

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081557

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 337/2021, de 11 de marzo de 2021**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 5053/2019***SUMARIO:**

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. Aplicación e interpretación de las normas. Simulación absoluta. La cuestión relativa al ejercicio por la Administración de sus potestades de comprobación cuando ya había entrado en vigor la reforma de la LGT 2003 (aunque con anterioridad a la reforma operada por la Ley 34/2015) y aplicación -en esa misma comprobación- de las consecuencias derivadas de una declaración en fraude de ley que realiza respecto de un ejercicio prescrito -en este caso 2003- y anterior a la entrada en vigor de la LGT 2003 ya ha sido resueltas por la sentencia STS de 22 de octubre de 2020, recurso n.º 5820/2018 (NFJ079524), entre otras, a la que se remite la Sala. La segunda de las cuestiones se refiere a la eventual incidencia que tendría en el ejercicio o extinción de esas facultades el hecho de que algunos de los negocios comprobados estén documentados en contratos privados fechados antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003, y otros después de su entrada, a efectos de establecer la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a esa potestad de comprobación de la Administración. Mal se aviene con las exigencias de los principios de buena fe, de confianza legítima y de buena Administración que ésta haya considerado simulados los negocios jurídicos celebrados, pero solo en cuanto generadores de gastos deducibles y no, en cambio, como fuente, los mismos negocios, de ingresos o rendimientos de capital. Tampoco tiene explicación lícita ni aceptable que se comprobasen sin problemas los contratos de arrendamiento, a efectos del IVA y, pese a ello, se niegue pertinazmente el conocimiento de tales documentos. A tales efectos, no importaría tanto el examen de los documentos privados -usufructo y arrendamiento, a fin de determinar la fecha de presentación ante un funcionario público por razón de su oficio- como la posibilidad, derivada del despliegue de sus evidentes efectos jurídicos, manifestada en el hecho de haberse declarado, desde 1987, a la vista, ciencia y paciencia de la Administración, ya los rendimientos, ya los gastos, sin haberse interesado por su origen, máxime cuando el dato de que se trataba de relaciones contractuales entre cónyuges le era evidente y de indagación totalmente posible. Si no lo hizo, no puede ser premiada por ello. El hecho de que los contratos determinantes de las rentas o gastos regularizados fueran documentados de modo privado, no oscurece ni altera la doctrina principal que ya tenemos establecida. No es viable que examinamos si el negocio jurídico de usufructo es realmente simulado o no. La prescripción lo impide a todos los efectos. La doctrina sentada en esta sentencia considera, con valor y alcance general, que tales negocios documentados en forma privada son inaccesibles a la comprobación administrativa, porque ha de estarse, a efectos de selección de la norma aplicable, a la fecha de celebración de los actos, negocios u operaciones, esto es, a 1987, en que se concertó la constitución del usufructo: La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos. Siendo absoluta e indeclinable dicha imposibilidad de comprobación, no podemos ahora, por tanto, examinar materialmente, a los meros efectos prejudiciales, la validez de un contrato que ha devenido intangible a efectos fiscales, pues la misma imposibilidad de revisarlo a fines de comprobación administrativa se erige en obstáculo para que podamos ahora calificar o emitir una opinión judicial sobre la inexistencia de simulación o sobre la eventual concurrencia de otros vicios jurídicos. Procede la anulación de las sanciones, en la parte subsistente, por ser una pretensión directamente anudada a la principal de nulidad de la sentencia a quo, así como la de la regularización, de la que deriva que unas liquidaciones devienen nulas por no poder remontarse la Administración a la calificación del negocio jurídico de que traen causa, pues tal declaración, determinada por la prescripción, invalida la obligación tributaria, haciendo desaparecer, la infracción consistente en dejar de ingresar una deuda tributaria que no existe [Vid., ATS de 31 de enero de 2020, recurso n.º 5053/2019 (NFJ076203) y STSJ de Cataluña de 14 de marzo de 2019, recurso n.º 824/2016 (NFJ075439) que se casa y anula]

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 115 y 191.
Ley 230/1963 (LGT), art. 109.
Código Civil, art. 1.227.

PONENTE:

Don Ángel Aguallo Avilés.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 337/2021

Fecha de sentencia: 11/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5053/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/03/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5053/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y la Excma. Sra. Magistrada indicados/a al margen, ha visto el recurso de casación núm. 5053/2019, interpuesto por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en nombre y representación de Don Eulalio, contra la sentencia dictada el 14 de marzo de 2019 por la Sección 1^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el procedimiento ordinario núm. 824/2016, relativa a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 14 de marzo de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso 824/2016, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que, a su vez, desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas NUM000 y NUM001, dirigidas contra los acuerdos del Inspector Coordinador de Equipos de Inspección de 19 de julio de 2.013, por los que se practicó al recurrente la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, y se le impuso la sanción prevista en el art. 191 de la LGT..

2. Los hechos relevantes para la decisión de este recurso son los siguientes:

a) D. Eulalio realizaba la actividad de notario en la ciudad de Girona, inicialmente, en un inmueble sito en la CALLE000 n^o NUM014, puerta 2.

En el piso contiguo, sito en la misma CALLE000, n^o NUM014, ejercía su actividad profesional otro notario, D. Juan Miguel.

b) En fecha 21 de mayo de 1986, ambos notarios, al amparo de la legislación notarial, decidieron establecer un convenio para la unión de despachos, surgiendo una sociedad que no tenía por objeto el ejercicio de la profesión notarial, que siguió desarrollándose de manera individual e independiente, como exige dicha legislación notarial, sino la ordenación de los recursos con los que la misma se presta.

c) En virtud de escritura pública de compraventa, de fecha 17 de diciembre de 1986, D. Eulalio adquiere a D. Leon (que actúa en nombre y representación de D^a Salome) el 100% del piso sito en Girona, CALLE000, n^o NUM014, donde ejerce su actividad notarial, por un precio de 6.000.000 de pesetas.

Por documento privado fechado el 2 de noviembre de 1987, D. Eulalio, propietario en pleno dominio del inmueble, vende a su esposa, D^a Virtudes, el usufructo temporal del citado inmueble por un plazo de 30 años y un precio de 3.600.000 de pesetas (21.636,44€), en cuya cláusula quinta se establece que " Los contratantes se obligan a elevar a público el presente contrato, en cualquier momento que uno cualquiera de ellos lo solicite"; no consta que ninguno de los contratantes solicitara la elevación a público del contrato.

d) En virtud de escritura pública de compraventa de fecha 17 de diciembre de 1986, D. Juan Miguel adquiere a D. Leon (que actúa en nombre y representación de D^a Salome) el 100% del piso sito en Girona, CALLE000, n^o NUM014, por un precio de 6.000.000 de pesetas.

Por documento privado, fechado el 2 de noviembre de 1987, D. Juan Miguel, propietario en pleno dominio del inmueble sito en Girona, CALLE000, n^o NUM014 vende a su esposa, D^a Estela, el usufructo temporal del citado inmueble por un plazo de 30 años y un precio de 3.600.000 pesetas (21.636,44€), en cuya cláusula quinta se establece que " Los contratantes se obligan a elevar a público el presente contrato, en cualquier momento que uno

cualquiera de ellos lo solicite"; no consta que ninguno de los contratantes solicitara la elevación a público del contrato.

e) Según contrato privado de 3 de marzo de 2.007, doña Estela arrendó a don Eulalio el inmueble sito en la CALLE000, núm. NUM004. En dicho contrato se estipuló:

" PRIMERA.- Da. Estela arrienda a D. Eulalio el Local descrito en el exponendo I de este contrato al objeto de que el arrendatario instale en el mismo la sede. Sin consentimiento expreso del arrendador-propietario, el arrendatario no podrá cambiar su destino ni instalar otros negocios o industrias.

SEGUNDA.- El referido arrendamiento iniciará su vigencia en la fecha de hoy teniendo una duración de 25 meses por lo que quedará extinguido por cumplimiento del término pactado en la fecha 3 de Abril de 2009.

TERCERA.- En contraprestación por el arrendamiento, se pacta una renta por el total período de arrendamiento de 88.200- Euros, que se abonarán en una sola vez, durante el mes de Diciembre de 2007, incrementada en la cantidad de 14.112-Euros en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido e impuestos indirectos que en su caso puedan gravar el mismo" .

f) Según contrato privado de 3 de marzo de 2.007, doña Virtudes arrendó a don Juan Miguel el inmueble sito en la CALLE000, núm. NUM016. En dicho contrato se estipuló:

" PRIMERA.- Da. Virtudes arrienda a D. Juan Miguel el Local descrito en el exponendo 1 de este contrato al objeto de que el arrendatario instale en el mismo la sede. Sin consentimiento expreso del arrendador-propietario, el arrendatario no podrá cambiar su destino ni instalar otros negocios o industrias.

SEGUNDA.- El referido arrendamiento iniciará su vigencia en la fecha de hoy teniendo una duración de 25 meses por lo que quedará extinguido por cumplimiento del término pactado en la fecha 3 de Abril de 2009.

TERCERA.- En contraprestación por el arrendamiento, se pacta una renta por el total período de arrendamiento de 88.200-Euros, que se abonarán en una sola vez, antes del día 31 de Enero de 2008, incrementada en la cantidad de 14.112- Euros".

g) El día 4 de abril de 2.009 doña Estela y don Eulalio prorrogaron el contrato de arrendamiento del inmueble sito en la CALLE000, núm. NUM014. Y ese mismo día 4 de abril de 2.009 doña Virtudes y don Juan Miguel prorrogaron el contrato de arrendamiento del inmueble sito en la CALLE000, núm. NUM017.

h) Por el Inspector Coordinador de los Equipos de Inspección, con fecha 19 de julio de 2013, se dictó la liquidación provisional del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 al ahora recurrente, y se impuso la sanción correspondiente prevista en el art. 191 de la LGT.

De dicha regularización resultó un incremento de la base imponible, al considerar la Inspección que no era deducible el precio del arrendamiento del local donde el interesado desarrollaba su profesión de notario, al considerarla una operación de simulación y que tampoco eran deducibles una serie de gastos por no haberse justificado su relación con la actividad y no haberse aportado los correspondientes justificantes.

i) Contra los citados acuerdos dictados por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria en Cataluña, D. Eulalio interpuso las Reclamaciones Económico-Administrativas nº NUM000 y NUM001, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña [TEARC,] que desestimó la reclamación mediante resolución de 7 de julio de 2016.

3. Frente a la expresada resolución, D. Eulalio interpuso recurso contencioso-administrativo número 824/2016 ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo, que fue estimada parcialmente por sentencia de fecha 14 de marzo de 2019 contra la que se dirige este recurso de casación. La Sala de instancia razona del siguiente modo:

" SEGUNDO.- En lo que se refiere a la simulación, de las actuaciones resulta que el local en el que el aquí recurrente ejercía su profesión de notario había sido alquilado a la señora. Estela, cónyuge del otro notario con el que el recurrente estaba asociado, ostentando la citada señora un derecho de usufructo sobre el inmueble en virtud de su transmisión por su marido en contrato privado de 2 de noviembre de 1987, considerando la Inspección que la transmisión del derecho de usufructo fue simulada.

El TEAR entiende que, como privado, el contrato de transmisión del usufructo no surtía efectos frente a terceros.

La simulación viene regulada en el artículo 16 de la Ley 58/2003 General Tributaria pues, en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

Es negocio simulado, según la más reconocida opinión de los civilistas, aquel que contiene una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y con acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio que no existe o que es distinto del verdaderamente realizado.

Como hemos dicho reiteradamente:

- La "causa simulandi" debe acreditarla la Administración, que es quien invoca la simulación, si bien ésta no se caracteriza por su evidencia, pues se mueve en el ámbito de la intención de las partes, por lo que generalmente habrá que acudir a los indicios y a las presunciones para llegar a la convicción de que se ha producido una simulación.

- La presunción es una prueba por indicios en la que el criterio humano, al igual que ocurre en el campo de las presunciones legales, parte de un hecho conocido para llegar a demostrar el desconocido, exigiendo una actividad intelectual que demuestre el enlace preciso y directo existente entre ambos. Y ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaria. En este sentido, tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos; a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable; b) Precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y e) Concordancia, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión.

Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten, la convicción de la existencia del negocio simulado. La propia jurisprudencia civil destaca las dificultades prácticas de la prueba directa y plena de la simulación por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer los vestigios de la misma y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad. Esto hace preciso acudir a la prueba indirecta de las presunciones, que consisten en una labor intelectual a través de la cual quien debe calificar su existencia, partiendo de un hecho conocido llega a dar con otro que no lo era-, en este caso, la existencia de simulación. Esto supone la existencia de uno o varios hechos básicos completamente acreditados y que entre éstos y la simulación exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, aun cuando quepa alguna duda acerca de su absoluta exactitud, ya que la presunción no es una fuente de certeza sino de probabilidad.

En el presente caso los indicios presentados por la Inspección son varios y coincidentes en la conclusión de la simulación; no se evidencia cual fuera la causa de la transmisión del derecho de usufructo; analizada por la Inspección, el importe obtenido por la transmisión del derecho y las cuantías de las rentas en cada periodo resultaba una pérdida para el obligado tributario contraria a la lógica económica; y la transmisión del usufructo y alquiler no suponía por su titular la plena tributación de las rentas por cuanto toda vez que en el contrato se pactó una duración de 25 meses y la renta por el total periodo, es de aplicación el art. 23.3 de la Ley del IRPF con la reducción en un 40 por ciento de los rendimientos.

No cabe considerar la imposibilidad de regularizar la situación tributaria con sustento en resoluciones de otros ejercicios, o incluso el mismo ejercicio 2010, dictados en un procedimiento de verificación, ejercicio 2008 o comprobación ilimitada, ejercicio 2016, a la vista de lo dispuesto en el apartado 2 del art. 133 de la LGT, y art. 14.1, es decir la verificación de datos no impedía la posterior comprobación del objeto de, la misma, ni la resolución dictada en un procedimiento de comprobación limitada referente al ejercicio 2016 habría de impedir una regularización, esta vez en un procedimiento inspector, de distintos ejercicios.

Por lo mismo no cabe considerar vulneración de los principios de confianza legítima y expectativa razonable, ni vinculación a los actos propios.

Por otra parte lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, y no el derecho a la comprobación de los hechos o situaciones jurídicas, aunque se hubieren producido en ejercicios ya prescritos. En este sentido SSTS de 5 de febrero de 2015 (reo. 4075/2013), 23 de marzo de 2015 (rec. 682/2014), 26 de octubre de 2016 (ere. 3261/2014), 16 de marzo de 2016 (rec. 3162/2014) y 22 de junio de 2016 (rec. 2218/2015).

Respecto a la existencia de simulación, el demandante anuncia la presentación de pruebas en sentido contrario, siendo las presentadas inespecíficas o no determinantes porque la inscripción catastral del Usufructo no habría de ser sino el revestimiento de la operación, en tanto que las declaraciones de IRPF de la arrendadora o son inespecíficas o no expresan ingresos por rendimientos de capital inmobiliario.

Tercero.

Respecto al resto de los gastos deducibles, esta Sala se ha pronunciado- así sentencia núm. 464/2017, de 15 de junio, recurso ,50/2014 , Fundamento Jurídico Sexto, en el siguiente sentido:

"En definitiva el criterio de esta Sala y Sección es que ha de partirse del principio consistente en que, salvo patente desproporción, no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la

actividad más allá de lo que resulte de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que la prueba que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad y la incertidumbre probatoria en este extremo ha de perjudicar a la Administración, no obstante lo cual, cumplida por la Administración tal carga de la prueba, ha de ser el interesado quien peche con la carga de desvirtuarla prueba de adverso mediante la oportuna contraprueba".

En. el presente caso, la Inspección omite una motivación específica y pormenorizada por la que no se admitió la deducción de los gastos, ni presenta prueba, siquiera indiciaria .de la no afectación a la actividad, y por el contrario carga la prueba al interesado, el cual en la demanda ha presentado, en la medida en que le permitía aquella deficiente motivación, una explicación razonable de la afectación a la actividad de los gastos, al menos los más significativos.

Los gastos que la Inspección consideró no deducibles, se refieren esencialmente a viajes, restauración y vestuario, debidamente contabilizados, respecto, a los que no cabe considerar desproporción alguna ni en su relación con la actividad ni en su cuantía en referencia al total declarado por rendimientos de la actividad profesional.

Por último otro tanto cabe apreciar respecto al gasto justificado con ticket, documento, por otra parte sustitutivo de la factura, de conformidad con el RD 1496/2003.

Por lo expuesto el recurso ha de ser estimado en este extremo.

Cuarto.

Las sanciones han de ser anuladas en lo que corresponde a la anulación-parcial de las liquidaciones de las que se derivan.

No así en lo que no refiere a la improcedente deducción de los gastos de alquiler por simulación, considerando que el conjunto de indicios llevan a la certeza del hecho del que resulta la culpabilidad, considerando que la falta de ingreso se produjo en ejercicios en que ya estaba vigente la LGT 58/2003, y considerando que la simulación no es constitutiva del tipo infractor, por lo que no cabe apreciar que se castiga doblemente el mismo hecho, al calificar la infracción como grave, tal como se alega".

Segundo. Preparación y admisión del recurso.

1. Por medio de su representación procesal, el Sr. Eulalio preparó recurso de casación mediante escrito de fecha 3 de julio de 2019.

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso mediante auto de 10 de julio de 2019, y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en otro de 31 de enero de 2020, en el que considerando que concurre la circunstancia de interés casacional objetivo prevista en el artículo 88.3.a) LJCA, señala que la cuestión que presenta ese interés consiste en lo siguiente:

" Precisar y concretar la jurisprudencia existente sobre la extensión de la potestad de comprobación e investigación que otorgaba a la Administración tributaria el artículo 115.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , antes de la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la misma, en lo que afecta a la posibilidad de declarar la existencia de simulación de negocios jurídicos documentados en contratos privados fechados antes de la entrada en vigor de dicha Ley General Tributaria, contratos de tracto sucesivo que despliegan sus efectos en ejercicios no prescritos.

Determinar que incidencia tiene en el ejercicio de esas facultades el hecho de que algunos de los negocios comprobados estén documentados en contratos privados fechados antes de la entrada en vigor de la LGT/2003, y otros después de su entrada, a efectos de establecer la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a esa potestad de comprobación de la Administración.

Esclarecer si la Administración podía apreciar la simulación de los contratos de arrendamiento fechados en 2007 y 2009 de los que deriva la deducción de gastos aunque no se pudiera apreciar la simulación de los previos contratos de venta de usufructo".

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

"los artículos 115.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 109 de la Ley 230/1963, General Tributaria y artículo 1.277 del Código Civil".

Tercero. Interposición del recurso de casación.

1. La parte recurrente formalizó su recurso de casación mediante escrito de interposición fechado el 15 de julio de 2020.

2. Inicia su escrito indicando que las normas que se consideran infringidas son: " los arts. 109 de la Ley 230/1963 General Tributaria y 115 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , antes de la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la misma, en lo que afecta a la posibilidad de recalificar un negocio jurídico celebrado el año 1987 " (pág. 5).

3. Termina la parte su escrito manifestando: " En relación con los motivos casacionales objeto de debate las pretensiones aducidas son las siguientes:

76. Declarar, en línea con la jurisprudencia actual de ese Tribunal Supremo, que los negocios jurídicos realizados con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT de 2003 (en este caso el contrato de usufructo de 1987) no se pueden comprobar ni recalificar por la Inspección de los Tributos una vez transcurrido el plazo de prescripción, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

Declarar, que la anterior conclusión es aplicable también a los contratos y negocios jurídicos realizados bajo la vigencia de la LGT de 2003, celebrados con anterioridad a la modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

78. Declarar que la Administración no puede apreciar la simulación de los contratos de arrendamiento celebrados bajo la vigencia de la LGT de 2003 anteriores a la reforma del 2015 que traen causa del contrato de transmisión de usufructo de 1987.

79. Declarar que no procede considerar que un contrato o negocio jurídico es simulado (art. 16 LGT) cuando produce los efectos que le son propios. La circunstancia de que un determinado contrato se formalice por motivos fiscales (obtener la aplicación de un determinado régimen o tratamiento fiscal que reduce la carga tributaria) no es causa de simulación del mismo, sino en su caso, si concurren los requisitos establecidos en la norma, de aplicación del art. 15 LGT sobre conflicto en la aplicación de la norma tributaria, con las consecuencias que ello genera en la improcedencia de sancionar la conducta del obligado tributario. La existencia de móviles o motivos fiscales no constituye un supuesto de causa ilícita de tales negocios.

En consecuencia, partiendo de la jurisprudencia derivada de los puntos anteriores, procedería casar la sentencia de instancia y en su lugar dictar nueva sentencia en la que se reconozca la deducibilidad de los gastos efectivamente soportados por el Sr. Eulalio por las rentas arrendaticias que paga a la Sra. Estela por el alquiler del inmueble que utiliza para desarrollar su actividad profesional de notario. En su defecto, subsidiariamente, procede que se anulen las sanciones impuestas al no tratarse de un supuesto de simulación. " (págs. 19-20).

4. Para concluir, se solicita de esta Sala que " estimando el recurso, anule la Sentencia impugnada y resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 7 de julio de 2016, conforme a lo solicitado en la demanda, y, en consecuencia, anule la liquidación y sanción dictadas por la Administración Tributaria." (pág. 20).

Cuarto. Oposición al recurso de casación por la Administración.

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, se opuso al recurso en escrito de 10 de noviembre de 2020.

2. Manifiesta el abogado del Estado: "La primera cuestión a resolver, relacionada con la infracción denunciada, como se indica en el auto de admisión, es precisar y concretar la jurisprudencia existente sobre la extensión de la potestad de comprobación e investigación que otorgaba a la Administración tributaria el artículo 115.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, antes de la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la misma, en lo que afecta a la posibilidad de declarar la existencia de simulación de negocios jurídicos documentados en contratos privados fechados antes de la entrada en vigor de dicha Ley General Tributaria, contratos de tracto sucesivo que despliegan sus efectos en ejercicios no prescritos" (pág. 9). Para ello argumenta que " Estos preceptos regulan la "potestad de comprobación" atribuida por el legislador a la Administración tributaria, potestad que, a diferencia del derecho a liquidar, no estaría sujeta a prescripción, sin que el art. 66 LGT 1963 constituya un obstáculo para tal declaración", y añade "Pues bien, la Sala a la que nos dirigimos, a partir de lo establecido en los artículos 109 LGT 1963 y 115 LGT 2003 , ha reconocido reiteradamente que la Administración tributaria puede declarar la existencia de fraude de ley (en este caso sería la constatación de la existencia de un acto simulado - ex artículo 16 LGT/2003 -) de operaciones realizadas en ejercicios prescritos y de esa manera regularizar los efectos que esas operaciones producen en ejercicios no prescritos" (pág. 10).

Y continúa manifestando que " en el presente caso, tal y como se recoge con detalle en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEARC, que se confirma por la Sala de instancia, tanto el primitivo contrato privado

de venta del usufructo temporal del inmueble como los posteriores contratos de arrendamiento celebrados sobre el mismo en favor del Sr. Eulalio son contratos simulados sin causa aparente fingiendo unos contratos, que no han alterado en momento alguno el desarrollo de la actividad profesional que, al menos desde 1986, ha desarrollado el recurrente en el inmueble. La única finalidad perseguida con esa doble operación simulada (primero la venta del usufructo temporal y luego su posterior arrendamiento, sobre el mismo espacio físico donde desde siempre desarrollaba su actividad notarial) ha sido generar un mayor gasto deducible en los rendimientos de su actividad profesional y por ello una menor deuda tributaria.

A esa conclusión, aplicando la prueba de indicios, llegó la Administración tributaria, rechazando la causa de la venta del usufructo temporal, base de los postreros contratos de arrendamiento, esgrimida de adverso, de constituir una pensión o renta para cada una de las respectivas esposas y garantizar, en caso de fallecimiento de un notario al otro notario supérstite, un título jurídico para continuar utilizando las oficinas, que no es creíble, dado que fuera del documento privado de transmisión del derecho de usufructo, no existe la más mínima prueba de ello, especialmente la relacionada con la materialización de esa pensión o renta o, si se quiere, con la prueba cierta de que el importe del precio de esa venta fuese destinado a la constitución formal de esa pensión o renta presente o futura (lo normal hubiera sido, como estaban además obligados, elevar a público tal convención) y que, normalmente también, se pretende rentabilizar en el tiempo a través de alguno de los instrumentos financieros existentes. Es anómalo, por lo demás, que, si las beneficiarias de esa pensión eran las respectivas mujeres, casadas en régimen de separación de bienes, fueran ellas precisamente las que pagaran, con sus propios bienes, en el acto, la renta (precio del usufructo) derivada de la adquisición de dicho usufructo temporal transmitido por sus esposos, propietarios de los bienes.

Dicha conducta no es constitutiva de un supuesto de fraude de ley o de conflicto en la aplicación de la norma - ex artículo 15 LGT/2003 - pues lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma (norma de cobertura), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto (norma defraudada). Tampoco podría hablarse de la existencia de una economía de opción (ventaja fiscal), admisible sí, pero siempre que, como destaca la doctrina de esa Sala, plenamente aplicable en este caso, bajo la apariencia de esa legítima opción, en realidad no se pacten negocios jurídicos anómalos, esto es, acuerdos con los que se persigue la obtención de resultados o de fines distintos a los previstos por la ley para la fórmula utilizada.

Lo cierto es que, como entendió la Administración tributaria, estamos ante una clara simulación contractual, basada en una causa falsa que oculta la realidad subyacente, la verdadera causa por la que se efectúa la transferencia de rentas que no es otra que la de obtener una menor tributación en el IRPF, generando ficticiamente un ahorro fiscal" (págs. 22-23).

3. Respecto a las pretensiones formuladas de adverso y la correcta interpretación de los preceptos aplicables, el abogado del Estado especifica: " La respuesta al correlativo de adverso sobre las pretensiones formuladas relacionadas esencialmente con las cuestiones de interés casacional debe venir, con desestimación del recurso, interpretando de los preceptos identificados en el auto de admisión, con la previa fijación por esa Sala de la siguiente doctrina:

- La potestad comprobadora e investigadora de la Administración tributaria a la que se refiere el artículo 115 LGT/2003 , aplicable *ratione temporis*, antes de la reforma de la Ley 34/2015, de acuerdo con la doctrina de esa Sala, se puede extender a la calificación - ex artículo 16 de la LGT/2003 - de la existencia de un negocio previo simulado, que sirve de base a un posterior contrato de arrendamiento, documentado en un contrato privado fechado antes de la entrada en vigor de la LGT/2003, y que pretende desplegar sus efectos en ejercicios no prescritos, pues la fecha a tener en cuenta frente a la Hacienda Pública debe ser aquella que previene el artículo 1227 Código Civil , siendo en este caso, a falta de prueba en contrario, muy posterior a la entrada en vigor de la LGT/2003.

- El hecho de que algunos de los negocios comprobados estén documentados en contratos privados fechados antes de la entrada en vigor de la LGT/2003 y otros después, determina que, en todo caso, la fecha de referencia para concretar el régimen jurídico aplicable a esa potestad de comprobación sea la fecha que, de acuerdo con el artículo 1227 del Código Civil , deba atribuirse a los mismos en relación a terceros, condición de la Hacienda Pública pudiéndose, en todo caso, apreciar la simulación de los contratos de arrendamiento celebrados en 2007 y 2009, aunque no se pueda apreciar la simulación de los previos contratos de venta del usufructo.

- La Administración tributaria, previa aportación en el expediente de la prueba oportuna, puede apreciar y calificar, distinguiéndola de otras figuras afines como el fraude o conflicto en la aplicación de la norma o la llamada economía de opción, la existencia de simulación - ex artículo 16 LGT/2003 - con las consecuencias a ella inherentes en relación a los negocios celebrados sin que, por principio, pueda admitirse la exclusión de esa calificación cuando el obligado entienda que un determinado contrato se formaliza por motivos de ahorro fiscal" (pág. 23-24).

4. Finaliza suplicando a la Sala que dicte sentencia " previos los trámites oportunos e interpretando los artículos a los que se refiere el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación quinta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida" (pág. 25).

Quinto. Deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 13 de noviembre de 2020, de conformidad de lo previsto en el artículo 92.6 LJCA, la Sala acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 22 de diciembre de 2020, la Sala designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguallo Avilés, señalándose para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 2 de marzo de 2021, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia (en su Sección 1ª) de Cataluña es o no conforme a Derecho.

Recordemos que las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 31 de enero de 2020, son las que reproducimos a continuación:

" Precisar y concretar la jurisprudencia existente sobre la extensión de la potestad de comprobación e investigación que otorgaba a la Administración tributaria el artículo 115.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , antes de la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la misma, en lo que afecta a la posibilidad de declarar la existencia de simulación de negocios jurídicos documentados en contratos privados fechados antes de la entrada en vigor de dicha Ley General Tributaria, contratos de tracto sucesivo que despliegan sus efectos en ejercicios no prescritos.

Determinar qué incidencia tiene en el ejercicio de esas facultades el hecho de que algunos de los negocios comprobados estén documentados en contratos privados fechados antes de la entrada en vigor de la LGT/2003, y otros después de su entrada, a efectos de establecer la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a esa potestad de comprobación de la Administración.

Esclarecer si la Administración podía apreciar la simulación de los contratos de arrendamiento fechados en 2007 y 2009 de los que deriva la deducción de gastos aunque no se pudiera apreciar la simulación de los previos contratos de venta de usufructo".

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

" los artículos 115.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , 109 de la Ley 230/1963, General Tributaria y artículo 1.277 del Código Civil ".

Segundo. Remisión a la sentencia nº 336/2021 de esta Sala y Sección de 11 de marzo de 2021, dictada en el recurso de casación núm. 5972/2019

Las cuestiones casacionales objetivas que plantea el auto de admisión del presente recurso ya han sido resueltas por la sentencia de esta Sala y Sección de 11 de marzo de 2021, dictada en el recurso de casación núm. 5972/2019.

De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que se aborda idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Razona así la sentencia de 11 de marzo de 2021:

" SEGUNDO.- Remisión a la sentencia nº 1383/2020 de esta Sala y Sección, de 22 de octubre de 2020, dictada en el recurso de casación nº. 5820/2018 ; a la de 4 de noviembre de 2000 -recurso de casación nº 7716/2018; y a la sentencia nº 1280/2019, de 30 de septiembre, dictada en el recurso de casación nº. 6276/2017 .

La cuestión casacional que plantea el auto de admisión del presente recurso, en su primera pregunta, ya ha sido resuelta por las sentencias de esta Sala y Sección de 22 de octubre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 5820/2018 , así como las otras dos que se reseñan en la rúbrica de este fundamento. La sentencia de 30 de septiembre de 2019 es anterior a la fecha del propio auto de admisión, que la refleja de modo explícito

como precedente. Ya había pues, doctrina cuando tal auto de dictó, como lo prueba el que se nos pida sea "...precisar y concretar la jurisprudencia existente".

De esta suerte, los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción in toto de los incluidos en aquellas sentencias, en las que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Razona así la sentencia de 22 de octubre de 2020 :

"[...] SEGUNDO. Doctrina jurisprudencial ya establecida por esta Sala que da respuesta a la cuestión debatida. Necesaria remisión a la sentencia núm. 1280/2019, de 30 de septiembre, dictada en el recurso de casación núm. 6276/2017 .

La cuestión relativa al ejercicio por la Administración de sus potestades de comprobación cuando ya había entrado en vigor la reforma de la Ley General Tributaria de 2003 (aunque con anterioridad a la reforma operada por la Ley 34/2015) y aplicación -en esa misma comprobación- de las consecuencias derivadas de una declaración en fraude de ley que realiza respecto de un ejercicio prescrito -en este caso 2003- y anterior a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003, ya ha sido, como hemos adelantado, resuelta por esta Sala en la sentencia núm. 1280/2019, de 30 de septiembre (recurso de casación núm. 6276/2017) que aborda un supuesto idéntico al aquí analizado.

Esta sentencia resuelve el problema jurídico y fija la doctrina de que la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la Ley General Tributaria de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

Dijimos entonces y reiteramos ahora lo siguiente:

"Teniendo en cuenta la temática y la dimensión temporal del asunto, debemos remitirnos a nuestras sentencias de 26 de mayo de 2016 (recurso 569/2015) y de 17 de octubre de 2016 (rec. 2875/2015) y concluir que la Administración no puede realizar una nueva comprobación sobre operaciones de reestructuración iniciadas en 2002, por tanto, antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003 -operaciones cuya dimensión económica se reflejó en ejercicios ya prescritos (2002, 2003 y 2004)- con la finalidad de extraer una serie de consecuencias respecto de la cuantificación del fondo de comercio para proyectar esas consecuencias sobre ejercicios no prescritos (2005, 2006, 2007 y 2008).

Pues bien, al igual que ocurría en el asunto resuelto por nuestra sentencia de 17 de octubre de 2016 (rec. 2875/2015), en el presente caso no estamos ante un problema de acreditación de bases imponibles negativas declaradas, sino ante la corrección o no de la amortización practicada con respecto del fondo de comercio cuantificado y determinado en un ejercicio anterior prescrito, por lo que, la cuestión consiste en delimitar la aplicación "ratione temporis", de las previsiones de la LGT que resulten aplicables, a los efectos de advertir la procedencia o no de las facultades de comprobación de la Administración respecto de partidas procedentes de ejercicios prescritos, en este caso, fondo de comercio.

Obviamente, la solución debe ser la misma que la adoptada en aquella sentencia, y entender que la fecha de referencia para aplicar las facultades de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la que se corresponde con las actuaciones de comprobación o inspección (en este caso, 2010) sino la fecha del ejercicio en que aflora y se declara el fondo de comercio de cuya amortización se trata, y respecto del que se discute la forma o los criterios para la determinación de su cuantía; esto es, 2002 y 2003, fechas en la que se llevaron a cabo las operaciones de reestructuración, es decir, antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003.

Por tanto, no resulta de aplicación al caso el artículo 115 LGT de 2003 sino el precedente normativo de dicho precepto, el art. 109.1 LGT de 1963 , en cuya virtud "la Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible".

En consecuencia, el artículo 109 LGT de 1963 -aplicable en este caso- no permite extender la posibilidad de comprobar en ejercicios prescritos la cuantificación del fondo de comercio generado con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT de 2003 con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos".

Y fija como doctrina del recurso la que a continuación exponemos, que resulta de plena aplicación al caso:

"La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar

en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos".

Tercero.

Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.

Obviamente, la doctrina establecida por esta Sala en la sentencia de 30 de septiembre de 2019, resulta trasladable in toto al caso debatido, lo que nos lleva a estimar la pretensión casacional sin necesidad de entrar a examinar el resto de las infracciones denunciadas por la recurrente en su escrito de preparación y que han sido reiteradas en el escrito de interposición, pues la estimación de la primera basta para declarar que la sentencia de instancia debe ser casada y anulada y, examinando el asunto desde la perspectiva del juzgador de instancia, procede la anulación de los actos administrativos de declaración de fraude de ley y de liquidación impugnados en el litigio, con la devolución de los ingresos efectuados que proceda, incrementada en los intereses de demora legalmente establecidos.

Evidentemente, no es obstáculo para ello la institución de la cosa juzgada -a la que se refiere ad cautelam la parte recurrente y que ni siquiera menciona la recurrida-: los actos administrativos aquí recurridos son distintos a los que, en relación con HANSON PIONER ESPAÑA, SL fueron analizados en sentencias firmes anteriores, lo que resulta suficiente para que resulte de aplicación nuestra reiteradísima jurisprudencia (citada por la parte recurrente) según la cual "basta que el acto impugnado sea histórica y formalmente distinto que el revisado en el proceso anterior para que deba desecharse la existencia de la cosa juzgada, pues en el segundo proceso se trata de revisar la legalidad o ilegalidad de un acto administrativo nunca examinado antes, sin perjuicio de que entrando en el fondo del asunto, es decir, ya no por razones de cosa juzgada, se haya de llegar (o no, añadimos ahora) a la misma solución antecedente [...]".

Tercero. *Otras cuestiones suscitadas en el auto de admisión.*

1. La segunda de las cuestiones sobre que, en párrafo separado, que entronca con la primera que hemos resuelto, nos interpela el auto de admisión, se refiere a la eventual incidencia que tendría en el ejercicio o extinción de esas facultades el hecho de que algunos de los negocios comprobados estén documentados en contratos privados fechados antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003, y otros después de su entrada, a efectos de establecer la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a esa potestad de comprobación de la Administración.

2. En realidad, planteada así la cuestión, no vemos diferencia entre los documentos públicos y privados a efectos de determinación de la lex temporis, sí en cambio la hay en lo que respecta al cómputo de la prescripción extintiva que, en el artículo 1227 del Código Civil, se vincula, en los documentos privados, al conocimiento para terceros del documento de que se trate, para cuya interpretación no es ajeno el principio de buena fe.

Dicho de otro modo, no es que la norma impeditiva de la regularización, por razón de prescripción extintiva, cambie per se, sino que lo que podría quedar alterado es el cómputo del plazo de cuatro años, a contar hacia atrás desde la fecha pertinente de declaración del ejercicio regularizado, tomando en consideración que los documentos privados solo hacen fe de la fecha para terceros en los casos del mencionado precepto, es decir, "... desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio".

3. Debe señalarse que la tesis sostenida por la Sala de instancia -la de que cabe considerar, a efectos fiscales, ilícitos o anómalos los negocios jurídicos celebrados, cualquiera que fuera su antigüedad, para poder regularizar los ingresos o gastos consiguientes, respecto de los efectos jurídicos que pervivieran, en los negocios de larga duración o de tracto sucesivo, en los ejercicios posteriores no afectados por la prescripción, tal tesis, decimos, impide toda consideración sobre el tratamiento que, a tales efectos, representa que los negocios celebrados en su día fueran documentados de forma meramente privada, pues lo que luce en ella es una especie de imprescriptibilidad de la facultad de comprobación, para la que es indiferente la fecha de conocimiento, por terceros -y la AEAT lo es respecto de la relación trabada mediante el usufructo inmobiliario concertado en 1987-.

4. Sentado lo anterior, hemos de partir, primeramente, de que el artículo 1227 C.C., como ya ha declarado esta Sala, no contiene una relación tasada o cerrada de supuestos en los que el documento privado puede ser opuesto frente a terceros, sino una presunción iuris tantum ejemplificativa, caracterizados todos los casos por el designio de evitar la alteración de la fecha del documento en favor de los firmantes o en perjuicio de tercero.

5. Sin embargo, al margen de toda otra consideración, no podemos, en esta sede casacional, determinar el alcance de la aplicación al caso de dicho precepto, inserto en el capítulo del Código Civil sobre la prueba de las

obligaciones, pues se trata de una cuestión meramente probatoria, atinente al conocimiento real o posible, por parte de la AEAT, no ya de los contratos privados en que se documentan el usufructo, de un lado, y los arrendamientos de los inmuebles, de otro, o sea, si conocía, o podía conocer, razonablemente, mediante hechos inequívocos y concluyentes, a través de las declaraciones fiscales de los propios contribuyentes, la relación jurídica de la que derivan los ingresos o gastos -según la perspectiva desde la que se examine- dimanantes del arrendamiento.

6. A tales efectos, basta con que el recurrente obtuvo certificación de la Gerencia Territorial del Catastro del derecho de usufructo inscrito "con efectos a partir del 2 de noviembre de 1997" (debe entenderse 1987).

Además, la propia sentencia impugnada da por sentado que la titular del usufructo y arrendadora percibió las rentas arrendaticias y las declaró puntualmente desde 1987, sin que la Administración opusiera reparo u objeción alguna. También, paralelamente, el gasto fiscal proveniente del pago de las rentas del alquiler también fue declarado por el aquí recurrente.

7. A tal efecto, no resulta concebible que la AEAT, con sus muy poderosos e ineluctables medios personales, materiales y telemáticos, pueda pretextar ignorancia sobre la existencia de negocios jurídicos privados que, no obstante, tal carácter, si no conoció fue por una incomprensible pasividad.

A ello cabe añadir que, según afirma el escrito de interposición y no refuta convincentemente el Abogado del Estado, la inspección ya analizó la misma operación que ahora se considera -en su sentir- simulada, en relación con la arrendadora del inmueble doña Virtudes. Así "[e]n el año 2010 se le realizaron actuaciones de comprobación en sede de IVA a la Sra. Virtudes resolviendo que "conforme a la normativa vigente, no procede practicar liquidación provisional" (documento número 2 del escrito de demanda)", a lo que se añade que "...en el año 2013, cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras en sede de IRPF que son la génesis del presente recurso, también se iniciaron en relación al Sr. Juan Miguel unas actuaciones relativas al IVA de los periodos 4T/2008 a 4T/2010, donde se analizaron los mismos contratos y la Inspección consideró que no era procedente practicar liquidación alguna, aceptando la repercusión del IVA que generaban".

8. Dicho lo anterior, mal se aviene con las exigencias de los principios de buena fe, de confianza legítima y de buena Administración que ésta haya considerado simulados los negocios jurídicos celebrados, pero solo en cuanto generadores de gastos deducibles y no, en cambio, como fuente, los mismos negocios, de ingresos o rendimientos de capital. Tampoco tiene explicación lícita ni aceptable que se comprobasen sin problemas los contratos de arrendamiento, a efectos del IVA y, pese a ello, se niegue pertinazmente el conocimiento de tales documentos. A tales efectos, no importaría tanto el examen de los documentos privados -usufructo y arrendamiento, a fin de determinar la fecha de presentación ante un funcionario público por razón de su oficio- como la posibilidad, derivada del despliegue de sus evidentes efectos jurídicos, manifestada en el hecho de haberse declarado, desde 1987, a la vista, ciencia y paciencia de la Administración, ya los rendimientos, ya los gastos, sin haberse interesado por su origen, máxime cuando el dato de que se trataba de relaciones contractuales entre cónyuges le era evidente y de indagación totalmente posible. Si no lo hizo, no puede ser premiada por ello.

Consecuencia de la pregunta formulada en segundo término es que el hecho de que los contratos determinantes de las rentas o gastos regularizados fueran documentados de modo privado, para un caso y circunstancias como las aquí examinadas, no oscurece ni altera la doctrina principal que ya tenemos establecida.

9. La última de las cuestiones que formula el auto de admisión nos lleva a "esclarecer si la Administración podía apreciar la simulación de los contratos de arrendamiento fechados en 2007 y 2009 de los que deriva la deducción de gastos, aunque no se pudiera apreciar la simulación de los previos contratos de venta de usufructo [...]".

En rigor, se trata de una cuestión ya implícitamente embebida en las consideraciones anteriores y, además, innecesaria para la resolución del litigio, pues, aunque no sea una pregunta directamente orientada a la decisión del caso, no dejaría de envolver una conducta oblicua de la Administración, toda vez que no cabe apreciar, ictu oculi, vicio intrínseco alguno en los sucesivos contratos de arrendamiento que, en su caso, no provinieran directamente del que aquejase al usufructo mismo, que traslada el ius utenti y el ius fruendi a la esposa del Sr. Juan Miguel, sin cuya eventual irregularidad, como creadora del título posesorio adecuado, nada se puede reprochar, autónomamente, a los arrendamientos, salvo que tal iniciativa se dirija a soslayar los inconvenientes o límites de nuestra doctrina.

Al margen de ello, ya hemos indicado más arriba que los contratos de arrendamiento fueron conocidos por la Administración -o podido conocer, que es lo mismo a los efectos del art. 1227 C.C. - a través de sus efectos propios, el pago o cobro de las rentas arrendaticias correspondientes, aceptadas durante años en silencio por la Administración.

Cuarto. Otras consideraciones.

1. Sentado lo anterior, esto es, respondidas las tres cuestiones que suscita el auto de admisión, no es viable que examinamos si el negocio jurídico de usufructo es realmente simulado o no. La prescripción lo impide a todos los efectos. Además, la apreciación de la Sala de instancia, sobre calificación de los negocios jurídicos, no es cuestión que haya sido tomada en consideración por el auto de admisión como merecedora de formación de doctrina jurisprudencial, pues se limita a la valoración de un negocio jurídico a través de las circunstancias concurrentes y de la prueba practicada.

La doctrina sentada en esta sentencia, en consonancia con lo afirmado ya en tres sentencias precedentes que han sido mencionadas, considera, con valor y alcance general, que tales negocios documentados en forma privada son inaccesibles a la comprobación administrativa, porque ha de estarse, a efectos de selección de la norma aplicable, a la fecha de celebración de los actos, negocios u operaciones, esto es, a 1987, en que se concertó la constitución del usufructo:

"La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos".

2. Siendo absoluta e indeclinable dicha imposibilidad de comprobación, no podemos ahora, por tanto, examinar materialmente, a los meros efectos prejudiciales, la validez de un contrato que ha devenido intangible a efectos fiscales, pues la misma imposibilidad de revisarlo a fines de comprobación administrativa se erige en obstáculo para que podamos ahora calificar o emitir una opinión judicial sobre la inexistencia de simulación o sobre la eventual concurrencia de otros vicios jurídicos. Con la prescripción, el recurrente ya ha visto íntegra y plenamente satisfechos sus derechos e intereses, en que se sustenta la legitimación activa en el proceso de instancia y, por extensión, en este recurso de casación. De ahí que los puntos 58 a 74 del escrito de interposición, en su fundamentación jurídica, así como los numerales 75 a 80, en que se precisan las pretensiones y pronunciamientos que se solicitan, no puedan ser atendidos. Los primeros, por la ya expresada imposibilidad de calificar una relación jurídica sobre la que ya hemos dicho que no cabe intervenir, por causa de la prescripción extintiva, sin perjuicio de consideraciones añadidas sobre los límites del control casacional acerca de las calificaciones jurídicas con relevancia fiscal que acomete la Sala de instancia examinando la prueba practicada, máxime cuando tal revisión pretendida sería inane e ineficaz debido a la incidencia de la prescripción.

3. En cuanto a las pretensiones, solo es hacedera la que promueve la declaración de nulidad de la sentencia de instancia, que se casa, por remisión, en las razones motivadoras, a lo que ya hemos declarado, con pleno valor de doctrina jurisprudencial, en los tres precedentes que hemos reseñado. A tal efecto, no cabe un pronunciamiento abstracto sobre situaciones o circunstancias ajenas a las que aquí han de valorarse, como el efecto que ya hemos declarado, pero aplicado a contratos o negocios celebrados bajo la vigencia de la LGT actual, de 2003, pero antes de la reforma de 2015, porque se trata de meras peticiones declarativas sobre situaciones distintas a la que aquí se debate.

4. Sí procede, en cambio, la anulación de las sanciones, en la parte subsistente, por ser una pretensión directamente anudada a la principal de nulidad de la sentencia a quo, así como la de la regularización, de la que deriva que unas liquidaciones devienen nulas por no poder remontarse la Administración a la calificación del negocio jurídico de que traen causa, pues tal declaración, determinada por la prescripción, invalida la obligación tributaria, haciendo desaparecer, como hemos dicho muy repetidamente, la infracción consistente en dejar de ingresar una deuda tributaria que no existe".

Tercero. 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 de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

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 segundo de esta sentencia, por remisión a la sentencia 11 de marzo de 2021, dictada en el recurso de casación núm. 5972/2019.

2º) Que ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en nombre y representación de Don Eulalio , contra la sentencia de 14 de marzo de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el recurso núm. 824/2016, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo núm. 824/2016, declarando la nulidad, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 7 de julio de 2016 y de los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 a 2010, y de los de imposición de sanciones, desestimando en lo demás el recurso, en lo que se refiere a las pretensiones declarativas relativas a la inexistencia de simulación como a situaciones hipotéticas de vigencia de normas distintas a las aquí contempladas.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrado 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.