

Sobre la procedencia y el alcance de la facultad de calificación del artículo 13 de la Ley General Tributaria en la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo confirma y ahonda en su doctrina jurisprudencial sobre la naturaleza no intercambiable de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación tributaria y la obligación de la Administración de precisar cuál de esas figuras constituye el fundamento de su regularización.

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 los meses de abril y mayo del 2025, el Tribunal Supremo ha dictado un conjunto de sentencias sobre la naturaleza no intercambiable de las instituciones de la calificación, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación tributaria, jurisprudencia construida, como es sabido, a partir de las sentencias de 2 de julio (rec. 1433/2018 y rec.1429/2018) y de 22 de julio del 2020 (rec. 1432/2018). El examen de estos pronunciamientos reviste indudable interés porque

muestra la evolución de la doctrina jurisprudencial respecto a las potestades reconocidas en los artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria.

En relación con la interpretación de la figura de la simulación, la Sentencia de 28 de mayo del 2025 (rec. 3174/2023) declara —en un supuesto de reducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades basado en la apariencia del cumplimiento de los requisitos de la reserva para inversiones en Canarias— que el

tenor del artículo 16 de la Ley General Tributaria no impide aplicar la figura de la simulación más allá de la estricta configuración del hecho imponible del impuesto. Ahora bien, el grueso de esas sentencias del Tribunal Supremo aborda el alcance de la facultad de calificación, sus fronteras con las normas generales antielusión de los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria y la obligación de la Administración de precisar cuál de esas figuras constituye el fundamento de su regularización. Así, el alto tribunal ha determinado que la habilitación del artículo 13 de la citada ley no permite a la Administración lo siguiente:

- Recalificar como rendimientos del trabajo de un futbolista los pagos efectuados por el club de fútbol al agente del deportista por los servicios de representación prestados, prescindiendo por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones (sentencias de 5 y 14 de mayo del 2025, rec. 8599/2023 y rec. 3218/2023).
- Efectuar regularizaciones que desconocen la actividad económica formalmente declarada por las personas jurídicas intervinientes en una operación y que recalifican 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 (Sentencia de 29 de abril del 2025, rec. 5769/2023).
- Recalificar como reducción de capital con devolución de aportaciones a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF; en adelante, también, «impuesto sobre la renta») un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores

representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquéllos (sentencias de 6 y 12 de mayo del 2025, rec. 3532/2023 y rec. 3236/2023).

- Regularizar la situación de un contribuyente persona física tanto en el impuesto sobre la renta como en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) tras apreciar que, a través de la constitución de una sociedad de la que es administrador y accionista mayoritario, pretende reducir los rendimientos imputables por su actividad agrícola para poder mantenerse dentro de los límites cuantitativos de la estimación objetiva en el impuesto sobre la renta (sentencias de 5 y 14 de mayo del 2025, rec. 4066/2023 y rec. 3938/2023).

De forma relevante, en aquellas sentencias en las que el Tribunal Supremo entiende que debería haberse declarado el conflicto en la aplicación de la norma (rec. 5769/2023, rec. 3532/2023 y rec. 3236/2023), se declara la nulidad de pleno derecho de la liquidación por haber sido dictada sin seguir el procedimiento legalmente establecido. No obstante, esa declaración de nulidad radical no es tan clara cuando se aprecia la existencia de simulación (rec. 4066/2023 y rec. 3938/2023).

En este contexto, la Sentencia de 26 de mayo del 2025 (rec. 3842/2025) entona la nota disonante, ya que, en un supuesto similar al examinado en las sentencias de 5 y 14 de mayo del 2025 sobre la constitución de una sociedad para evitar la aplicación del régimen de estimación objetiva en el impuesto sobre la renta, la mayoría de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo considera suficiente la habilitación del artículo 13 de la Ley General Tributaria para recalificar los rendimientos de-

clarados por el contribuyente persona física a efectos de los impuestos sobre la renta y sobre el valor añadido.

El origen de esta sentencia se encuentra en unas actuaciones inspectoras de alcance general frente a una persona física, referidas al impuesto sobre la renta, ejercicios 2013 a 2016, y al impuesto sobre el valor añadido, periodos 2014 y 2015. En ellas se constató que el contribuyente, además de la actividad económica realizada de forma directa, percibía rendimientos (declarados en el impuesto sobre la renta de las personas físicas como rentas del trabajo) de una sociedad de la que era socio mayoritario y administrador único. Tras analizar las relaciones entre la persona física y la mercantil, la Inspección consideró que, durante los ejercicios controvertidos, la sociedad no contaba con medios materiales ni personales para realizar su actividad social, siendo ésta realizada por la persona física. Con base en ello, la Inspección entendió que no concurrían las notas de ajenidad y dependencia propias de una relación laboral y que los rendimientos no se correspondían con la retribución como administrador, por lo que los obtenidos de la sociedad debían considerarse rentas de actividades económicas y no del trabajo. La calificación anterior provocó que el importe total de las actividades económicas de la persona física superase el límite máximo para la aplicación del régimen de estimación objetiva en el impuesto sobre la renta y del régimen simplificado en el impuesto sobre el valor añadido y, por tanto, que se regularizasen los ejercicios mencionados y se instruyeran los correspondientes procedimientos infractores. La actuación administrativa fue avalada en vía de revisión administrativa y jurisdiccional.

La mayoría de la Sala entiende, en relación con la regularización de los ejercicios 2013 a 2015, que la Administración tributaria utilizó correc-

tamente la potestad de calificación (limitada a constatar los hechos que son presupuesto de aplicación de la norma) consistente en determinar que no procedía la calificación de esos rendimientos como rendimientos del trabajo, sino como rendimientos de actividad económica, lo que, a su vez, comportaba la aplicación del método de estimación directa, modalidad simplificada. A diferencia de las sentencias citadas anteriormente, donde se alcanzó una solución distinta, la mayoría de la Sala estima que la potestad de calificación es suficiente para recalificar los rendimientos examinados por las siguientes razones:

- a) porque del expediente administrativo no se desprende la idea de que la sociedad constituida por el contribuyente actuara como mera pantalla, pues llevaba a cabo una actividad económica por la que tributaba en el impuesto sobre sociedades, sin que las bases imponibles declaradas por la entidad fueran modificadas;
- b) porque de aquél tampoco se desprende que la actividad empresarial única de la entidad fuera la efectuada por el socio-administrador;
- c) porque no se han imputado las rentas obtenidas por la sociedad de forma distinta a como ella lo había hecho en su declaración del impuesto sobre sociedades;
- d) porque no se han alterado los importes de los rendimientos obtenidos por el socio, sino que la Administración se ha limitado a la calificación de los hechos, actos o negocios realizados conforme a su verdadera naturaleza.

La conclusión anterior no quedaría desvirtuada por las referencias a la simulación efectuadas tanto en el expediente administrativo (citada cincuenta y siete veces en el acto de

liquidación) como en las vías de revisión administrativa y jurisdiccional. Aunque hubiera sido deseable una mayor precisión terminológica, de la lectura sosegada del expediente administrativo se desprende que la Administración declaró la simulación únicamente en relación con el ejercicio 2016, pues fue entonces cuando se

La calificación es una operación de subsunción del hecho en la premisa mayor de la norma sobre bases estrictamente jurídicas

produjo —a juicio de la Administración— una división artificiosa de la actividad del cónyuge del contribuyente. Otra consideración relevante para ratificar la conclusión alcanzada es que en el acuerdo de resolución del expediente sancionador se califican de leves las infracciones tributarias cometidas en los ejercicios 2013 a 2015, frente a la calificación como muy grave de la efectuada en el 2016.

No obstante, la sentencia comentada cuenta con un significativo voto particular formulado por el magistrado Francisco Navarro Sanchís, al que se adhiere el magistrado Miguel de los Santos Garandillas Martos. Para los magistrados discrepantes, la sentencia se aleja de otras anteriores de la misma Sala —en particular, las sentencias de 5 y 14 de mayo del 2025 antes citadas— donde ha «descartado que el prin-

cipio de calificación sea apto para fundar la regularización en supuestos de rentas obtenidas por una sociedad que, en realidad, se consideran imputables a sus socios, que es el *factum* de este asunto, que difiere de los anteriores no en ello, sino en la solución adoptada. La exigencia de claridad y seguridad jurídica

que debe presidir la aplicación judicial del Derecho es incompatible con el reconocimiento de situaciones propiciadas por la Administración donde brilla la confusión». Ciertamente, compartimos que, si la utilización de unas u otras figuras del ordenamiento jurídico

se hace depender de la solución adoptada, y no del sentido y tenor de la comprobación de los hechos realizada, estaría en manos de la Administración la indistinta utilización de unas u otras figuras mediante el uso de diferentes técnicas discursivas a la hora de fundamentar su regularización, lo que contradice la doctrina existente del propio Tribunal Supremo.

En definitiva, estas nuevas sentencias completan la jurisprudencia previa sobre la no intercambiabilidad de las figuras de los artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria, poniendo en evidencia la existencia de cuestiones todavía sin resolver. Al respecto, lo que queda claro es que habrá que estar a las circunstancias de cada caso y proporcionar una distinta orientación en atención a las singularidades de los diferentes asuntos.