , ES:TS:2023:610; y 1078/2023 de 24 de julio, rca. 1496/2022, ES:TS:2023:3512, **sobre la no intercambiabilidad de las potestades de calificación**, conflicto en la aplicación de normas tributarias y simulación, reguladas en los art. 13, 15 y 16 LGT, respectivamente, preceptos que describen potestades regladas, que deben ser utilizadas en los casos y en los términos legalmente previstos.

2.- A tenor de las circunstancias específicas, concurrentes en el presente caso, **excede de la potestad del art 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la Inspección de los tributos proceda a recalificar tres negocios jurídicos, con causa lícita y real** (suscripción de un préstamo; ampliación de capital; y ulterior venta de participaciones), **reconduciéndolos a la cobertura de un único negocio jurídico** (un contrato civil de mandato), **negando al contribuyente la posibilidad de deducir en su Impuesto sobre Sociedades las pérdidas generadas en la transmisión de esas participaciones, como consecuencia de imputarlas exclusivamente a otra entidad** (la pretendida mandante) **cuando, previamente, se rechazó el conflicto de aplicación de la norma tributaria** (art 15 LGT) en el informe preceptivo emitido por la comisión consultiva prevista en el artículo 159 LGT, por no considerar tales operaciones notoriamente artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido.