

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 22 de enero de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 1590/2024

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003. Utilización de medios fraudulentos. La cuestión con interés casacional se contrae a determinar el alcance de la definición de los medios fraudulentos consistente en la utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona. En particular, deberá determinar si el art. 184.3.c) LGT, incluye el supuesto en que una persona física actúe a través una sociedad profesional interpuesta y la administración considere que en esta conducta existe simulación. En este caso las actuaciones inspectoras culminaron en un acuerdo de liquidación del IRPF de los años 2014 a 2017, justificado en que se había considerado simulada la conducta mantenida por el recurrente, al no disponer la empresa mediante la que pretendía operar, de medios materiales y personales para la realización de los servicios financieros y contables de los que obtiene sus rentas. En esta regularización, la Inspección tributaria imputó al socio y administrador, la totalidad de los ingresos de la mercantil y se impuso una sanción por una infracción muy grave, ya que consideró que se habían utilizado medios fraudulentos concretados en la utilización de una entidad interpuesta. La cuestión con interés casacional consiste en esclarecer si a efectos de determinar la gravedad de una infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria, debe apreciarse en todo caso la utilización de medios fraudulentos consistentes en la utilización de entidades interpuestas, descritos en el art.184.3.c) LGT, cuando el sujeto infractor sea una persona física socio de una sociedad profesional instrumental que se considera simulada mediante la cual canaliza la obtención de las rentas o realiza operaciones con trascendencia tributaria.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Fecha del auto: 22/01/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 1590/2024
Materia:
Submateria:
Fallo/Acuerdo: Auto Admisión
Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero
Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez
Secretaría de Sala Destino: 002
Transcrito por:
Nota:
R. CASACION núm.: 1590/2024
Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero
Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA

Síguenos en...



AUTO

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 22 de enero de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de don Jose Antonio interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 27 de julio de 2022, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana [«TEAR»], que estimó parcialmente la reclamación núm. NUM000 y sus acumuladas NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005 y NUM006, formuladas frente a la liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»] de los años 2014 a 2017, y contra el acuerdo sancionador derivado.

La sentencia de 14 de noviembre de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana desestimó el citado recurso, tramitado con el núm. 1199/2022.

Esta sentencia, que constituye el objeto del presente recurso de casación, por lo que a la única cuestión suscitada en la que se aprecia interés casacional interesa, refiere que el acuerdo sancionador, que citaba el artículo 184.3.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria [«LGT»] que equipara "medios fraudulentos" a "la utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad", contiene una motivación sobre la cualificación agravatoria de la infracción típica por el empleo de tales medios fraudulentos, así como que se trata de «(u)na motivación que se ajusta a las prescripciones legales, porque urdir la falsaria interposición de un sujeto de derecho -una mercantil- es ocultar, si bien que disimuladamente, la verdadera identidad del obligado tributario.» (F. J. 8º *in fine*).

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1. El artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 y la DA 1ª del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, en relación con el art. 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria de 17 de diciembre [«LGT»] y con el art. 102.4 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio [«RGAT»].

1.2. El artículo 105 LGT y el art. 9.3 de la Constitución Española [«CE»], así como la jurisprudencia relativa a la prueba de la motivación de la inclusión singular de un contribuyente en un plan de Inspección.

1.3. El artículo 18.2 CE y la jurisprudencia establecida en las sentencias de 9, 19 y 26 de junio de 2023 (recursos de casación 2086/2022, 2525/2022, 2437/2022, 2450/2022 y 2554/2022).

1.4. El artículo 16.1 LGT.

1.5. El artículo 184.3 c) LGT en relación con el art. 191.4 de la misma norma.

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que, según se infiere de sus explicaciones, si la sentencia hubiera interpretado correctamente las normas y jurisprudencia invocadas, habría estimado íntegramente el recurso. Por lo que atañe a la última cuestión suscitada, explica que, si hubiera aplicado la normativa que invoca como infringida en el sentido defendido en su demanda, habría colegido que la conducta del socio no tiene encaje en el criterio establecido en el artículo 184.3.c) LGT de utilización de personas interpuestas con la finalidad de ocultar su identidad, con lo que la concreta pretensión relativa a la reducción del importe de la sanción habría sido acogida.

3. La normativa que entiende vulnerada forman parte del Derecho estatal.

4. Del escrito de preparación se infiere que considera acaece interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren, según menciona de manera explícita, las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) y, la presunción del artículo 88.3.a) del mismo texto legal.

Síguenos en...

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 6 de febrero de 2024, habiendo comparecido la procuradora doña María Luisa Fos y Fos, en representación de don Jose Antonio, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA. También lo ha hecho, como recurrida, la abogacía del Estado, que se opone a la admisión del recurso con las razones que ha tenido a bien exponer.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra resolución susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- *Cuestión litigiosa y marco jurídico.*

La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se contrae a determinar el alcance de la definición de los medios fraudulentos consistente en la utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona. En particular, si esta modalidad, descrita en la letra c) del artículo 184.3 LGT, incluye el supuesto en que una persona física actúe a través una sociedad profesional interpuesta y la administración considere que en esta conducta existe simulación.

A fin de delimitar más estrechamente la cuestión que posee un verdadero interés casacional es preciso detallar los hechos incontrovertidos, recogidos en la sentencia recurrida y extraídos de las actuaciones y del expediente administrativo:

Las actuaciones inspectoras que se encuentran en el origen de esta litis culminaron en un acuerdo de liquidación del IRPF de los años 2014 a 2017, dictado el 26 de octubre de 2020, justificado en que se había considerado simulada la conducta mantenida por el recurrente, al no disponer la empresa Jmanamat, S.L., mediante la que pretendía operar, de medios materiales y personales para la realización de los servicios financieros y contables de los que obtiene sus rentas. En esta regularización, la Inspección tributaria imputó al socio y administrador, Jose Antonio, la totalidad de los ingresos de la mercantil.

Como consecuencia de las actuaciones descritas, se acordó, en resolución notificada el 2 de diciembre de 2020, la imposición de una sanción por la comisión de una infracción de las descritas en el artículo 191 LGT. La infracción fue calificada como muy grave por la utilización de medios fraudulentos concretados en la utilización de una entidad interpuesta.

Frente a tales acuerdos la recurrente interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana diversas reclamaciones que fueron acumuladas y estimadas en parte en la resolución de 27 de julio de 2022.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esta última resolución, la sentencia de instancia lo desestima en su integridad y, por lo que se refiere al motivo atinente a la calificación de la infracción, hace lo propio merced a la fundamentación sintetizada *ut supra*.

A fin de resolver la cuestión suscitada será necesario analizar lo dispuesto en el artículo 184.3.c), LGT, que dispone que son medios fraudulentos:

«La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona».

También será preciso tomar en consideración el precepto aplicado para determinar la sanción impuesta, el artículo 191.4 LGT, que establece que será muy grave la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos

TERCERO.- Verificación de la existencia de interés casacional objetivo en el recurso.

1.Esta Sala aprecia que es en la última cuestión especificada en el escrito de preparación del recurso en la que puede apreciarse un verdadero interés casacional objetivo, tal y como se explicará en los siguientes apartados de este razonamiento jurídico.

Por el contrario, la primera de las cuestiones suscitadas, atinente a la posibilidad de suspensión automática de la tramitación de procedimientos en el periodo comprendido entre el 14 de marzo y el 1 de junio de 2020, establecido en el Real Decreto-ley 8/2020, ha perdido de forma sobrevenida el interés porque ha sido resuelta por la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia de 16 de abril de 2024 (recurso de casación n.º 6223/2022) que interpreta el artículo 5 del Decreto Foral-Norma de Guipúzcoa 1/2020, de 24 de marzo, norma esencialmente coincidente con el artículo 33.5 del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, habiéndose sentado como doctrina que la ausencia de cómputo de este periodo es automática.

Tampoco gozan de interés las cuestiones relativas a la legalidad de su inclusión en la orden de carga del plan de inspección o a la incorrecta imputación a la persona física de las rentas totales generadas por la sociedad en el desarrollo de su actividad, pues estos puntos han sido resueltos en la instancia con fundamento en una valoración de la prueba de la que discrepa el recurrente, tarea que no puede ser revisada en sede casacional so pena de infringir lo dispuesto en el artículo 87.bis LJCA.

Por último, la cuestión referida al alcance de las facultades de control de los tribunales en relación con las pruebas obtenidas en entrada en domicilio cuando la autorización fue concedida por resolución judicial firme, ha sido resuelta de acuerdo con la jurisprudencia emitida por esta Sala, que es citada expresamente en la sentencia de instancia, trasluciendo el razonamiento de la recurrente una discrepancia con el resultado valorativo emitido en la instancia, que estima proporcional la autorización y no tiene por acreditado el registro de ordenadores personales de socios ni, en todo caso, que la información que pudiera haberse obtenido en el examen de estos hubiera sido determinante para la regularización efectuada. No se considera necesario, en principio, un reexamen de la jurisprudencia ya existente ni la introducción de complementos a ella en un caso como el presente.

2.Existe, a juicio de esta Sala, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la última de las cuestiones cuyo enjuiciamiento se propone, porque en este litigio se presenta un problema jurídico que trasciende del caso objeto del recurso y puede plantearse en multitud de ocasiones, con lo que puede apreciarse la circunstancia descrita en el artículo 88.2.c) LJCA tal y como ha advertido la defensa del recurrente. Son numerosas las actuaciones de comprobación que culminan, tras la apreciación de una simulación, con una liquidación del impuesto personal del socio que ha generado rentas a través de una sociedad profesional interpuesta. Esta práctica habitual, unida a la posibilidad de que la sanción impuesta que deriva de la falta de ingreso del socio persona física de su deuda se vea agravada por la consideración, en todo caso, de que se han empleado medios fraudulentos por utilizar una entidad interpuesta para ocultar la identidad del verdadero obligado, hace probable que la controversia planteada en el escrito de preparación se repita en situaciones análogas.

3.Puede prestarse asimismo aquiescencia al recurrente sobre la inexistencia de jurisprudencia sobre la cuestión planteada, relativa al alcance y significado de medios fraudulentos consistentes en la utilización de entidades interpuestas cuando el sujeto infractor sea una persona física socio de una sociedad profesional mediante la cual canaliza la obtención de las rentas o la realiza operaciones con trascendencia tributaria. Esto comporta que pueda apreciarse la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA, pues no existe un pronunciamiento que resuelva un caso como el presente.

4.Por las razones expuestas se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca el interrogante suscitado en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1.Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este

recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Precisar si, a efectos de determinar la gravedad de una infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria, debe apreciarse en todo caso la utilización de medios fraudulentos consistentes en la utilización de entidades interpuestas, descritos en el artículo 184.3.c) LGT, cuando el sujeto infractor sea una persona física socio de una sociedad profesional instrumental que se considera simulada mediante la cual canaliza la obtención de las rentas o realiza operaciones con trascendencia tributaria.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

Los artículos 184.3.c) y 191.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

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

SEXTO.- Comunicación y remisión.

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:

1.º) Admitir el recurso de casación n.º 1590/2024, preparado por la representación procesal de don Jose Antonio contra la sentencia de 14 de noviembre de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso n.º 1199/2022.

2.º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Precisar si, a efectos de determinar la gravedad de una infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria, debe apreciarse en todo caso la utilización de medios fraudulentos consistentes en la utilización de entidades interpuestas, descritos en el artículo 184.3.c) LGT, cuando el sujeto infractor sea una persona física socio de una sociedad profesional instrumental que se considera simulada mediante la cual canaliza la obtención de las rentas o realiza operaciones con trascendencia tributaria.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 184.3.c) y 191.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria [«LGT»].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

4.º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

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

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

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).