

Efectos del rechazo de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria sobre la facultad de calificación de la Administración

El Tribunal Supremo ratifica y profundiza en su jurisprudencia sobre la naturaleza no intercambiable de las instituciones antielusivas de la Ley General Tributaria y aclara los efectos del rechazo del conflicto en la aplicación de la norma tributaria sobre la facultad de calificación de la Administración.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA_P

En números anteriores de *Litigación Tributaria* hemos examinado la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo sobre la naturaleza no intercambiable de las instituciones calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación —reguladas, respectivamente, en los artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria (LGT)—.

El análisis de la interrelación entre estas instituciones llama nuevamente nuestra atención a la luz de la importante Sentencia del Tribunal

Supremo de 19 de septiembre del 2024 (rec. núm. 663/2023), donde el alto tribunal ratifica y profundiza su jurisprudencia previa, en esta ocasión, desde la perspectiva de los límites que el rechazo de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma impone sobre la potestad de calificación. La cuestión de interés casacional objetivo planteada es si, descartada la existencia de conflicto en la aplicación de la norma en un procedimiento inspector debido a las conclusiones alcanzadas en el informe preceptivo emitido por la comisión consultiva (art. 159 LGT) respecto de unas operaciones de

ampliación de capital de las que depende que se generen en una posterior transmisión de las participaciones unas pérdidas deducibles en el impuesto sobre sociedades, la Administración puede emplear el mecanismo previsto en el artículo 13 de la Ley General Tributaria para recalificar tales operaciones y negar la deducibilidad pretendida.

Los hechos que están en el origen de este pronunciamiento comprenden una serie de operaciones realizadas entre dos sociedades dependientes españolas integradas en un grupo consolidado, su matriz sueca y una sociedad brasileña en la que las sociedades españolas tienen una participación del 50 % cada una. Las sociedades dependientes españolas, siguiendo la decisión adoptada por la matriz sueca, acordaron una ampliación de capital en la sociedad brasileña. Para llevar a cabo la operación, la matriz sueca concedió un préstamo a las sociedades españolas al objeto de financiar la suscripción de las acciones que había de emitir la filial brasileña. Meses más tarde, las sociedades dependientes españolas vendieron la totalidad de las acciones en la sociedad brasileña a otras entidades del grupo y a la matriz sueca, generando una pérdida que fue imputada en las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades del grupo consolidado correspondiente a los ejercicios 2011 a 2013. La Inspección de los tributos cuestionó la deducibilidad de tales pérdidas. Para ello, acudió en primer lugar a la institución del conflicto en la aplicación de la norma y, al ver frustrada la expectativa inicial de declarar esta situación, hizo uso del artículo 13 de la Ley General Tributaria para recalificar el negocio jurídico de manera diferente a la declarada por el contribuyente. La Administración tributaria apreció que la relación entre las sociedades dependientes españolas y la matriz sueca respondía a un único contrato de mandato, de modo que las

pérdidas debían imputarse a la mandante (matriz sueca) y no a las mandatarias (filiales españolas). La perspectiva de la Administración fue ratificada por el Tribunal Económico-Administrativo Central y por la Audiencia Nacional.

Previo análisis del marco normativo y jurisprudencial sobre la relación existente entre las instituciones antielusivas previstas en la Ley General Tributaria, el Tribunal Supremo efectúa las siguientes consideraciones:

- No cabe censurar que, durante la instrucción del procedimiento inspector, la Administración analice las posibles vías que le permitan llegar a la decisión final del expediente. No obstante, tal facultad no es omnímoda y debe desplegarse de forma ordenada en sentido lógico y racional, sin comprometer el eficaz ejercicio de los derechos del contribuyente dentro del propio procedimiento. Ello certifica la necesidad de asumir, como punto de partida, una determinada calificación jurídica de los actos o negocios con trascendencia tributaria, atendiendo a la naturaleza de tales actos.
- La Administración debe procurar la consecución de un marco procedimental en el que se respete la seguridad jurídica y, para ello, debe descubrir las bases de la realidad jurídica investigada lo antes posible dentro del procedimiento tributario evitando cambios imprevistos de planteamiento que puedan erosionar o debilitar la posición del contribuyente.
- La calificación jurídica (art. 13 LGT) opera como base para acudir al expediente del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT) o, en su caso, la simulación (art. 16 LGT), de la misma manera que podría constituir el presupuesto para

no hacerlo. Sin embargo, el conflicto en la aplicación de la norma no se dirige a cuestionar la calificación jurídica conferida por las partes al acto, hecho o negocio realizado, sino a acreditar su artificiosidad o carácter impropio para la consecución del resultado obtenido, sin que, además, resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. «En consecuencia, la virtualidad de tales figuras antielusivas reclama determinar y fijar la calificación de los actos o negocios declarados, lo que comporta, de entrada, o bien asumir la mantenida por las partes o bien recalificar el hecho, acto o negocio con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica».

to inspector quede malogrado ni impide que la Administración, que no ha podido culminar la regularización por la vía del artículo 15 de la Ley General Tributaria, extraiga (sobre la base de esa misma calificación jurídica) otras conclusiones de relevancia tributaria a tenor de las circunstancias del caso. Ahora bien, lo que no es dable a la Administración es operar «una mutación de la calificación jurídica» respecto a la considerada antes de iniciar los trámites del artículo 15 de la ley mencionada, pese a no haber quedado acreditado un eventual cambio de las circunstancias fácticas valoradas.

En el presente caso, la Administración asumió, como punto de partida del planteamiento del

Descartado el conflicto, la facultad de calificación no ampara una recalificación jurídica de la operación opuesta a la prevista a efectos del art. 15 LGT.

Tras ello, el Tribunal Supremo entra en el análisis de la cuestión planteada. Pese a compartir con la sentencia de instancia que la no valoración de la racionalidad económica de la operación en su conjunto por parte de la comisión consultiva permite abrir la indagación de las operaciones desde diferentes perspectivas, rechaza que dicha valoración pueda albergar o servir de base a toda una recalificación jurídica global del conjunto de tales operaciones a los efectos de sustentar la tesis del mandato cuando, previamente, habían quedado perfiladas las causas y motivaciones jurídicas de tales negocios. Asimismo, a juicio del alto tribunal, los efectos del informe negativo de la comisión consultiva no deben relativizarse. Ciertamente, el rechazo de la declaración del conflicto no tiene por qué suponer que el procedimien-

conflicto, una determinada realidad consistente tanto en la realización de una serie de operaciones adoptadas en el contexto de la autonomía decisional de las entidades implicadas como en la imputación fiscal de las pérdidas al contribuyente objeto de regularización. Sin embargo, tras la improcedencia del expediente de conflicto, la Administración acudió a la facultad de calificación del artículo 13 de la Ley General Tributaria para cuestionar la génesis de la misma voluntad negocial, recalificar tales operaciones desde una perspectiva global y asumir como solución la existencia de un único contrato civil de mandato prescindiendo de lo mantenido por las partes, del propio presupuesto asumido por la Administración cuando inició los trámites para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, en

definitiva, de la realización de unos negocios jurídicos con causa real y lícita. De este modo, se otorga al mecanismo de la calificación un poder expansivo que puede hacer inoperantes el resto de figuras antielusivas previstas en la Ley General Tributaria y que «puede comprometer la posición del contribuyente en el seno del procedimiento inspector, desde el momento que se le ha dado traslado, sobre la base de unos determinados criterios y presupuestos fácticos y jurídicos, para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes».

Todo ello conduce al Tribunal Supremo a reiterar su doctrina jurisprudencial sobre la no intercambiabilidad de las instituciones antielusivas previstas en la Ley General Tributaria y a declarar, atendiendo a las circunstancias específicas del caso planteado, que excede de la potestad del artículo 13 de dicha ley que la Inspección de los tributos proceda a recalificar tres negocios jurídicos, con causa lícita y real, reconduciéndolos a la cobertura de un único negocio jurídico y 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, cuando

previamente se había rechazado el conflicto de aplicación de la norma tributaria en el informe preceptivo emitido por la comisión consultiva previsto en el artículo 159 de la ley mencionada por no considerar tales operaciones notoriamente artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido.

Nos encontramos, sin duda, ante un pronunciamiento muy relevante desde una doble perspectiva: de un lado, por cuanto profundiza en la categorización e interrelación de las diferentes instituciones jurídicas destinadas a combatir la elusión fiscal establecidas en la Ley General Tributaria y aboga por un empleo coherente y racional de aquéllas en el seno del procedimiento inspector, regido por el principio de seguridad jurídica; de otro lado, porque esclarece los efectos y límites que eventualmente ha de proyectar el informe de la comisión consultiva del artículo 159 de la Ley General Tributaria desfavorable a la apreciación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria sobre la facultad de calificación de la Administración en sentido distinto al previsto a los efectos del artículo 15 de dicha ley, efectos y límites en los que está presente la necesidad de respetar la posición y estrategia de defensa del contribuyente en el seno del procedimiento inspector.