

LA AUTONOMÍA DE LA FACULTAD DE CALIFICACIÓN TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 13 DE LA LGT

Análisis de la SAN de 6 de marzo de 2014, rec. núm. 121/2011

Miguel Wert Ortega

Inspector de Hacienda del Estado

La sentencia que se comenta trata sobre la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de un préstamo participativo otorgado por un socio a la sociedad en la que participa y, aunque esta figura de los préstamos participativos presenta un enorme interés desde el punto de vista fiscal y ha sido objeto de debate intenso, lo destacable de este pronunciamiento no radica, desde mi punto de vista, en el examen de ese tipo de préstamos, respecto al que se ha pronunciado el Tribunal Supremo (TS) en la reciente Sentencia de 12 de diciembre de 2013, recurso n.º 5239/2010 (NFJ053143), de manera bastante concluyente en el sentido de su admisibilidad con independencia de que su coste sea más o menos elevado, sino en el análisis y en las conclusiones que formula sobre la calificación tributaria del artículo 13 de la Ley General Tributaria (LGT). El enfoque que preside la sentencia es el de limitar la autonomía de la facultad de calificación que corresponde a la Administración tributaria, ya que en general no permite que difiera de la que se determine en el derecho privado y solo se admitiría la corrección o modificación que afecta a la denominación utilizada por las partes para designar el negocio jurídico celebrado, tesis que como veremos a continuación se aparta de los criterios mantenidos hasta ahora por la jurisprudencia y el de la propia Audiencia Nacional (AN) en otras sentencias sobre el significado de la facultad.

1. SUPUESTO DE HECHO

El caso que se resuelve en la sentencia es muy simple: una entidad concierta con sus dos socios, cada uno titular del 50% de la entidad, un préstamo participativo, que según se describe en los fundamentos de derecho, presenta las siguientes características:

- La finalidad del préstamo era proveer los recursos necesarios para adquirir ciertos terrenos destinados a la realización de una promoción inmobiliaria.

- El plazo de vigencia era de un año, si bien se contemplaba la prórroga tácita hasta un máximo de 10.
- La retribución, elemento en el que se centran las cuestiones que se debaten en el litigio, se fija en un interés determinado en relación con los resultados de la entidad y de la proporción de los fondos propios y el préstamo participativo.

Como la aplicación del interés establecido en el contrato de préstamo supuso la generación de unos gastos muy elevados para la entidad, la Administración hizo notar una serie de circunstancias por las que se cuestionaba el carácter de financiación ajena (préstamo) y que lo aproximaban a la participación en el capital: ausencia de interés variable, identidad de la condición de socio y prestamista y el vencimiento a corto plazo del préstamo. El punto esencial es que el beneficio que obtuviese la entidad se reparte por igual entre el capital y el préstamo participativo.

Obviamente, la entidad se opuso a las conclusiones de la Inspección, confirmadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), alegando lo siguiente:

- Que el tipo de interés acordado consista en un porcentaje del beneficio de la entidad es normal y ha sido avalado por la Dirección General de Tributos.
- Es irrelevante que coincidan la condición y la participación de los socios y los prestamistas.
- Tampoco constituye un impedimento para el reconocimiento de la naturaleza del préstamo participativo que su vencimiento sea a corto plazo.
- Como colofón, señala la entidad que si la Administración considera que las condiciones del préstamo, en particular la retribución fijada, incumplían las reglas de valoración establecidas por las normas tributarias, lo procedente hubiera sido aplicar las reglas especiales de las operaciones vinculadas.

2. CRITERIO DEL TRIBUNAL

La decisión que adopta la AN, favorable a las tesis de la recurrente, se fundamenta en dos razones principales: la utilización indebida de la facultad de calificación que atribuye a la Administración el artículo 13 de la LGT y la regulación propia de los préstamos participativos. Respecto a la primera, el tribunal se remite a lo que ya había dicho en un pronunciamiento anterior, el de la Sentencia de 24 de abril de 2008, recurso 321/2005 (NFJ054408), que reproduce, a su vez, lo señalado en la del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía de 6 de mayo de 2005, recurso 794/2002 (NFJ054407). En ella lo fundamental es que se afirma que la función de calificación «no puede ser ilimitada y ejercitada hasta tal punto que venga a constituirse la Administración en intérprete de los negocios jurídicos, haciendo suya una función que, esencialmente, viene atribuida a los órganos de la jurisdicción civil».

En la sentencia se critica la resolución del TEAC impugnada porque entiende que propugna que la calificación constituye una alternativa válida de la Administración, incluso en los casos en que pudiera ser aplicable la figura del fraude de ley. Asimismo, se señala que no es posible la utilización de la calificación por parte de la Administración para interpretar de manera interesada las normas jurídicas. Según se asevera, esta facultad no tiene el extenso alcance que la Administración le quiere dar, sino que constituye una forma de poder gravar el verdadero negocio celebrado, prescindiendo del *nomen iuris* que hubieran utilizado las partes.

El argumento principal contra el uso en este caso de la calificación es que los préstamos fueron formalizados en escritura pública autorizada por notario, por lo que en atención a la capacidad y responsabilidad de los fedatarios públicos, de acuerdo a las prescripciones que contiene el Reglamento Notarial, tienen la obligación de negar la autorización a cualquier negocio o acto jurídico que infrinja las normas o prescinda de los requisitos necesarios para su validez o eficacia. Por ello, en este caso, no era posible una calificación a efectos tributarios distinta de la que correspondía en aplicación del derecho privado.

Para la sentencia, en fin, la calificación no es una alternativa al fraude de ley, ni sirve para convertir a la Inspección en juez civil, sino que a efectos fiscales no puede ir más allá de exigir el tributo según la naturaleza y efectos propios del negocio jurídico concluido.

En función de estas premisas, la sentencia concluye que el préstamo participativo es una opción legítima y admisible (como lo refrenda la Sentencia del TS de 12 de diciembre de 2013, antes citada) «con independencia de que su coste sea más o menos oneroso, factor que no afecta a la deducibilidad de los intereses retribuidos».

3. COMENTARIO

Como se anticipó al principio de este análisis, el principal interés de la sentencia radica en el fundamento que utiliza para anular la liquidación de la Inspección: el inadecuado ejercicio de la potestad de calificación tributaria por parte de la Administración.

La calificación se relaciona con la interpretación, pero no es lo mismo. Ambas son dos fases o etapas del proceso de aplicación de la norma. La calificación incide sobre hechos, sobre la realidad fáctica, mientras que la interpretación se proyecta sobre las normas jurídicas. Por la primera se analiza el supuesto de hecho para ajustarlo a la hipótesis de la norma, y por la segunda se analiza la norma para tratar de acomodar a su hipótesis el supuesto de hecho, lo que lleva a una cierta interacción que puede originar en ocasiones cierta confusión entre una y otra función. Por ello, es importante subrayar que la calificación valora los hechos, mientras que la interpretación atiende únicamente a la norma, no a los hechos. A partir de estas puntualizaciones se puede definir la calificación, como de forma muy didáctica expresó la Sentencia del TS de 13 de enero de 2011, recurso n.º 1451/2006 (NFJ041942), como aquella facultad o potestad

del que aplica la norma que «consiste en caracterizar en términos jurídicos una situación fáctica para reconducirla a alguna de las categorías tipificadas en las normas tributarias; en otras palabras, consiste en fijar los hechos realmente acaecidos para compararlos con la hipótesis abstracta prevista en la norma».

Esta actividad de calificación tributaria es contemplada como una forma de combatir la elusión fiscal, entendida como transgresión indirecta o sofisticada de la norma tributaria que se traduce en la manipulación de los negocios jurídicos con la finalidad de evitar o minorar la tributación que corresponde a la operación realizada. Como reacción a esas maniobras, el ordenamiento manda atender a la verdadera naturaleza jurídica del presupuesto de hecho con independencia de la denominación que le hayan dado las partes y de los defectos que pudieran afectar a su validez (art. 13 LGT). Junto a esta forma de calificación general, la LGT añade otros instrumentos de lucha frente a los fenómenos elusivos, que se pueden considerar como calificaciones especiales: la simulación (art. 16 LGT) y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT), antes fraude de ley. En sentido estricto, la calificación del artículo 13 de la LGT se emplea como alternativa a esos otros dos mecanismos antielusivos y, por ello, en la mayoría de las ocasiones lo que se plantea es cuál de los tres sería el más idóneo. Discernir cuándo procede una de estas figuras es tarea muy complicada. Los perfiles no son claros, de manera que respecto a un mismo tipo de acto no es infrecuente que tanto la Administración como los tribunales hayan aplicado indistintamente esos mecanismos (fraude de ley, simulación o simplemente la calificación tributaria del art. 13 LGT).

En esta sentencia el razonamiento principal para rechazar el uso de la calificación es que la Administración equivocó el camino: debiendo haber seguido el del fraude de ley (hoy el conflicto en la aplicación de la norma), se apoyó incorrectamente en la norma de calificación del artículo 13 de la LGT. Sin embargo, estos mecanismos no son opcionales: si no se tramita el expediente del fraude de ley o el conflicto a través del procedimiento legalmente establecido, se provoca indefensión en el obligado tributario, por lo que el tribunal declara la anulación de la liquidación.

La sentencia echa mano de una batería de razones para cuestionar la calificación, no solo para este caso concreto, sino para la institución en sí. En primer lugar, señala que «no es un instrumento en manos de la Administración para interpretar las normas jurídicas interesadamente». Desde luego que no es un instrumento de interpretación interesada porque en ningún caso puede serlo, ya que no se utiliza para interpretar la norma sino en una fase previa, la de calificación. Es importante retener esto: cuando califica la Administración no interpreta normas jurídicas, sino que delimita la realidad a la que se aplica la norma.

El tribunal viene a decir que el campo de acción de la calificación es únicamente el de la conocida como calificación nominal, esto es, la que afecta al *nomen iuris* que hayan empleado las partes, por ejemplo que se haya denominado un contrato como de compraventa y resultase ser una permuta. Según este criterio, la Administración mediante la calificación puede cambiar o corregir el tipo de negocio que las partes dicen que han realizado, atendiendo a la naturaleza real del mismo, pero lo que no podría hacer es alterar la sustancia jurídica que corresponde al negocio

celebrado y menos si este ha sido validado en el ámbito del derecho privado. Así, la AN rechaza categóricamente que se pueda caracterizar el contrato de préstamo participativo de distinta forma a la que resulta de la escritura pública que fue autorizada por el notario, pues concede a este la competencia suficiente para determinar la verdadera naturaleza del negocio desde el punto de vista del derecho privado y esta calificación vincula necesariamente a la Administración tributaria.

En definitiva, parece que la AN en esta sentencia se está posicionando en contra de la autonomía de la calificación tributaria. Autores (FALCÓN Y TELLA y PALAO TABOADA, entre otros) se han pronunciado de igual forma negando la posibilidad de que la Administración tributaria pueda apartarse de la calificación jurídica que proceda de acuerdo con el derecho privado, «salvo que se demuestre que el legislador fiscal ha atribuido a los términos un sentido que difiere en parte del jurídico privado» (PALAO TABOADA). Esto es, si en la legislación tributaria no se hubiera previsto una norma específica sobre cómo calificar desde el punto de vista estrictamente fiscal un determinado acto o negocio jurídico, no cabe considerar una delimitación diferente a la que proceda según el derecho privado.

Pero esta posición, claramente restrictiva de la facultad de calificación de la Administración tributaria, no es compartida por otros muchos autores, y lo que es más trascendente, tampoco por la doctrina del TS. Así, NAVAS VÁZQUEZ ha escrito que «es lógico que la calificación que corresponda desde el punto de vista de la norma tributaria pueda, y deba, ser distinta de la que corresponda desde otras normas», siendo su opinión que el propósito de unidad del ordenamiento jurídico se puede conseguir a través del criterio de interpretación sistemática, pero que los hechos solo pueden calificarse por la que es de aplicación, añadiendo que «calificar desde otras normas origina incongruencias y desigualdades desde el punto de vista tributario que impiden justamente la efectiva vigencia de principios fundamentales de nuestra especialidad, como el de igualdad y el de capacidad económica».

Coincido plenamente con el criterio de NAVAS VÁZQUEZ, lo esencial en la aplicación de los tributos es garantizar el cumplimiento de los principios del artículo 103 de la Constitución y singularmente el de capacidad económica, cuya consecución debe ser el faro que ilumine las decisiones que se tomen en materia tributaria. Y para alcanzar ese objetivo es imprescindible asegurar la autonomía de la Administración tributaria. Cuando el artículo 13 de la LGT define la calificación señala que esa tarea se realiza «prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez», lo que significa que la Administración no puede extender su calificación a la verificación de la validez de los negocios desde el punto de vista del derecho privado, pero al mismo tiempo que los problemas o defectos del derecho privado de los que pudieran adolecer los actos o negocios no impedirán el reconocimiento de las consecuencias fiscales que procedan atendiendo a las normas de esa naturaleza. Como observa GARCÍA NOVOA, los actos o negocios podrán tributar incluso cuando resulten ineficaces para otros sectores del ordenamiento, en la medida en que los órganos jurisdiccionales no declaren tal ineficacia.

Esta corriente doctrinal favorable a la autonomía de la calificación en el campo tributario ha sido refrendada por el TS. Así, en la Sentencia de 13 de enero de 2011, recurso n.º 1451/2006

(NFJ041942), en relación con la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a una aportación no dineraria, se efectúan afirmaciones ilustrativas del papel que defiende el tribunal para la facultad de calificación, pues en esa sentencia se señala que esa facultad «pretende garantizar la aplicación del gravamen que corresponde a la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos de la realidad que se califican según su verdadera naturaleza o sustancia». Del mismo modo, en relación con un supuesto sobre indemnizaciones por despido o cese en la relación laboral, que la Administración no calificó como tales, a efectos del reconocimiento de la exención en el IRPF, al no derivar de una pérdida forzosa del puesto de trabajo, sino de un cese acordado entre las partes, el TS en la Sentencia de 22 de marzo de 2012, recurso n.º 2975/2008 (NFJ047121), sostiene la autonomía en la calificación tributaria que corresponde a la Administración, al manifestar que «la potestad de calificación del hecho imponible, que corresponde a la Administración, eso sí, sometida a la fiscalización de la jurisdicción contencioso administrativa, hace que no tenga por qué compartirse ni la calificación de la causa de extinción del contrato de trabajo ni el carácter de la indemnización que se haya reconocido por las partes». Por último, un nuevo posicionamiento claro del TS en defensa de la autonomía de la facultad que estamos viendo es el contenido en la Sentencia de 3 de julio de 2013, recurso n.º 3453/2011 (NFJ051722), en la que declara que «... la somete a criterio de calificación estrictamente tributaria y con efectos solamente en este ámbito, que la Ley General Tributaria de 1963 consagraba en su artículo 25 y que hoy, con carácter más genérico, se expresa en el artículo 13 de la Ley General Tributaria de 2003, autonomía del campo tributario de calificación aceptado reiteradamente por nuestra jurisprudencia y que en la actualidad tiene una expresión legal explícita en el artículo 16.2 de la citada Ley de 2003, en el que incluso se nos dice que la calificación de simulación declarada por la Administración tributaria no producirá otros efectos que los exclusivamente tributarios, texto legal no aplicable al caso que enjuiciamos, pero que no hace otra cosa que acoger criterios jurisprudenciales en su día fijados en interpretación de la Ley General de 1963».

Pero es que incluso el rechazo a la autonomía de la calificación tributaria que postula la sentencia que se comenta también se contradice con la postura que ha mantenido la misma AN, como lo demuestra la Sentencia de 2 de marzo de 2006, recurso n.º 401/2003 (NFJ054402), reiterada en la reciente de 18 de abril de 2013, recurso n.º 180/2010 (NFJ051030).

Por consiguiente, considero que la visión limitada que refleja la sentencia sobre el campo de acción de la facultad de calificación atribuida a la Administración por el artículo 13 de la LGT podría ser revisada en función del criterio que sobre esta cuestión mantiene el TS.

No obstante, aun suponiendo que la Administración pudiese ejercer su facultad de calificación sin el encorsetamiento que le impone la AN en esta sentencia la aplicación al caso concreto de la facultad precisaría todavía superar otro escollo: si es correcto el uso del mecanismo de calificación general o si, por el contrario, hubiese sido más oportuno utilizar alguna de las otras dos modalidades de calificación (la simulación o el conflicto en la aplicación de la norma), teniendo en cuenta que si fuera así, podría quedar afectada la eficacia de la regularización de la Administración. En la sentencia que comentamos la AN considera que el caso hubiera tenido un mejor encaje a través del fraude de ley.

El análisis comparativo de las tres modalidades antielusivas es complicado y obviamente excede del objetivo que preside este comentario, centrado en el tema de la autonomía de la calificación tributaria, pero sí me parece importante hacer constar que este es el mecanismo más sencillo para la Administración y el que exige menos requisitos al comportamiento elusivo de los obligados tributarios. No hay que acreditar el engaño, como ocurre en la simulación, ni siquiera la artificiosidad o el carácter impropio del negocio, como ocurre en el conflicto en la aplicación de la norma, sino que simplemente se trata de indagar la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio celebrado.

No obstante, la sentencia que se comenta es ilustrativa de la necesidad de mejorar la instrumentación de la lucha contra la elusión. Si el reproche principal a la regularización que efectuó la Inspección era el de que «erró el tiro», equivocó la modalidad de medida antielusiva que era procedente, es porque está reconociendo que la elusión podría existir y lo que resulta poco alentador es que la lucha contra este fenómeno de transgresión de la norma fiscal se perjudique por una mala elección del mecanismo.

Sobre este punto de la utilización apropiada del mecanismo que corresponda, la necesidad de acertar en la elección, resulta interesante traer a colación la Sentencia del TS de 18 de julio de 2012, recurso n.º 3779/2009 (NFJ048045), referida a un supuesto de transmisión de títulos entre sociedades del grupo con resultados negativos, para cuya regularización la Inspección utilizó la vía de la calificación que supone la regla de las empresas asociadas del artículo 9 de los Convenios de Doble Imposición, y que ante la alegación por parte de la entidad recurrente de que debería haber utilizado el mecanismo del fraude de ley, señala que «... Asombra que en supuestos como este la Administración no utilice, no ya el fraude, sino las facultades derivadas de los contratos simulados, que es, por lo antes razonado, la figura que cuadra a los hechos analizados y que es lo que suele hacerse cuando de ciudadanos se trata. Ahora bien, el hecho de que la Administración no utilice por causas que desconocemos, y que resultan difíciles de comprender, las facultades más gravosas de que dispone, no puede impedir el uso de las facultades más livianas, el poder de calificación, que recogía el artículo 28.2 de la LGT previgente, a fin de anular los efectos tributarios perjudiciales que de actuaciones como la analizada se deriva, además, naturalmente, de las que ofrecía el artículo noveno del Convenio, y cuya aplicación al asunto decidido no ofrece dudas. Es decir, el no uso por la Administración de un procedimiento agravado, el simulatorio, no puede convertirse en una ventaja para el simulador».

En consecuencia, el TS, con sentido común, da a entender que lo importante no es el tipo de procedimiento que se utilice, sino identificar la maniobra de que se vale el sujeto para evitar la incidencia del tributo y neutralizarla fiscalmente.

Por ello, resulta esencial, en aras de procurar el cumplimiento de los principios del artículo 103 de la Constitución, y en especial el de capacidad económica, que los procedimientos establecidos sean los más apropiados a fin de atajar los comportamientos elusivos de los contribuyentes, y esto nos lleva a plantearnos la conveniencia de clarificar la regulación de los instrumentos de reacción frente a ellos. Así, se cuestiona (RUIZ TOLEDANO) la necesidad de que en el conflicto en la aplicación de la norma se exijan ciertas formalidades o que existan tres modalidades diferentes de calificación en lugar de una sola regla antiabuso.

Bibliografía

PALAO TABOADA, C. [2009]: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova.

GARCÍA NOVOA, C. [2004]: *La cláusula antielusiva*, Marcial Pons.

RUIZ TOLEDANO, J. I. [1998]: «Fraude de ley, simulación y calificación en el Derecho Tributario», *Fiscal mes a mes*, n.º 29, enero.

– [2005]: «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y otros mecanismos antielusión en la nueva Ley General Tributaria», *Fiscal mes a mes*, n.º 105, marzo.

FALCÓN Y TELLA, R. [1996]: «Calificación del hecho imponible y simulación», *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*, n.º 11 del 1 de junio.

NAVAS VÁZQUEZ, R. [1996]: «El problema de la calificación tras la reforma de la Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal (Revista de Actualidad Fiscal)*, n.º 6 del 15 de marzo.