



Roj: **STS 4650/2021 - ECLI:ES:TS:2021:4650**

Id Cendoj: **28079130022021100422**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/12/2021**

Nº de Recurso: **6877/2019**

Nº de Resolución: **1488/2021**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 6509/2019,**  
**ATS 3768/2021,**  
**STS 4650/2021**

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### **Sentencia núm. 1.488/2021**

Fecha de sentencia: 15/12/2021

Tipo de **procedimiento**: R. CASACION

Número del **procedimiento**: 6877/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/12/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6877/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### **Sentencia núm. 1488/2021**

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 15 de diciembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6877/2019 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2019, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 96/2017, relativa a liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2006 a 2010 y a sanciones muy graves conexas con las liquidaciones.

Comparece como parte recurrida, don Sixto, representado por la Procuradora de los Tribunales, doña Inés Tascón Herrero.

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 28 de junio 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 nº 96/2017, promovido por don Sixto, frente a la desestimación presunta mediante silencio administrativo negativo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) del recurso de anulación interpuesto por el recurrente en fecha 11 de enero de 2017, por supuesta incongruencia completa y manifiesta del mismo y contra el acuerdo del TEARC, de 15 de diciembre de 2016, por el que se acordó estimar en parte las cinco reclamaciones económico administrativas acumuladas interpuestas por el sujeto pasivo, contra sendos acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), sede Barcelona, de 30 de noviembre -liquidaciones- y 21 de diciembre de 2012 -sanciones-.

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:

El 9 de enero de 2013 fueron notificados al reclamante tres acuerdos de liquidación correspondientes al IRPF de los ejercicios 2006, 2007 a 2009 y 2010 respectivamente. Concluían de esta manera unas actuaciones inspectoras de carácter general iniciadas el 11 de mayo de 2011.

Las actuaciones de comprobación frente a D. Sixto se simultanearon con las correspondientes actuaciones inspectoras por los mismos hechos fiscalmente relevantes frente a las entidades mercantiles PROFEXI, SA y TORREVISIÓ, SL -las sociedades mercantiles facturante y facturada, respectivamente-, cuyas respectivas regularizaciones de sus situaciones tributarias en los Impuestos sobre Sociedades (IS), ejercicios 2006 a 2010, y sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 2T/2007 a 4T/2010, revisadas en sede económico administrativa por acuerdos del TEARC de la misma fecha, fueron objeto de recurso ante la misma Sala y Sección, bajo el núm. 95/2017.

La regularización practicada responde a los siguientes extremos:

a) La Inspección consideró que existía una actividad simulada entre la sociedad PROFEXI, SA y TORREVISIÓ, SL de forma tal que aquella sociedad no dispondría de estructura ni de medios personales o materiales para la prestación de los servicios relacionados con la producción, realización y locución de partidos de fútbol que se dicen prestados por la primera a la segunda. Tales servicios, en realidad, serían prestados por el socio común de ambas compañías, el Sr. Sixto. Las rentas derivadas de tal actividad son imputadas al Sr. Sixto en concepto de rendimientos del trabajo.

b) Adicionalmente, en el año 2006 procede calificar una renta de 22.763,54 euros como rendimientos del capital mobiliario derivados de su condición de socio.

Con causa en esta regularización se incoaron expedientes **sancionadores** que concluyeron con dos acuerdos de imposición referentes al periodo 2007 a 2009, el primero de ellos, y al ejercicio 2010, el segundo. Ambos acuerdos constan notificados el 3 de enero de 2013.

Disconforme con los anteriores actos administrativos, el obligado tributario interpuso las siguientes reclamaciones: NUM000, NUM001, NUM002, NUM003 y NUM004. Estas reclamaciones fueron



acumuladas a los efectos de su tramitación y resolución conjunta. En el escrito de alegaciones, el reclamante sucintamente manifiesta que:

Es improcedente la ampliación de plazo, notificada en abril de 2012, lo que determinaría la prescripción de los ejercicios 2006 y 2007.

No puede calificarse la actuación de PROFEXI, SA como simulada.

Los acuerdos de resolución del expediente **sancionador** son improcedentes.

Interpretación razonable y ausencia de motivación.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, el 15 de diciembre de 2016, estimó parcialmente las reclamaciones acumuladas, en cuanto a las liquidaciones, anulándolas y disponiendo la emisión de otras nuevas bajo los criterios expresados en la resolución. En cuanto a las sanciones, observando el Tribunal la presencia de una mecánica simulatoria que revela el elemento subjetivo de culpabilidad, ratifica la imposición de las mismas, si bien establece que deberán ser moduladas de acuerdo con las modificaciones que se produzcan en las liquidaciones, sin que en ningún caso pueda producirse *reformatio in peius*.

El interesado interpuso entonces recurso de anulación contra la anterior resolución ante el mismo TEARC, en fecha 11 de enero de 2017, por supuesta incongruencia, completa y manifiesta del mismo, ex artículo 241 bis b) y c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT 58/2003).

**SEGUNDO.-** *La sentencia de instancia.*

Frente a la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de anulación, así como frente a la resolución expresa del TEARC de 15 de diciembre de 2016, la representación procesal de don Sixto interpuso, el 20 de febrero de 2017, recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del TSJ de Cataluña, que fue tramitado bajo el número 96/2017, estimándolo parcialmente la Sala, a través de la sentencia ahora recurrida.

Nos interesa destacar que la sentencia ahora recurrida, en su fundamento jurídico quinto, manifiesta que: "Rechazados los motivos impugnatorios de las liquidaciones impugnadas en los términos ya expuestos, distinta suerte deberá seguir en esta resolución la impugnación de las sanciones tributarias a las que asimismo se refiere la impugnación aquí considerada (...) en definitiva, procederá estimar parcialmente el recurso aquí interpuesto, tan sólo en cuanto se refiere a la valoración por la resolución económico administrativa aquí recurrida de la responsabilidad sancionadora del contribuyente aquí recurrente, por relación a la imposición de las sanciones tributarias resultantes de las liquidaciones del IRPF de 2007 a 2009 y de 2010, al resultar las mismas disconformes a derecho por infracción del principio de culpabilidad en materia sancionadora administrativa o tributaria, con vulneración así de los artículos 24.2 de la Constitución Española, 130 y 137 Ley 30/1992, LRJPAC, y 178, 179 y 183.1 LGT 58/2003 ya antes referenciada, con la consiguiente anulación parcial de la resolución económico administrativa recurrida, en cuanto que confirmara la culpabilidad apreciada en tales acuerdos **sancionadores**, así como con la anulación de las sanciones tributarias de las que aquéllas trae causa, a tenor de lo dispuesto en el orden procesal por los artículos 68.1.b), 70.2 y 71.1.a) de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, con desestimación del recurso interpuesto en lo demás".

**TERCERO.-** *Preparación y admisión.*

El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, y doña Marta Pradera Rivero, en representación de don Sixto, asistido de la letrada doña Esther Virgili Moreno, prepararon sendos recursos de casación contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2019.

En su escrito, el Abogado del Estado, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: el artículo 16, en relación con los artículos 178, 179, 183.1 y 184.3 de la Ley General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

La representación procesal de don Sixto identifica, en cambio, como infringidos los artículos 15 y 16 LGT.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, tuvo por preparados los recursos de casación en auto de 16 de septiembre de 2019. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dictó auto de 24 de marzo de 2021, en el que acordó admitir a trámite el recurso planteado por el Abogado del Estado, inadmitiendo a su vez el presentado por el obligado tributario. La Sección aprecia, en el recurso admitido, que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en el artículo 88.3.a), 88.2.a) y c) 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 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.

3º) 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".

#### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 12 de mayo de 2021, que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, propugna como jurisprudencia que debe fijarse en respuesta a la cuestión planteada: "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".

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 30 de junio de 2021 la representación procesal de don Sixto presentó escrito de oposición al presente recurso en el que defiende la pérdida sobrevenida del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia al haber dictado el Tribunal Supremo, con posterioridad a la interposición del recurso de casación, diversas sentencias sobre la cuestión debatida. Entiende, además, que de seguir adelante con el recurso "se estaría demandando a ese Tribunal Supremo modifique la valoración efectuada por el Tribunal acerca de la esencia de la culpabilidad en la conducta analizada por la sentencia, prescindiéndose de los límites y requisitos que establece la Ley de la Jurisdicción en relación con el recurso de casación. Sinceramente, no creemos que este sea el caso, motivo por el cual, ante la concurrencia sobrevenida de la falta de interés casacional objetivo en el presente recurso, no cabe estimar el recurso de casación planteado por la Abogacía del Estado".

#### **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 9 de diciembre de 2021 para la votación y fallo del recurso.

### **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 cuestiones suscitadas inicialmente, solo la referida a la sanción será analizada en el presente recurso.

El objeto de este recurso coincide en esencia con el del recurso de casación 5391/2019, en el que ha recaído la sentencia 786/2021, de 3 de junio. El Tribunal Superior de Justicia pese a confirmar la existencia de simulación anula la sanción impuesta.

También esta vez la cuestión suscitada en el auto de admisión es ligeramente diferente a aquella en que se fundó, en el presente asunto, la anulación de la sanción -aunque emparentada con ella-. Consiste, según se afirma en el auto de admisión, 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.

Como pone de relieve la fundamentación del auto de admisión, esta cuestión ya ha sido abordada recientemente en varios recursos, tal como se refleja en su fundamento quinto:

"[...] 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) [...]".

La similitud resulta evidente entre el presente asunto y los precedentemente citados, de ahí que el punto 3 del fundamento sexto del citado auto de admisión se afirme:

"[...] 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

#### **SEGUNDO.- Alegaciones de las partes.**

Esencialmente, la Abogacía del Estado invoca, en sus alegaciones, la doctrina reciente de esta Sala, referenciada en el propio Auto de Admisión, lo que debería conducir, asegura, a la estimación del presente recurso.

En cambio, la parte recurrida sostiene únicamente que se ha producido una pérdida sobrevenida del interés casacional, por lo cual el recurso ha de ser desestimado.

**TERCERO.- Remisión a las sentencias de 21 de septiembre y 20 de octubre, recursos de casación nº 3130/2017 y 4786/2018, así como a las posteriores, que reiteran su doctrina.**

No son atendibles los motivos esgrimidos por la parte recurrida, porque la doctrina jurisprudencial que cita en relación con la pérdida sobrevenida no es trasladable a las concretas circunstancias del presente asunto.

Y dicho, todo eso, debemos señalar que si bien es cierto que, como hemos afirmado en la sentencia 786/2021, de 3 de junio, dictada en el recurso de casación 5391/2019, la cuestión que propone el auto acerca de la inviabilidad de conciliar la apreciación de simulación con la exclusión de la responsabilidad sancionadora, con fundamento en el acogimiento de que la interpretación propugnada de la norma es razonable, se separa de la cuestión planteada en la demanda y abordada en la sentencia impugnada en casación, es procedente reproducir nuestra doctrina sobre la antedicha compatibilidad, pues pese a las diferencias conceptuales que el auto de admisión no advierte, que singularizan este asunto respecto a los ya resueltos, no obstante, el fundamento de lo que hemos declarado hasta ahora bien sirve, en buena medida, de base al mantenimiento de nuestro criterio, si bien matizado o corregido en lo que luego se precisará.

"[...] **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 el 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 no 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...

...?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...

...?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 la 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...

...?La representación del Sr. Hugo ... no rebate, propiamente hablado, 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, 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 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 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 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 [...].

Como ya hemos indicado anteriormente, y reproduciendo los razonamientos que ya expresamos en la citada sentencia de 3 de junio de 2021, que puso fin al recurso de casación núm. 5391/2019, este caso presenta una peculiaridad con respecto a las anteriores ya reseñadas, en tanto la sentencia impugnada declara la simulación que indubitadamente aprecia con la existencia de un error invencible de prohibición, excluyente de la sanción. Decíamos en su fundamento jurídico tercero y posteriores:

"Sucede, sin embargo, en este asunto, que la fundamentación de la sentencia que se recurre en casación no se sustenta en la aplicabilidad, en un supuesto de simulación negocial, a los efectos **sancionadores**, de la cláusula de exclusión de la responsabilidad tipificada en el art. 179.2 LGT, sino en algo distinto: en la inexistencia de dolo fundada en la presencia de un error -que no se identifica como de prohibición de manera explícita, aunque se sugiere-, pero que de modo tampoco claro y terminante parece ubicarse entre los errores invencibles, determinantes de la exclusión de la responsabilidad -si adoptamos la expresión poco precisa técnicamente y de confusos perfiles del propio precepto señalado-.

A tal respecto, veamos el razonamiento de la Sala juzgadora a propósito de la convivencia de una declaración de simulación negocial con la exoneración de responsabilidad sancionadora por los mismos hechos:

Dice así la sentencia en el fundamento dedicado a la sanción (que en todo caso fue objeto de reducción por el TEAR, suprimiendo la agravante de *medios fraudulentos*):

**"[...] QUINTO.- No obstante considera la Sala que las sociedades constitúan una simulación, en el sentido de que carecían de estructura real, también considera que no puede desprenderse de ello una conducta dolosamente elusiva y si sólo la creación de una realidad puramente nominal, ocurriendo que **en los años que aquí se tratan la licitud de facturación mediante sociedades, es decir la prestación de servicios profesionales mediante sociedades, tenía un considerable respaldo que permite apreciar un error consistente en no ser consciente de que con ello se defraudaba a la Hacienda Pública.****

*Por lo expuesto el acuerdo de imposición de sanción ha de ser anulado".*

Sucede, a la vista del pasaje transcrito, en el que se concentra el núcleo esencial de la motivación por la que se estima el recurso en lo tocante a la sanción recurrida, que la sentencia no aborda, formal ni materialmente, que haya una interpretación razonable de la norma, en el sentido expresado del art. 179.2.d) LGT que, por lo demás, no le había sido alegado. Sí que hay una contradicción, que es lo que debemos analizar -y resolver, dejando a un lado la mera literalidad del auto de admisión, que nos puede llevar a confusión-, entre el hecho cierto de que se aprecie simulación (se trata de las retenciones dejadas de practicar a profesionales que, en el seno de una estructura societaria que se considera el vehículo jurídico para la actividad simulada, facturan exclusivamente para el despacho de abogados que aquí es recurrido, sin poseer la mínima estructura).

Pero la Sala de instancia, tras considerar los negocios emprendidos (o las sociedades instrumentales, como señala en el párrafo reproducido) como simulados, calificación en la que no muestra vacilación alguna, sin



embargo, anula la sanción por concurrencia de error (sin extender la motivación a la naturaleza de tal error, para ser disculpante, como invencible, de prohibición).

Para ser relevante jurídicamente, el error -categoría de posible toma en consideración en materia sancionadora administrativa, como excluyente de la responsabilidad, aunque su compleja dogmática proviene del Derecho penal-, en tanto que afecta al dolo, tendría que ser invencible, como hemos anticipado y, además, sería preciso ubicarlo dentro de una de sus posibles categorías, a fin de determinar su concurrencia, esto es, si estamos de un error en el tipo o, lo que más bien parece ser el caso, tal como lo describe la Sala de instancia, un error de prohibición.

En definitiva, se impone complementar nuestra doctrina precedente, extendiendo en cierta medida el ámbito de incompatibilidad descrito en ella -y acotado restrictivamente en el auto de admisión al puro problema de la interpretación razonable de la norma-. Para ello se hace necesario, en aras de la formación de doctrina jurisprudencial adecuada al caso, reconducir la pregunta del auto de admisión -que parece fruto de la inadvertencia- y centrarla en el debate efectivamente trabado en el litigio. A este respecto, el Abogado del Estado se aferra a los términos literales del auto de admisión y afirma que cualquier cuestión relacionada con el dolo es susceptible de ubicación dentro del problema de la interpretación razonable de la norma.

Sin estar de acuerdo con esa afirmación, es evidente, no obstante, que el auto de admisión ha seguido la pauta de los asuntos precedentes, sin percatarse de la diferencia de matiz presente en éste, pero prescindiendo del núcleo del debate.

En cualquier caso, la conclusión que se impone para dilucidar este recurso de casación es como sigue:

1) La simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos -tal como esta Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años-, excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error invencible de prohibición (inconciliable con la simulación). Si la Sala *a quo* apreciase factores o signos en la conducta de que el sancionado actuaba en la creencia de obrar correctamente, como afirma, la única posibilidad lícita que le permitía la ley era la de recalificar los negocios examinados, abandonando su inclusión entre los simulados.

Antes al contrario, se viene a acuñar en la sentencia una especie de "*simulación objetiva*", en tanto se alude a "...que las sociedades constituían una simulación, en el sentido de que carecían de estructura real, también considera que no puede desprenderse de ello una conducta dolosamente elusiva". En tal expresión se declara al unísono que había sociedades que constituían una simulación (sic), es decir, que carecían de estructura real, no obstante lo cual se excluye, al mismo tiempo, que de tal estructura simulada derive una conducta dolosamente elusiva.

En la reunión de ambas afirmaciones antagónicas, la Sala sentenciadora incurre, a nuestro juicio, en una contradicción insalvable, pues o bien no hay simulación -cuya presencia no es negada por el Tribunal de instancia al calificar los hechos, de forma coincidente con el TEAR de Cataluña- o, de haberla, no puede ser indiferente a efectos **sancionadores**, ni cometerse por mera negligencia o por virtud de caso fortuito.

2) La simulación negocial -institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática ( art. 16 LGT), en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles- es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista **sancionador**. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición -si se mantiene *a fortiori* la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar-.

De tal antítesis se deriva que hayamos considerado, en la doctrina anterior -que ahora se completa y extiende-, que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT para neutralizar la imposición de una sanción tributaria por hechos en que ha concurrido simulación. Y ahora reiteramos tal doctrina, afirmando que no cabe acogerse a un error de prohibición -de naturaleza invencible- para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados, en la sentencia, como simulados, a menos que tal calificación pudiera excepcionalmente ser revisada con ocasión de un recurso de casación, y así lo hubiera pretendido el recurrente, lo que no es el caso.

3) Aunque no debamos entrar en ello de un modo formal y explícito, sí podemos poner de manifiesto, en aras al refuerzo argumental de cuanto hemos expuesto hasta ahora, que la calificación como simulados de los negocios jurídicos apreciados por la Sala de instancia es difícilmente discutible, a la vista de los numerosos datos, indicios y circunstancias que, debidamente acreditados, lo avalan".

**CUARTO.- Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.**





La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración del Estado contra la sentencia impugnada, pues la Sala de instancia mantiene un criterio diferente del establecido en la doctrina de este Tribunal Supremo y, en todo caso, con la que incorpora esta sentencia, al no haber apreciado que la simulación que indubitadamente declara, comporta la existencia de dolo.

Si bien tal afirmación, expresada de forma abstracta y potencialmente universal, pudiera refutarse en el plano puramente dialéctico -aunque sea virtualmente imposible encontrar ejemplos de ello-, es claro que en el presente asunto, tanto la simulación comercial apreciada, como el dolo y la ausencia de error de prohibición invencible que constituye el pilar de la sentencia estimatoria de la pretensión relativa a la sanción, concurren con toda evidencia, sin que, por lo demás, hayan sido combatidas adecuadamente en el recurso de casación, dentro de los márgenes que la ley procesal permite cuando se trata de poner en controversia los hechos probados por un tribunal, y dentro del ámbito de una cuestión de verdadero interés casacional, así apreciada por la Sección de admisión en su auto.

Ello no significa -esto dicho en términos generales, sin vinculación con este particular asunto- que no por ello toda conducta en que concurra simulación deba ser inexorablemente sancionada y no pueda ser impugnado, con todas las garantías, el acuerdo **sancionador** en tal caso. Lo que significa es que no se podrán hacer valer frente a la legalidad de tales actos, cuando deriven, es de repetir, de la realización de conductas que se consideren simuladas, con ocasión de su impugnación administrativa y judicial, determinados motivos que consideramos incompatibles de suyo con la simulación y con el elemento intelectual del dolo o intención del que resulta inseparable, lo que no significa que no puedan ser aducidos, en el caso de que se trate, otros motivos jurídicos relativos al **procedimiento sancionador** o a la legalidad de la sanción misma (prescripción, incompetencia, motivación, proporcionalidad, etc.).

En definitiva, declaramos haber lugar al presente recurso de casación, lo cual conlleva declarar no conforme a derecho la sentencia impugnada, en la medida en que estimó parcialmente el recurso interpuesto y, por consiguiente, confirmamos 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, ni tampoco en las causadas en la instancia.

## 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 de esta sentencia.

2º.- Haber lugar al recurso de casación núm. 6877/2019 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, contra la sentencia 862/2010, dictada el 28 de junio por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso contencioso administrativo 96/2017, con lo cual se casa y se anula.

3º.- Desestimar el recurso contencioso administrativo 96/2017, promovido por don Sixto , frente a la desestimación presunta mediante silencio administrativo negativo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) del recurso de anulación interpuesto por el recurrente en fecha 11 de enero de 2017, por supuesta incongruencia completa y manifiesta del mismo y contra el acuerdo del TEARC, de 15 de diciembre de 2016, por el que se acordó estimar en parte las cinco reclamaciones económico administrativas acumuladas interpuestas por el sujeto pasivo, contra sendos acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), sede Barcelona, de 30 de noviembre -liquidaciones- y 21 de diciembre de 2012 -sanciones-, 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.