



Roj: **ATS 10682/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:10682A**

Id Cendoj: **28079130012018201771**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **10/10/2018**

Nº de Recurso: **3285/2018**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **SAN 858/2018,**
ATS 10682/2018

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 10/10/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3285/2018

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: 3285/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente



D. Rafael Fernandez Valverde

D^a. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 10 de octubre de 2018.

HECHOS

PRIMERO. - 1. La Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, mediante escrito fechado el 23 de abril de 2018 ha preparado recurso de casación contra la sentencia dictada el 14 de febrero de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 395/2016, que estimó parcialmente el recurso interpuesto por don Íñigo y doña Zulima contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 13 de enero de 2016 que estima parcialmente el recurso de alzada formulado por los ahora recurrentes frente a la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Canarias que resuelve las reclamaciones económico administrativas, acumuladas, interpuestas contra los acuerdos de liquidación y sanción relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»] de los ejercicios 2004 y 2005.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca la infracción de las siguientes normas de Derecho estatal: el artículo 16, en relación con los artículos 183.1 y 191.1 de la Ley General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»]; y el artículo 1276 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE de 25 de julio) [«CC»].

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada por cuanto la sentencia recurrida, aun cuando entiende acreditada la existencia de simulación en el caso de autos, en relación con la sanción estima la alegación del contribuyente de que no concurre la necesaria motivación de la culpabilidad, dado que existen diferencias interpretativas en la jurisprudencia y que se ha basado en una interpretación razonable de la norma. La sentencia señala que, como reconoce la propia sentencia objeto de recurso, «la línea jurisprudencial mayoritaria del Tribunal Supremo considera sancionable toda conducta calificada como constitutiva de simulación. No obstante, el propio Tribunal Supremo en su reciente Auto de 20 de noviembre de 2017 (rec. 3130/2017) ha puesto de manifiesto que no es esta una postura unánime al existir sentencias no sólo de la Audiencia Nacional que aducen una interpretación razonable de la norma sino también de esta propia Sala (de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo) que anulan las sanciones impuestas por insuficiente motivación de la culpabilidad (así sentencias de 14 de abril de 2016, rec.3153/2014, 4 de noviembre de 2015, rec. 100/2014 y 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013), debiendo añadirse la falta de una delimitación clara y precisa en sede jurisprudencial entre el conflicto de aplicación de la norma y la simulación, que dio lugar a im voto particular en la sentencia de 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2014.».

4. A juicio del abogado del Estado, el recurso reviste interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por cuanto se dan las circunstancias del artículo 88.3.a) y 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) [«LJCA»].

4.1. Concorre la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.a) LJCA por cuanto la sentencia recurrida, al considerar que no procede sancionar por inexistencia del elemento subjetivo de la infracción, pese a tener por acreditada la concurrencia simulación, llega a un resultado contrario al alcanzado por las Sentencias de la sección segunda del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2010 (casación 3400/2004: ECLI:ES:TS:2010:2319); 7 de julio de 2011 (casación 260/2008, ES:TS:2011:4973); 12 de noviembre de 2014 (casación 1881/2014); 16 de diciembre de 2014 (casación 3611/2013, ES:TS:2014:5657) y 22 de junio de 2016 (casación 3176/2014, ES:TS:2016:2823) siendo necesario el pronunciamiento del Tribunal Supremo para la formación de jurisprudencia sobre la cuestión señalada: concurriendo la simulación en la conducta del sujeto pasivo del IRPF, por lo que no tributó por este impuesto en la cantidad legalmente exigible, esa conducta supone la comisión de la infracción tributaria de dejar de ingresar la deuda correspondiente así como la culpabilidad exigida para poder sancionar.

4.2. Considera, igualmente, que en el recurso de casación preparado concurre la presunción del artículo 88.3.a) LJCA por cuanto en la resolución impugnada se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia, siendo necesario un pronunciamiento de este Tribunal en torno a "aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación"



no solo en los casos en que se invoque por el obligado tributario una interpretación razonable de la norma - ex artículo 179.1.d) de la LGT/2003-, que excluya la responsabilidad por infracción tributaria en caso de simulación, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Ley, que es la concreta cuestión a la que se refiere la parte dispositiva de ese Auto, sino también para aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial sobre la motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador cuando se aprecie la existencia de simulación ».

SEGUNDO. - 1. La Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de abril de 2018, ordenando emplazar a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Ha comparecido el Abogado del Estado recurrente, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

2. De igual modo lo ha hecho como parte recurrida don Íñigo y doña Zulima, representados por el procurador don Luciano Rosch Nadal, quien se ha opuesto a la admisión del recurso, alegando, en síntesis:

2.1. Incumplimiento por el escrito de preparación de los requisitos exigidos por el artículo 89.2.b) LJCA, al no referenciar las sentencias que posteriormente extracta y sobre las que el abogado del Estado pretende sustentar la divergencia interpretativa entre el tribunal de instancia y la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

2.2. La sentencia recurrida no ha infringido ninguno de los preceptos identificados por el abogado del Estado en su escrito de preparación.

2.3. El recurso carece de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque (i) lo que realmente pretende el abogado del Estado con su recurso es rectificar el juicio que, en materia de culpabilidad y a partir de la situación de hecho del supuesto, ha realizado la sala *a quo*, «revisión que, excepto que se acredite una valoración de la prueba manifiestamente irracional, no puede realizarse en casación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 87 bis de la LJCA.»; (ii) por lo que respecta a las sentencias invocadas de contraste por el abogado del Estado, entiende la recurrida que «no se produce la contradicción necesaria con la sentencia de instancia, por cuanto en todos los casos debatidos se parte de que el acuerdo de imposición de sanción contiene una debida y suficiente motivación del elemento subjetivo del tipo infractor (...) la sentencia de instancia no fija ante cuestiones sustancialmente iguales una interpretación contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido, ni aplica normas sobre las que se sustente su razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia (únicos supuestos de interés casacional objetivo aducidos por la parte recurrente)»

2.4. Finalmente, concluye considerando que no resulta necesario ni conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre esta cuestión.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. - 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifica con precisión la norma del ordenamiento jurídico estatal que se reputa infringida, alegada en el proceso, tomada en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegada. También se justifica que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que en el recurso de casación preparado concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la sentencia impugnada ha aplicado normas en las que se sustenta su razón de decisión sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]; y fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2.a) LJCA]. También se razona sobre la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [artículo 89.2, letra f) LJCA].

SEGUNDO. - 1. La sentencia recurrida focaliza la almendra litigiosa en el fundamento jurídico 2º, en el que se puede leer que «la cuestión de fondo queda limitada, pues a la liquidación correspondiente al ejercicio 2005, discrepando la parte actora de la simulación negocial apreciada por la Inspección al considerar que no es posible tratar unitariamente a D. Íñigo y a la sociedad BRITOS Y GUTIERREZ GRUAS Y TRANSPORTES, S.L lo



que determina que no se hayan superado los límites para tributar en el régimen de estimación objetiva en el IRPF (relativos al volumen de rendimientos íntegros del ejercicio 2004).»

2. La sentencia, analizando los indicios manejados por la Inspección, llega a la conclusión de que la actividad de la sociedad y del socio como persona física era única, dada la confusión de medios y actividades que se observa y para lo cual no ha dado una explicación razonable «Así, ningún obstáculo había para que recurrente que venía desarrollando su actividad como persona física y tributando por el método de estimación objetiva, decidiera desarrollarla mediante la creación de una sociedad, como realizó a partir del ejercicio 2009, según afirma; pero lo que no cabe es que una misma actividad con confusión de medios personales y materiales, se realice al mismo tiempo como persona física y por medio de una sociedad dividiendo los rendimientos entre ambas». (FJ 8º).

3. La sentencia recurrida descarta igualmente las pretensiones subsidiarias de los recurrentes, referidas, la primera, a que, aunque la sala enjuiciadora confirmara la simulación apreciada por la Administración Tributaria, la liquidación resultaría improcedente puesto que concurrían los requisitos para determinar la base imponible mediante el sistema de estimación objetiva, al no superar el límite de volumen de rendimientos íntegros para quedar excluido de dicho régimen en el ejercicio 2005.

3.1. En segundo término, se arguye la existencia de un error en el cálculo de la deuda tributaria, toda vez que en la liquidación no se ha tomado en consideración, como tributo pagado a cuenta en el IRPF de los contribuyentes, los importes satisfechos por la sociedad Britos y Gutiérrez Grúas y Transportes en sus autoliquidaciones del Impuesto de Sociedades correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 o en cualquier pago fraccionado de tales ejercicios, y de las retenciones que cualquier tercero hubiera practicado a la sociedad en los mismos ejercicios. La sala de instancia replica que esa « cuestión no fue planteada ante el TEAC, alegándola por primera vez en el escrito de demanda, pero sin perjuicio de los ajustes que procedan en el ámbito del Impuesto de Sociedades y las reclamaciones que pueda hacer el interesado en relación con el mismo, lo que no procede es considerar que el Impuesto de Sociedades como un pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues ello carece de sustento legal ya que se trata de impuestos diferentes». (FJ 13º).

4. En lo que atañe a la sanción, la Audiencia Nacional la considera improcedente pues, aunque «Tratándose de un supuesto de simulación, la línea jurisprudencial mayoritaria del Tribunal Supremo considera sancionable toda conducta calificada como constitutiva de simulación (así, las sentencias de 29 de marzo de 2010, reo. 3400/2010 , 7 de julio de 2011, reo. 260/2008 , 12 de noviembre de 2014, reo. 1881/2012 , y 22 de junio de 2016, reo. 3176/2014) Ahora bien, el Tribunal Supremo en su reciente Auto de 20 de noviembre de 2017 (reo. 3130/2017) ha puesto de manifiesto que no es esta una postura unánime al existir sentencias no sólo de la Audiencia Nacional que aducen una interpretación razonable de la norma sino también de esta propia Sala (de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo) que anulan las sanciones impuestas por insuficiente motivación de la culpabilidad (así sentencias de 14 de abril de 2016, rec. 3153/2014 , 4 de noviembre de 2015, rec. 100/2014 y 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013), debiendo añadirse la falta de una delimitación clara y precisa en sede

jurisprudencial entre el conflicto de aplicación de la norma y la simulación, que dio lugar a un voto particular en la sentencia de 12 de noviembre de 2014, rec.1881/2014.Por ello ha admitido un recurso de casación, al entender que la cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, con el objeto de "aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares". En consecuencia, a la espera de lo que resuelva el Tribunal Supremo sobre esta cuestión, hemos de partir de que a pesar de la existencia de simulación, ha de analizarse en cada caso concreto el contenido y fundamento del acuerdo de liquidación, para determinar si el mismo es ajustado a derecho, y en concreto si está debidamente motivada la culpabilidad del obligado tributario.» (FJ 14ª).

5. El Abogado del Estado, en contra del criterio de la sala de instancia, sostiene en el escrito de preparación que la simulación, al configurarse como una declaración engañosa que es deliberadamente disconforme con la realidad, acarrea una insoslayable divergencia entre lo que se aparenta y lo querido internamente lo que, a su vez y consecuentemente, exige una conducta consciente dado que la simulación no puede efectuarse por error: «En resumen, la simulación supone la consciencia y la voluntad de aparentar un negocio que no existe con una finalidad de engaño. Concorre en ella siempre, por su propia naturaleza, la consciencia y voluntad de infringir una norma, lo que conlleva la culpabilidad de la conducta (...) la sentencia recurrida, que, insistimos, admitiendo



la simulación, anula el acuerdo sancionador por falta de motivación de la culpabilidad, desconoce la doctrina jurisprudencial según la cual, una vez apreciada como aquí la existencia de simulación, y ésta presupone la existencia de ocultación y, por tanto, del dolo o la culpa, debe aceptarse sin mayor esfuerzo argumental (en el presente caso se ha realizado no obstante, como recoge el fallo) que la decisión administrativa punitiva, que nuestro Derecho anuda al artículo 16.3 de la LGT motiva suficientemente la existencia de culpabilidad.»

6. Termina el abogado del Estado subrayando la necesidad de que por esta Sala se aclare y matice «la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación" no solo en los casos en que se invoque por el obligado tributario una interpretación razonable de la norma - ex artículo 179.1.d) de la LGT/2003-, que excluya la responsabilidad por infracción tributaria en caso de simulación, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Ley, que es la concreta cuestión a la que se refiere la parte dispositiva de ese Auto, sino también para aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial sobre la motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador cuando se aprecie la existencia de simulación».

7. Debe reconocerse que la línea jurisprudencial mayoritaria considera sancionable toda conducta calificada como constitutiva de simulación (así, las sentencias de 29 de marzo de 2010, rec. 3400/2010, 7 de julio de 2011, rec. 260/2008, 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2012, y 22 de junio de 2016, rec. 3176/2014). Sin embargo, no es esta una postura unánime al existir sentencias no sólo de la Audiencia Nacional que aducen una interpretación razonable de la norma sino también de esta propia Sala que anulan las sanciones impuestas por insuficiente motivación de la culpabilidad (así sentencias de 14 de abril de 2016, rec. 3153/2014, 4 de noviembre de 2015, rec. 100/2014 y 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013), debiendo añadirse la falta de una delimitación clara y precisa en sede jurisprudencial entre el conflicto de aplicación de la norma y la simulación, que dio lugar a un voto particular en la sentencia de 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2014.

TERCERO. - 1. A la vista de cuanto antecede, la Sección de Admisión considera que el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, como ya dijimos para un asunto similar en Auto de 20 de noviembre de 2017 [RCA 3130/2017: ECLI:ES:TS:2017:11090A]. Si bien nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva sí que pervive su carácter litigioso, no exento de matices e interpretaciones que reavivan un debate jurisprudencial y doctrinal no totalmente solventado, requirente de una nueva respuesta por parte de esta Sala.

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva como criterio orientador de los Tribunales inferiores, así como pacificador de la situación controvertida. En definitiva, la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación consiste en aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares

2. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque se da la presunción del artículo 88.3.a) LJCA siendo conveniente un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que la esclarezca.

CUARTO. - 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son el artículo 16 LGT, en relación con los artículos 179.2.d), 183.1 y 191.1 LGT; y el artículo 1276 CC.

QUINTO. - Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO. - Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:



1º) Admitir el recurso de casación RCA/3285/2018, preparado por la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 14 de febrero de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 395/2016.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es:

Aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 16 de la Ley General Tributaria, en relación con los artículos 179.2.d), 183.1 y 191.1 de la misma Ley; y el artículo 1276 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Rafael Fernandez Valverde

Maria del Pilar Teso Gamella Jose Antonio Montero Fernandez

Jose Maria del Riego Valledor Ines Huerta Garicano