



Roj: **STS 3475/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3475**

Id Cendoj: **28079130022021100329**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/09/2021**

Nº de Recurso: **5052/2019**

Nº de Resolución: **1137/2021**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Cataluña, 07-07-2016,**

**STSJ CAT 2979/2019,**

**ATS 10444/2020,**

**STS 3475/2021,**

**ATS 16589/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.137/2021**

Fecha de sentencia: 16/09/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5052/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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.: 5052/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1137/2021**

Excmos. Sres.



D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 16 de septiembre de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5052/2019**, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia nº 372/2019, de 8 de abril, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Cataluña en el recurso nº 806/2016. Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Luis Fernando Granados Bravo, en nombre y representación de **DON Eulogio**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 8 de abril de 2019, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo núm. 806/2016 interpuesto por don Eulogio, bajo la representación procesal y la defensa letrada especificadas al inicio de la presente resolución, contra las actuaciones tributarias a las que se refieren los antecedentes de la misma, sólo en cuanto se refieren a la imposición de las sanciones tributarias resultantes por la comisión de las infracciones tributarias imputadas, al resultar éstas disconformes a derecho por los fundamentos que se desprenden de esta resolución, y, consecuentemente, ANULAR EN PARTE las resoluciones económico administrativas recurridas en dicho sólo extremo, así como las actuaciones sancionadoras tributarias de las que aquéllas traen parcialmente causa, con desestimación del recurso interpuesto en todo lo demás, en particular respecto a las liquidaciones tributarias recurridas, que se confirman al no resultar las mismas disconformes a derecho; sin imposición de costas [...]"*

### **SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito de 27 de mayo de 2019, de preparación de recurso de casación contra la sentencia dictada, que le es desfavorable.

2. Tras justificar que concurren los requisitos de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas en la sentencia impugnada el artículo 16, en relación con los artículos 178, 179 y 183.1, todos ellos de la Ley General Tributaria (LGT); y los artículos 130 y 137 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como el artículo 24.2 de la Constitución Española.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 17 de junio de 2019, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo; el Abogado del Estado, como recurrente, ha comparecido el 29 de julio de 2019 y don Eulogio, como recurrida, lo ha hecho el 16 de septiembre de 2019, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 13 de noviembre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

*"[...] 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 [...]"*



2. El Abogado del Estado, en la indicada representación, interpuso recurso de casación el 27 de noviembre de 2020, en que se mencionan como normas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando de este Tribunal Supremo dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando en todos sus extremos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 9-6-2016 y los actos administrativos de los que trae causa. En el escrito de interposición se postulaba la formación de doctrina en estos términos:

*"[...] 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 [...]"*

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

El Procurador don Luis Fernando Granados Bravo, en nombre y representación de don Eulogio, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 21 de enero de 2021, en el que solicita que desestimemos el recurso de casación interpuesto, confirmando la sentencia recurrida.

#### **QUINTO.- Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria, en este recurso, la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 7 de septiembre de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sala de este orden jurisdiccional en Cataluña, en tanto hace compatible en su fallo la declaración fundada de simulación, que no pone en entredicho -confirmando al efecto la resolución impugnada, en este concreto punto, como causa eficiente de la regularización fiscal-, con la anulación de la sanción impuesta, por falta de dolo o de consciencia de haber actuado ilícitamente.

La cuestión suscitada en el auto de admisión, ligeramente diferente a aquélla en 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 para 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, cabe invocar la excepción del artículo 179 LGT, que excluye la responsabilidad por infracción 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.

Desde esta perspectiva, este recurso es sustancialmente idéntico al decidido en nuestra sentencia de 3 de junio último (recurso de casación nº 5391/2019), en sentido estimatorio de la pretensión casacional deducido por la Administración del Estado, en un asunto relacionado directamente con el que ahora nos ocupa, pues ambos participan de la misma mecánica operativa (en el asunto referido, el despacho de la abogados o, por mejor decir, la sociedad bajo la que se organiza; y en éste que ahora hemos de dilucidar, uno de sus abogados, el Sr. Eulogio).

Tal cuestión, pues, ha sido, por lo demás, objeto de 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 se considera 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 [...]".*

**SEGUNDO.- Remisión a las sentencias de 21 de septiembre y 20 de octubre , casación nº 3130/2017 y 4786/2018 , y a las posteriores, que reiteran su doctrina y, directamente, a la de 3 de junio de 2021 (recurso de casación nº 5391/2019 ).**

Si bien es cierto que, como hemos anticipado, 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 aleja de la cuestión planteada en la demanda y abordada en la sentencia impugnada en casación, no es ocioso reproducir nuestra doctrina a propósito de 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 ello 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 sí 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. Manuel ... 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 [...]"*

**TERCERO.- Peculiaridad que presenta en este caso, en tanto la sentencia impugnada declara la simulación que indubitadamente aprecia con la existencia de un error invencible de prohibición, excluyente de la sanción.**

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 séptimo, dedicado a enjuiciar la procedencia de la sanción (por transcripción del mismo párrafo que ha servido, en los asuntos precedentes de que mencionan en él, para anular las sanciones):

*"[...] QUINTO.- No obstante considera la Sala 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 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 liquidaciones del IRPF a profesional que, en el seno de una estructura societaria que se considera el vehículo jurídico para la actividad simulada, factura exclusivamente para el despacho de abogados que aquí es recurrido, sin poseer la mínima estructura).

Sin embargo, 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, 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 que el auto de admisión ha seguido la pauta de los recursos precedentes sobre la simulación, sin percatarse de la diferencia de matiz presente en éste, pero prescindiendo del núcleo efectivo 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 del 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.

Una vez establecida y mantenida esa calificación de simulación, nos parece difícil de compartir con la sentencia impugnada que, en el seno de un despacho de abogados de importante estructura profesional y de amplios medios materiales y personales, muy conocido en el sector jurídico y que cuenta entre los servicios que ofrece a sus clientes con una cualificada división de Derecho fiscal, se pudiera razonablemente dudar de que, como era una práctica común y aceptable en ese tiempo la de hacer uso de la interposición de sociedades profesionales para facturar al despacho -lo que, aun afirmado por la Sala juzgadora, tampoco es cierto, así expresado sin incluir en ese hábito o tolerancia importantes matizaciones y salvedades- se obraba en la creencia totalmente excusable de obrar lícitamente. De haber error, que solo podemos considerar concurrente al caso a los exclusivos efectos dialécticos, no podría ser reputado invencible en modo alguno, atendidas las circunstancias a que nos hemos referido.

#### **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 negocial 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 impugnada 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.).

**QUINTO.-** 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 conforme a lo que reiteradamente 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:

**1º)** Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero, por remisión a los establecidos en las sentencias precedentes.

**2º)** Ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia nº 372/2019, de 8 de abril, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Cataluña en el recurso nº 806/2016.

**3º)** Desestimar el mencionado recurso contencioso-administrativo nº 806/2016, entablado por Don Eulogio contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR) de 7 de junio de 2016, desestimatorias de las reclamaciones interpuestas contra varios acuerdos dictados por la AEAT de Cataluña, Dependencia Regional de Inspección por el concepto de IRPF ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 y sanciones correspondientes.

Como consecuencia, recobran validez las expresadas resoluciones del TEAR de Cataluña, así como los acuerdos sancionadores, en todos sus términos.

**4º)** No hacer imposición de las costas procesales devengadas en el recurso de casación ni en el litigio de instancia.

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

Así se acuerda y firma.