

Una sanción tributaria por simulación es incompatible con la apreciación de una interpretación razonable de la norma o con la existencia de un error invencible de prohibición

En el presente recurso, habiéndose allanado la parte recurrida -actora en la instancia-, procede, de conformidad con lo dispuesto por el art. 75.2 de la LJCA, tener por allanada a dicha parte recurrida con la consiguiente terminación del procedimiento, mediante sentencia estimatoria, habida cuenta de que la Administración del Estado recurrente no ha puesto ninguna objeción al respecto, no apreciándose infracción manifiesta del ordenamiento jurídico.

Por lo que se refiere a los actos impugnados, declara el Tribunal la conformidad a derecho de la sanción impuesta vinculada a la liquidación provisional por el concepto de IRPF, al haberse constatado la existencia de un negocio simulado, sin que sea de aplicación la excepción del art. 179 de la LGT, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma. Y es que la Sala viene declarando con reiteración que no es posible compatibilizar la conducta simulada con la alegación de existencia de un error invencible de prohibición, dadas las características de la simulación y la necesaria presencia en la conducta simulada del dolo.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 49/2022, de 21 de enero de 2022

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 7351/2020

Ponente Excmo. Sr. DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

En Madrid, a 21 de enero de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 7351/2020, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 16 de septiembre de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ["TSJC"], en el recurso 984/2019

Ha sido parte recurrida don Salvador, representado por la procuradora de los Tribunales doña Gloria Robledo Machuca, bajo la asistencia letrada de don Joaquim Botanch Albó.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

Recorre el abogado del Estado la sentencia de 16 de septiembre de 2020, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJC, que estimó el recurso 984/2019, promovido por don Salvador, frente a la resolución de 14 de mayo de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta

contra acuerdo de 18 de mayo de 2015 de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, sede Barcelona, Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de resolución de procedimiento sancionador vinculado a la liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2010 a 2012, importe total de sanción a ingresar, con las reducciones por conformidad y por ingreso, de 52.846,09 euros.

La sentencia impugnada estimó la pretensión anulatoria del recurrente, respecto a las sanciones impuestas "relativas a la causa de regularización por simulación en la prestación de servicios a través de sociedad interpuesta" anulándolas al considerar que se había infringido el principio de culpabilidad en materia sancionadora administrativa o tributaria.

SEGUNDO. -Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El abogado del Estado, mediante escrito de 13 de octubre de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 16 de septiembre de 2020.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJC, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de noviembre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 17 de junio de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Aclarar y matizar la jurisprudencia sobre determinados aspectos del régimen sancionador tributario en caso de simulación a fin de determinar, en particular, si ante la constatación de un acto o negocio simulado, es procedente imponer, en su caso, la sanción, a tenor de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT 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 con relación a operaciones similares.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 16, en relación con los artículos 178, 179 y 183 de la Ley General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

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

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 15 de julio de 2021, que observa los requisitos legales.

Entiende esa parte que, estimada la existencia de un acto o negocio simulado y la comisión de una infracción tributaria, es procedente, en todo caso, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Ley General Tributaria, aplicar la sanción sin que pueda aplicarse 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.

La pretensión que se ejercita queda concretada en que se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 16, 178, 179, 183 y 184 de la Ley General Tributaria y, en su virtud, solicita que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la

resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 14 de mayo de 2019, como los actos administrativos de los que trae causa.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La procuradora doña Gloria Robledo Machuca, en representación de don Salvador, presentó escrito de oposición de fecha 28 de julio de 2021, argumentando, en síntesis, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación:

1.º.- La improcedencia del recurso de casación al versar la cuestión litigiosa de la sentencia en un elemento de hecho (falta de actuación probatoria de la Administración), y no sobre la doctrina del Tribunal Supremo alegada por el Abogado del Estado.

2.º.- La inexistencia de interés casacional por pérdida sobrevenida del interés casacional objetivo, al existir una doctrina reiteradísima y consolidada sobre la cuestión planteada por el Abogado del Estado.

3.º.- La ausencia de acreditación del requisito del art. 88.2.c) LJCA de afectar a un gran número de situaciones.

4.º.- La imposibilidad de casar la sentencia en los aspectos que no fueron analizados por el Tribunal de instancia (p.ej. la aplicación de agravantes) dada la anulación de la sanción.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 29 de septiembre de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 22 de octubre de 2021 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 21 de diciembre de 2021, fecha en que comenzó su deliberación.

Una vez señalado el recurso de casación, por escrito de 10 de diciembre de 2021, el Sr. Salvador se allanó al recurso de casación con la finalidad de obtener una reducción de la sanción, por aplicación -según expresa- de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y, dado traslado al abogado del Estado del referido allanamiento, no se opuso, sin prejuzgar si procede o no la reducción de la sanción, lo que -apunta- debe valorar la AEAT

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

La cuestión jurídica determinante del recurso de casación ha sido ya objeto de repetido examen y resolución en varias sentencias anteriores, como lo pone de relieve la fundamentación del auto de admisión, cuando afirma, en su fundamento quinto, lo que a continuación se transcribe:

"[...] 4. Además, la cuestión ha sido ya resuelta por la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo en las sentencias de 21 de septiembre de 2020 (RCA 3130/2017); 15 de octubre de 2020 (RCA 4328/2018) y 22 de octubre de 2020 (RCA 4786/2018), en un sentido coincidente al que aquí propugna la parte recurrente.

La Sección de Enjuiciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en las citadas sentencias, ha respondido a la cuestión con interés casacional planteada, señalando 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" (sic) [...]"

Hasta tal punto es idéntico este asunto a los anteriormente resueltos por esta Sala que el punto 3 del fundamento sexto del citado auto apostilla:

"[...] 3. En atención a la concordancia apuntada entre la cuestión planteada en este recurso y la resuelta en la sentencia precitada, la Sección estima pertinente informar a la parte recurrente que, de cara a la tramitación ulterior del recurso, considera suficiente que en el escrito de interposición manifieste si su pretensión casacional coincide, en efecto, con la acogida en la sentencia referida, o si por el contrario presenta alguna peculiaridad [...]".

Cabe, pues, la remisión a las sentencias de 21 de septiembre y 20 de octubre (RCA 3130/2017 y RCA 4786/2018, y a las posteriores, que reiteran su doctrina, además de la de 3 de junio de 2021 (RCA 5391/2019).

SEGUNDO. -El allanamiento

Al igual que hemos apreciado en otros recursos en los que la parte recurrida -actora en la instancia- se ha allanado (por ejemplo, en nuestra sentencia 13/2022, de 12 de enero, RCA 1865/2020), a tenor del escrito de allanamiento presentado, procede, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 75.2 de la LJCA, tener por allanada a dicha parte recurrida con la consiguiente terminación del presente procedimiento, mediante sentencia estimatoria, habida cuenta de que la Administración del Estado recurrente no ha puesto ninguna objeción al respecto, no apreciándose, además, infracción manifiesta del ordenamiento jurídico; antes bien, son múltiples los pronunciamientos de esta Sala Tercera sobre la temática que plantea del recurso, avalando la posición de la parte recurrente.

En consecuencia, de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 75.2 de la LJCA procede haber lugar a la casación, casar la sentencia impugnada y estimar el recurso contencioso-administrativo contra los actos administrativos impugnados en la instancia, pues esta Sala viene declarando con reiteración, que la declaración de simulación efectuada en sentencia por el tribunal sentenciador no puede ser controvertida en un recurso de casación y que, la sanción derivada del artículo 16.3 LGT, cuya expresión *en su caso* no significa que la sanción sea automática o necesaria, es incompatible, en principio, con la apreciación de una interpretación razonable de la norma, pues ambas nociones jurídicas son antagónicas: la simulación requiere el dolo, dada su mecánica operativa, mientras que la interpretación razonable, excluyente de la culpabilidad, lo descarta.

Tampoco, según hemos dicho de modo constante, es posible compatibilizar la conducta simulada con la alegación de la existencia de un error invencible de prohibición, dadas las características de la simulación y la necesaria presencia en la conducta simulada del dolo.

Finalmente, a los efectos de este recurso de casación resulta indiferente la finalidad que inspira el allanamiento de la parte recurrida -según expresa, obtener una reducción de la sanción por aplicación de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal-, circunstancia sobre la que, evidentemente, no debemos pronunciarnos.

TERCERO. - Sobre las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, aplicable al caso, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas del recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme a lo que viene sosteniendo sistemáticamente esta Sala en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.º) Tener por allanado en su pretensión casacional de oposición al recurrido don Salvador y, en su virtud, ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en nombre de la Administración General del Estado, contra la sentencia de 16 de septiembre de 2020, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJC, sentencia que se casa y anula.

2.º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo 984/2019, deducido por la representación procesal del Sr. Salvador contra la resolución de 14 de mayo de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Como consecuencia, recobran validez la expresada resolución del TEAR de Cataluña, así como los acuerdos sancionadores, en todos sus términos.

3.º) 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.