

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079429

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1187/2020, de 21 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3130/2017

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculporias. Interpretación razonable de la norma. Procede. Compatibilidad simulación- aplicación de sanción. Aplicación e interpretación de las normas jurídicas. Simulación. 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 art. 16.3 Ley 58/2003 (LGT) es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del art. 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. La sentencia impugnada ha considerado probada la existencia de simulación relativa. La administración tributaria calificó -y el tribunal de instancia refrendó- como simulación los actos o negocios examinados. Se ha tramitado un expediente sancionador, que ha examinado las circunstancias concurrentes, y, que tras sucesivos trámites ha desembocado en la imposición de una sanción que no ha sido confirmada por la sentencia impugnada. A lo que se refiere el art. 16 LGT es a la calificación de los actos o negocios, mientras que el art. 179.2, d) LGT se refiere es a la interpretación de las normas. La calificación se realiza en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en el seno de un procedimiento de inspección, mientras que la determinación de la culpabilidad del contribuyente se lleva a cabo en el marco del procedimiento sancionador. Si se considera, como es el caso, acreditada la existencia de simulación, es ilógico concluir que la interpretación razonable de la norma excluye la sanción impuesta, puesto que la simulación, como conducta dolosa, lleva aparejada tras la apertura del correspondiente procedimiento sancionador que, en esta ocasión, ha concluido con la imposición de dicha sanción. No es, desde luego, este uno de esos casos en los que prima la interpretación razonable; las circunstancias concurrentes, plasmadas en el expediente administrativo, y la valoración de la prueba obrante en el mismo, hecha suya por el Tribunal de Instancia, revelan, y ello es tan fundamental como que no puede faltar, ocultación de los «actos o negocios» relevantes llevados a cabo por el interesado. Ese proceder del interesado está guiado por la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería. Se ha producido, pues, una ocultación fáctica, ocultación que ha sido consciente y deliberada, con la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería pagar al interesado. Si por la sentencia impugnada se ha asumido que nos hallamos ante una simulación relativa, es contradictorio sostener, al mismo tiempo, que su conducta, puede ampararse en el art. 179.2. d) LGT. La simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa. Lo coherente era desestimar la alegación relativa a la interpretación razonable y continuar con el análisis de las restantes alegaciones formulas por el interesado. La operatividad del artículo 179.2, d) LGT no es general, en la hipótesis de simulación no tiene cabida. Ese artículo, que lleva por título «principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias», establece que las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otros supuestos, cuando (letra d) se haya puesto de manifiesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si algo pone de manifiesto la simulación, y en este caso, se ha admitido su existencia por la sentencia de instancia es, más bien, lo contrario, que se ha actuado diligentemente para, en última instancia, incumplir las obligaciones tributarias. Si ello es así, es incongruente considerar aplicable al caso uno de los supuestos que, a título ejemplificativo, se contienen en dicha letra d), del art. 179.2 LGT. Por tanto, la respuesta a la cuestión planteada es que estimada la existencia de «actos o negocios simulados», a la vista de lo dispuesto en el art. 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el art. 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad,

resulte operativa [Vid., ATS de 14 de noviembre de 2018, recurso n.º 4328/2018 (NFJ071685) que plantea el recurso que se desestima contra la SAN, de 15 de marzo de 2017, recurso n.º 478/2015 (NFJ071686), que se confirma].

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 24.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 179 y 217 a 219.
Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 21 y 36 ter.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente
D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3130/2018 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 15 de marzo de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 478/2015, relativa a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006 y a sanción grave por falta de ingreso conexas con ella.

Comparece como parte recurrida don Constancio, representado por el Procurador de los Tribunales, don Rodolfo González García y defendido por el letrado don José Bustamante Esparza.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 15 de marzo de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 478/2015, que estimó parcialmente el recurso interpuesto por don Constancio contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 2 de junio de 2015, que desestimó la reclamación interpuesta en segunda instancia contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Madrid de 29 de octubre de 2012, relativa a acuerdos de liquidación y sanción, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

La mercantil TACIT & ASOCIADOS, SL, (en adelante TACIT) está participada por don Constancio con un 55% del capital social (a partir de 25 de enero de 2007, es titular del 100%) y por su cónyuge, con un 45%. Don Constancio es su administrador único y autorizado en las cuentas bancarias.

La sociedad INMOCLAN 2002 SL (en lo sucesivo, INMOCLAN) está participada con un 99,97 por 100 por la sociedad TACIT y con un 0,03 por 100 por don Constancio, quien es su administrador único y autorizado en las cuentas bancarias.

La sociedad SILES-TORRE ASOCIADOS SL (en adelante SILES-TORRE) está participada al 100% por la sociedad INMOCLAN y con un 0,03 por 100 por don Constancio, quien es su administrador único y autorizado en las cuentas bancarias.

Durante el período inspeccionado, TACIT ha mantenido relaciones comerciales y profesionales con INMOCLAN Y SILES-TORRE.

Las relaciones profesionales estaban reguladas por contratos de prestación de servicios de asesoramiento jurídico, de consultoría legal y de gestión de impagos firmados por el Sr. Constancio en representación de las tres sociedades.

Se ha observado que las mismas carecen de personal asalariado, los pagos a profesionales son irrelevantes, comparten domicilio social y fiscal, y facturan exclusivamente a TACIT.

En fecha 11 de mayo de 2010, la Inspección de los Tributos incoó al interesado el acta, suscrita en disconformidad, de la que derivó la liquidación núm. 71728432 correspondiente al concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006 y un acuerdo sancionador procedente de la anterior liquidación.

A dicha acta la acompañaba el preceptivo informe ampliatorio, en el que se recoge que el acta se refiere solo al IRPF del ejercicio 2006, mientras que para la regularización de los ejercicios 2005 y 2007 existe un informe de delito contra la hacienda pública fechado el 23 de mayo de 2011. El obligado tributario había presentado autoliquidación individual en 2006, declarando unos rendimientos del trabajo de 60.000 euros, parte general renta período 64.000 euros, cuota resultante de la autoliquidación, 14.801,47 euros y resultado a devolver de 2.442,13 euros.

Tras el preceptivo trámite de alegaciones, la Oficina Técnica dicta, con fecha 8 de julio de 2010, acuerdo confirmando la liquidación tributaria propuesta.

No conforme con la citada liquidación, el interesado interpuso reclamación económico administrativa.

En fecha 8 de junio de 2010, se notifica el acuerdo de inicio de procedimiento sancionador a los efectos de determinar, y exigir en su caso, la responsabilidad por las posibles infracciones cometidas, otorgando un plazo de 15 días para presentar alegaciones, previa puesta de manifiesto del expediente, constando su presentación.

La infracción se califica de muy grave por considerar que han existido medios fraudulentos y la sanción propuesta asciende al 125 por 100 de 440.937,37 euros, cantidad resultante de aplicar a la cuota dejada de ingresar, el porcentaje de incrementos sancionables (96,57 por 100), en aplicación de la sanción mínima, incrementada en 25 por 100 por el criterio de perjuicio económico. En definitiva, el importe de la sanción efectiva es 551.171,71 euros.

Con fecha 23 de noviembre de 2010 el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección, dicta Acuerdo de imposición de sanción, en el que se modifica la sanción propuesta calificando la infracción de grave, ascendiendo la sanción al 75 por 100 de 440.937,37 euros, en aplicación de la sanción mínima, incrementada en 25 por 100 por el criterio de perjuicio económico.

No conforme con el citado acuerdo, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa.

3. El Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid desestimó las reclamaciones administrativas interpuestas por el interesado, el 2 de agosto y 23 de diciembre de 2010, mediante la resolución de fecha 29 de octubre de 2012.

Don Constancio interpuso entonces reclamación administrativa en segunda instancia ante el TEAC, que la desestimó por resolución de 2 de junio de 2015.

Segundo.- La sentencia de instancia.

Frente al citado acuerdo, la representación procesal de don Constancio interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, que fue tramitado bajo el número 478/2015, estimándolo parcialmente la Sala, a través de la sentencia ahora recurrida.

Nos interesa destacar que la sentencia ahora recurrida en su fundamento jurídico cuarto manifiesta: "Es preciso poner de manifiesto que las operaciones regularizadas yahan sido analizadas por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en numerosas sentencias dictadas en los diferentes recursos interpuestos por el recurrente o por las sociedades TACIT & ASOCIADOS, INMOCLAN 2002 y SILES-TORRE en relación con las liquidaciones por IRPF, IVA e IS correspondientes a los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

Se trata de las Sentencias de 20 de marzo de 2015 (rec. 64/2013 y 59/2013), 7 de abril de 2015 (rec. 58/2013), de 8 de abril de 2015 (rec. 62/2013), 9 de abril de 2015 (rec. 60/2013, 16 de abril de 2015 (rec. 57/2013), 29 de abril de 2015 (rec. 60/2013), 2 de junio de 2015 (rec. 286/2013), 21 de abril de 2016 (rec. 75/2014) ó 6 de julio de 2016 (rec. 77/2014).

En este caso, por unidad de doctrina, vamos a aplicar el mismo criterio que sostienen las referidas sentencias al tratarse de las mismas operaciones y ejercicios impositivos, y que consiste en entender acreditada la simulación en las relaciones entre Inmoclán, Siles-Torre y Tacit, con respecto de don Constancio, una vez examinadas las circunstancias concurrentes y valorada la prueba obrante en autos".

Reproduce seguidamente los argumentos en que sustenta esa conclusión, concretamente los contenidos en la sentencia de 20 de marzo de 2015, rec. 64/2013, haciéndose suya, por tanto (fundamento jurídico sexto), la conclusión de que "efectivamente nos hallamos ante una simulación relativa de operaciones de modo que Inmoclán y Siles-Torre han sido utilizados como sociedad interpuestas, que aparecen como receptoras de los servicios prestados por D. Constancio, y a su vez prestadora de estos mismos servicios a Tacit. En definitiva, se ha ocultado a la Administración Tributaria las operaciones realmente producidas, esto es, que el único socio de TACIT, el hoy recurrente, era quien los llevaba a cabo, haciéndose figurar y declarando en cambio operaciones resultaban ficticias, por cuanto que Inmoclán y Siles-Torre no prestaban servicios a Tacit".

Específicamente, en relación con el procedimiento sancionador, tras rechazar su caducidad (fundamento jurídico octavo), expresa su criterio sobre lo que, a la postre, constituye el objeto del presente recurso de casación (fundamento jurídico décimo) en estos términos: "considera el recurrente que la sanción es improcedente, pues dadas las diferencias interpretativas en la jurisprudencia de nuestros tribunales, puede considerarse que su interpretación era razonable.

Pues bien, aunque el criterio de la Sala, después de examinar las circunstancias de hecho concurrentes en las operaciones analizadas y los elementos probatorios obrantes en autos, así como el criterio adoptado por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en relación con estas mismas operaciones, es el que se ha expuesto, y en supuestos análogos es el que ha sostenido tanto esta Sección (Sentencias de 5 de diciembre de 2012 - recursos 123/2011 y 298/2011- y sentencia de 29 de abril de 2015 -rec. 3151/2012) como el propio Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sentencias de 27/05/2014 -rec. 38/2013- y 7/04/2015 -rec. 58/2013-, entre otras muchas); existen otros pronunciamientos judiciales que ante actuaciones similares han llegado a resultados distintos, como el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en Sentencia de 30 de enero de 2015 -rec. 309/2011-, entre otras.

Ello revela que la interpretación jurídica es divergente y justifica la anulación del acuerdo sancionador, estimando el recurso en este aspecto".

Tercero.- Preparación y admisión del recurso de casación.

La Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, mediante escrito presentado el 21 de julio de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 15 de marzo de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

En dicho escrito, 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 179.2.d) y 191.1 de la Ley General Tributaria ["LGT"]; y el artículo 1276 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil ["CC"].

La Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 30 de mayo de 2017, ordenando emplazar a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Ha comparecido el 23 de junio de 2017 el Abogado del Estado recurrente, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. La Sección de admisión de

esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso en otro auto de 20 de noviembre de 2017, en el que aprecia que concurre la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"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 oneroso 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) 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".

Cuarto.- Interposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 14 de diciembre de 2017 que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, solicita "la declaración de que la sentencia de instancia, al estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo, confirmando la existencia de simulación en la conducta del contribuyente y rectificando la liquidación únicamente en el cálculo de los intereses de demora anulando el acuerdo de imposición de sanción, no se ajusta a Derecho en cuanto a esta última declaración.

En consecuencia, se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del TEAC de 2 de junio de 2015, como los actos administrativos de los que trae causa -con la salvedad del cálculo de los intereses de demora-. Y consecuentemente que el Tribunal Supremo fije Jurisprudencia sobre la cuestión señalada: concurriendo en la conducta del sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la simulación, por lo que no tributó por ese impuesto la cantidad legalmente exigible, esa conducta supone la comisión de la infracción tributaria, de dejar de ingresar la deuda tributaria correspondiente, por lo que, concurre el tipo infractor, así como la culpabilidad exigida para poder sancionar ese tipo de conducta".

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 27 de febrero de 2018 la representación procesal de don Constancio presentó escrito de oposición al presente recurso en el que expone que "En definitiva, a falta de previsión legal no hay lugar a propugnar ningún tipo de automatismo sancionador en el ámbito tributario. La gravedad, complejidad, deliberación... de las operaciones y transacciones efectuadas por el contribuyente no resulta suficiente para excluir los elementos y requisitos propios del procedimiento administrativo sancionador, entre los que ostenta un papel preponderante el juicio de culpabilidad. Admitir el planteamiento de la Abogacía del Estado contravendría, entre otros, los principios de legalidad en materia sancionadora, responsabilidad en materia de infracciones y, en definitiva, la seguridad jurídica en cuanto a certeza y previsibilidad del derecho".

Quinto.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 24 de marzo de 2020 para la votación y fallo del recurso.

Dadas las disfunciones generadas por la pandemia de COVID 19, las deliberaciones han continuado en fechas posteriores a través de los medios disponibles por esta Sección, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.

Como se ha podido comprobar, en los antecedentes, de las dos cuestiones suscitadas inicialmente, una relativa a la liquidación y otra referida a la sanción, en el presente recurso, únicamente ésta última será analizada.

Pues bien, el 8 de junio de 2010, se notifica el acuerdo de inicio de procedimiento sancionador. La infracción se califica de muy grave por considerar que han existido medios fraudulentos. El 23 de noviembre de 2010, tras las alegaciones del interesado, el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección dicta acuerdo de imposición de sanción en el que semodifica la sanción propuesta calificando la infracción de grave.

Disconforme con el citado acuerdo, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa.

El Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid desestimó la reclamación administrativa interpuesta por el interesado el 23 de diciembre de 2010, mediante la resolución de 29 de octubre de 2012.

Interpuesto recurso de alzada fue desestimado por R. TEAC de 2 de junio de 2015.

Frente a dicha desestimación se interpuso recurso contencioso administrativo, que fue resuelto mediante sentencia dictada el 15 de marzo de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 478/2015, que, estimando parcialmente el recurso, anuló la sanción.

La estimación parcial del recurso determinó la interposición del presente recurso, que fue admitido por auto de 20 de noviembre de 2017, en el que se aprecia que concurren este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"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 oneroso 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".

Segundo.- Los términos de la controversia y la posición de las partes.

En su escrito de interposición de 14 de diciembre de 2017 el Abogado del Estado expresa, en sintonía con la naturaleza de la simulación, que, en este caso, la conducta del contribuyente tiene carácter culpable.

Afirma que la simulación supone la conciencia y la voluntad de aparentar un negocio, que no existe, con una finalidad de engaño, que concurren en ella siempre, la conciencia y voluntad de infringir una norma. La simulación lleva aparejada, añade, la creación de una apariencia falsa, efectuada para ocultar la realidad a un tercero al que quiere engañar, de forma que se le haga creer que algo existe cuando en realidad no hay nada o hay otra cosa diferente. La simulación, apostilla, consiste en una declaración engañosa que es deliberadamente disconforme con la realidad.

Sostiene que en este caso se ha acreditado que el obligado tributario, deliberada y voluntariamente, acordó con las sociedades que controlaba y administraba, crear la apariencia de que los servicios los realizaban las sociedades interpuestas, que carecían de medios materiales y humanos para ello, con la finalidad de engañar a la Hacienda Pública. Por ello, en este caso no solo concurre el tipo infractor de dejar de ingresar, sino también la culpabilidad exigida para poder sancionar ese tipo de conductas.

Concluye señalando que la doctrina contenida en la sentencia recurrida choca con la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016 (recurso de casación 3819/2013), puesto que la infracción, que derivada de un conjunto de negocios que se consideran incursos en simulación relativa, no pueden ampararse en la exclusión de culpabilidad prevista en el artículo 179.2. d) LGT.

El escrito de oposición presentado por la representación procesal del Sr. Constancio agrupa las alegaciones en los cuatro apartados siguientes:

(I) la imposición automática de sanciones es incompatible con nuestro ordenamiento tributario.

Asegura que la redacción, a la sazón vigente, de la LGT descarta expresamente la identificación simulación-sanción, de manera que la imposición de la sanción queda supeditada al análisis de la situación

particular y la concreta justificación de la culpabilidad eventualmente presente en la conducta que se pretende sancionar.

Sostiene que la doctrina de los tribunales ha reconocido de modo diáfano que la imposición de sanción, en casos de simulación, requiere motivación de la culpabilidad.

Asevera que la doctrina del Tribunal Constitucional rechaza la aplicación automática de sanciones en casos de simulación negocial, citando al efecto, la STC 1020/2005, de 10 de mayo.

Manifiesta que la postura de la administración revela la incongruencia de su proceder puesto que son numerosos los casos de simulación en que, pese a apreciarla, descartó el ejercicio de la potestad sancionadora.

Añade que el automatismo en la imposición de sanciones resulta inconveniente por inoportuno dados los borrosos perfiles de las cláusulas antiabusivas.

Y finaliza señalando que, en esta ocasión, se está tratando de revestir como cuestión jurídica una cuestión meramente fáctica o relativa a la apreciación de la culpabilidad por parte del órgano de instancia, cuestión valorativa que no es objeto del recurso de casación.

(II) la imposición automática de sanciones contraviene el principio de responsabilidad que rige la aplicación del derecho administrativo sancionador.

Sostiene que la aplicación del derecho sancionador tiene como fundamento la presunción de inocencia, de manera que la Administración está obligada a probar la culpabilidad del administrado. A la presunción de inocencia va unida la posibilidad de que la actuación del obligado tributario encuentre amparo en una interpretación razonable de la norma.

(III) un análisis riguroso del modo en que se ha procedido en ese caso la concurrencia de simulación conduce a rechazar la imposición de sanciones.

A tal fin distingue entre simulación civil y simulación tributaria, expresando su contrariedad con que, en su opinión, la primera se haya extendido al ámbito tributario incluso para el caso en que no se ha conseguido demostrar la existencia de acuerdo simulado de las partes e incluso en ocasiones se ha ido mucho más allá, como sería el caso presente, en el que, no es ya que no exista dicho acuerdo, sino que resulta manifiesto que, precisamente, las partes han querido concertar unas determinadas relaciones jurídicas y adoptar una determinada forma de organización al margen de consideraciones fiscales.

-y, (IV) una propuesta de lege ferenda

Propone que solo las simulaciones agravadas amparen la imposición de sanciones.

En definitiva, tras su detallada exposición, cuyos argumentos esenciales hemos resumido, concluye manifestando que, ante la "falta de previsión legal, no hay lugar a propugnar ningún tipo de automatismo sancionador en el ámbito tributario. La gravedad, complejidad, deliberación, de las operaciones y transacciones efectuadas por el contribuyente no resulta suficiente para excluir los elementos y requisitos propios del procedimiento administrativo sancionador, entre los que ostenta un papel preponderante el juicio de culpabilidad", de suerte que un planteamiento diferente, como sería el presente caso, "contravendría, entre otros, los principios de legalidad en materia sancionadora, responsabilidad en materia de infracciones y, en definitiva, la seguridad jurídica en cuanto a certeza y previsibilidad del derecho".

Tercero.- El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

El artículo 16 de la LGT tiene tres apartados. El apartado 1 establece que "en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será efectivamente realizado por las partes". El apartado 2 dispone que "la existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios", Y, por fin, el apartado 3 prevé que "en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente". Adviértase que el artículo 16.3 de la LGT ni utiliza la expresión "en todo caso" (de lo contrario nos hallaríamos ante una norma inconstitucional), ni guarda silencio (que es lo que hacía su antecedente inmediato el artículo 25 de la derogada Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1985, de 20 de julio).

La expresión "en su caso", admite distintas interpretaciones que permiten dar sentido a su inclusión en dicho apartado 3. Una de ellas es que la conducta del contribuyente tenga encaje en el derecho sancionador administrativo sino en el derecho penal. Presuntamente eso es lo que, para los periodos 2005 y 2007, pudo ocurrir esta vez. Como se ha indicado en los antecedentes en el acta de disconformidad de 10 de mayo de 2010 se

señala que únicamente se refiere al IRPF del ejercicio 2006, aclarando que en la regularización de los ejercicios 2005 y 2007 existe un informe de delito contra la hacienda pública fechado el 23 de mayo de 2011 mediante el cual se ha dado traslado de las actuaciones al juez competente. Otra lectura es que no está permitida la imposición inevitable de una sanción, aunque se considere acreditada la simulación, de manera que la imposición de la sanción únicamente puede producirse tras el correspondiente procedimiento sancionador. Esto es lo que ha sucedido esta vez.

No nos extendemos sobre la acreditación de la simulación, puesto que sobre esa cuestión no debemos pronunciarnos, pero si debemos, al menos, recordar que la sentencia impugnada ha considerado probada la existencia de simulación relativa. Igualmente, debemos recordar que el recurso dirigido contra la RTEAC de 2 de junio de 2015 ha sido estimado parcialmente, de manera que la sanción ha sido anulada.

En ese sentido, ya se ha dicho que el acuerdo de resolución de la sanción de 23 de noviembre de 2010 del Jefe de la Oficina Técnica de Inspección que califica la infracción como grave, imponiendo una sanción efectiva de 330.703,03 euros, rectificando la propuesta inicial, tras las alegaciones realizadas por el interesado, que conceptuaban la infracción como muy grave, es la resolución recurrida. Es un informe detallado tanto en el relato de los antecedentes de hecho (con epígrafes dedicados al desarrollo de los procedimientos inspector y sancionador, a la tramitación abreviada del procedimiento sancionador, a los hechos determinantes de las infracciones cometidas, a la propuesta de sanción efectuada por el instructor y a las alegaciones a dicha propuesta presentadas por el interesado) como en los fundamentos de derecho, cuyo epígrafe sobre el análisis de la infracción y sanción, incluye subepígrafes sobre la tipicidad, la culpabilidad, la calificación de la infracción (incluyendo la mención a los medios fraudulentos) y su cuantificación. La diferencia básica entre el informe inicial y este informe final, (que es el recurrido) es que, en parte, da la razón al interesado, quien había alegado la inexistencia de los presupuestos de hecho necesarios para apreciar la concurrencia de medios fraudulentos. No le da la razón, en cambio, con respecto a la alegación de que no existía ocultación.

La infracción es la prevista en el artículo 191.1 LGT que establece en su primer párrafo que "constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley", disponiendo en su segundo párrafo que dicha infracción "será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes", siendo la base de la sanción, prevé en su tercer párrafo "la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción". En el artículo 191.3 LGT se concreta, precisamente, cuando la infracción será grave.

La simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo (STS 5667/2014, recurso casación 3611/2013). En la presente ocasión, la administración tributaria calificó -y el tribunal de instancia refrendó- como simulación los actos o negocios examinados. No en vano, el apartado 2 del artículo 16 de la Ley General Tributaria establece que la existencia de simulación será declarada por la administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación. La administración, por tanto, está habilitada para apreciar por sí misma la existencia de simulación. Esa calificación, como es natural, debe estar sustentada en el correspondiente material probatorio, recayendo la carga de la prueba de la existencia de simulación sobre la administración (cfr. entre otras muchas, STS de 26 de septiembre de 2012 rec. 5681/2009). La existencia de la simulación se desprende de los datos o indicios objetivos concurrentes. Como siempre que nos encontramos ante una sanción, no cabe su imposición automática, al contrario, a ese resultado se llegará después de seguir el correspondiente procedimiento. Eso es lo que ha ocurrido esta vez. No hay excepción posible. Se ha tramitado un expediente sancionador, que ha examinado las circunstancias concurrentes, y, que tras sucesivos trámites ha desembocado en la imposición de una sanción que no ha sido confirmada por la sentencia impugnada.

Llama la atención la sentencia (fundamento jurídico noveno) sobre que el recurrente no formuló ninguna alegación en el recurso de alzada en relación con la resolución sancionadora, pero también lo es que el TEAC, no obstante, analizó la procedencia de la sanción. Por tanto, ningún obstáculo aprecia para examinar los motivos de impugnación que se invocan en la demanda en relación con la misma.

Dicho examen se lleva a cabo por la sentencia siguiendo el orden previamente definido en su fundamento jurídico octavo. Es en ese momento, justamente, cuando recobra valor la expresión "en su caso" contenida en el apartado 3 del artículo 16 de la Ley General Tributaria.

En efecto, en sede administrativa y, por su puesto en sede judicial, se pueden formular alegaciones de muy diverso tipo, en este caso en sede judicial se alegaron las siguientes: (i) caducidad del procedimiento; (ii)

existencia de discrepancia interpretativa razonable; (iii) desproporcionalidad; (iv) falta de motivación; y (v) calificación de infracción. Las dos primeras han sido las únicas analizadas. No ha prosperado la primera (fundamento jurídico noveno). Sí ha prosperado la alegación relativa a las diferencias interpretativas entre los tribunales, de donde puede extraerse la conclusión, y el tribunal madrileño es uno de ellos (en esta ocasión), que esa interpretación discrepante puede conducir a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria. La estimación de esta alegación ha motivado que ninguno de los tres restantes motivos se haya analizado.

El auto de admisión acota la cuestión casacional. A esa única cuestión han de ceñirse las partes y nosotros también, sin que podamos pronunciarnos sobre otra materia.

Pues bien, como apuntábamos en el fundamento anterior y ahora desarrollamos con mayor extensión, según la Abogacía del Estado, la referencia a la STJ de Murcia de 30 de enero de 2015, que cita la sentencia aquí impugnada, parte de una hipótesis distinta, puesto que la citada sentencia no considera que en el caso por ella enjuiciado existiera simulación, sino que existe economía de opción y ambos supuestos, a los efectos que nos ocupan, son diferentes. El artículo 179. 2, d) de la LGT, asegura la Abogacía del Estado, acogiendo un razonamiento contenido en la ya mentada Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016, recurso de casación 3819/2013, sostiene que dicho precepto, que excluye la culpa en los supuestos que contempla, no puede aplicarse, es más, es incompatible con aquellos en los que, como en el presente, el tribunal "a quo" aprecia una decidida conducta dolosa en la realización del entramado comercial simulado. Es decir, no se trata sólo de que la recurrente interviniera activamente en conductas típicas sino de que ésta, además, lo hizo con el propósito y decisión necesarios para disimular la realidad que describe la sentencia de instancia.

La representación del Sr. Constanancio no rebate, propiamente hablando, esa conclusión, -si bien es cierto que, asegura, el artículo 16.3 de la LGT se integra a la perfección en el contexto general de regulación del ejercicio de la potestad sancionadora contenido en la LGT, sobre la base de los principios de responsabilidad (art. 178 y 179) y culpabilidad al hilo de la reiterada doctrina del Tribunal Supremo, lo que obliga a valorar, caso por caso, la presencia de culpabilidad con anterioridad a la imposición de sanciones-, realmente dedica sus mayores recursos argumentales a la motivación, invocando una serie de sentencias que efectivamente han anulado sanciones, precisamente, por falta de motivación. Nuestro análisis no puede ir por ese camino dada la acotación realizada por el Auto de admisión de la cuestión con interés casacional (Cfr. STS de 13 de febrero de 2020, rec. 3285/2018).

A lo que se refiere el artículo 16 de la LGT es a la calificación de los actos o negocios. En cambio, a lo que se refiere el artículo 179.2, d) es a la interpretación de las normas.

La calificación se realiza en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en el seno de un procedimiento de inspección, mientras que la determinación de la culpabilidad del contribuyente se lleva a cabo en el marco del procedimiento sancionador. Si se considera, como es el caso, acreditada la existencia de simulación, es ilógico concluir que la interpretación razonable de la norma excluye la sanción impuesta, puesto que la simulación, como conducta dolosa, lleva aparejada tras la apertura del correspondiente procedimiento sancionador que, en esta ocasión, ha concluido con la imposición de dicha sanción. No es, desde luego, este uno de esos casos en los que prima la interpretación razonable; las circunstancias concurrentes, plasmadas en el expediente administrativo, y la valoración de la prueba obrante en el mismo, hechas ya por el Tribunal de Instancia, revelan, y ello es tan fundamental como que no puede faltar, ocultación de los "actos o negocios" relevantes llevados a cabo por el interesado. Ese proceder del interesado está guiado por la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería.

Se ha producido, pues, una ocultación fáctica, ocultación que ha sido consciente y deliberada, con la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería pagar al interesado.

Si por la sentencia impugnada se ha asumido que nos hallamos ante una simulación relativa, es contradictorio sostener, al mismo tiempo, que su conducta, puede ampararse en el artículo 179.2, d) LGT. La simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa. Lo coherente era desestimar la alegación relativa a la interpretación razonable y continuar con el análisis de las restantes alegaciones formuladas por el interesado. La operatividad del artículo 179.2, d) LGT no es general, en la hipótesis de simulación no tiene cabida. Ese artículo, que lleva por título "principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias", establece que las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otros supuestos, cuando (letra d) se haya puesto de manifiesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si algo pone de manifiesto la simulación, y en este caso, se ha admitido su existencia por

la sentencia de instancia es, más bien, lo contrario, que se ha actuado diligentemente para, en última instancia, incumplir las obligaciones tributarias. Si ello es así, es incongruente considerar aplicable al caso uno de los supuestos que, a título ejemplificativo, se contienen en dicha letra d), del apartado 2 del artículo 179 LGT.

Estamos ya en disposición de responder a la cuestión con interés casacional que, como se sabe 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". La respuesta es que estimada la existencia de "actos o negocios simulados", a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa.

Cuarto.- Resolución de las pretensiones de las partes.

A la vista de lo expuesto en los fundamentos anteriores declaramos haber lugar al presente recurso de casación, lo cual conlleva declarar no conforme a derecho la sentencia impugnada, en la medida que estimó parcialmente el recurso interpuesto y, por consiguiente, confirmar la adecuación a derecho de los actos administrativos recurridos.

Quinto.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero esta sentencia.

2º. Haber lugar al recurso de casación núm. 3130/2018 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 15 de marzo de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 478/2015, relativa a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006 y a la sanción grave por falta de ingreso, que estimó parcialmente el recurso interpuesto contra la RTEAC resolución de 2 de junio de 2015

3º. Desestimar el recurso contencioso administrativo 478/2015, relativo a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006 y a la sanción grave por falta de ingreso interpuesto contra la RTEAC resolución de 2 de junio de 2015 que, acumuladamente, desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la RTEAR de contra la resolución del Tribunal Económico- administrativo Regional de 29 de octubre de 2012, relativa a acuerdos de liquidación y sanción, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, actos administrativos que, consecuentemente, son declarados conformes a derecho.

4º. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audienciapública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.