

## **El TS analiza si resulta compatible la apreciación de un negocio simulado con la concurrencia de un error invencible de prohibición que impide la existencia de dolo en la conducta simulada**

**Ha lugar el recurso interpuesto por el Abogado del Estado, se revoca la sentencia recurrida y se confirma la resolución del TEAR desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas frente a liquidación por el IRPF y la sanción derivada.**

La sentencia impugnada hace compatible en su fallo la existencia de una declaración de simulación parcial, confirmando la resolución en este concreto punto como causa eficiente de la regularización fiscal, pero anula la sanción impuesta por entender que no existía dolo. Señala el Tribunal que, conforme a la jurisprudencia de la Sala, estimada la existencia de “actos o negocios simulados”, a la vista de lo dispuesto en el art. 16.3 de la LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el art. 179.2 d) de la LGT, pueda neutralizar la imposición de una sanción tributaria por hechos en que ha concurrido simulación, sin que tampoco pueda invocarse la existencia de error de prohibición de naturaleza invencible para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados como simulados. Concluye que, si bien, no toda conducta en que concurra simulación debe ser inexorablemente sancionada, sin embargo, si la simulación se orienta a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las normas jurídicas, como este caso, es siempre dolosa y, por tanto, susceptible de ser sancionada.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 10/10/2022

Nº de Recurso: 6953/2020

Nº de Resolución: 1274/2022

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

Ponente: RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Tipo de Resolución: Sentencia

### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **Sala de lo Contencioso**

#### **SENTENCIA**

Madrid, a 10 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6953/2020, promovido por la Abogacía del Estado, en la representado que ostenta, contra la sentencia núm. 3375, de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 28 de julio de 2020, recaída en el recurso núm. 507 / 2019.

Comparece como parte recurrida don Ruperto , representado por el procurador don Luis Fernando Granados Bravo, con la asistencia letrada de don Pau F. Benguría Roca.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 3375, dictada el 28 de julio 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 núm. 507/2019 promovido por don Ruperto , frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), de fecha 8 de noviembre de 2018, desestimatoria de las reclamaciones interpuestas contra acuerdo dela Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 y 2009, y sanción derivada.

SEGUNDO.- La Sala de instancia, en lo que aquí interesa, estimó en parte el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEXTO.- La sanción. [...]

[...] en relación al elemento subjetivo del injusto venimos reiterando las diferencias entre la prueba para liquidar y la prueba para sancionar y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria.

En efecto, existen distintas normas acerca del reparto de la carga de la prueba en el

procedimiento sancionador y en los de aplicación de los tributos, que pueden conducir, en ocasiones, a que la prueba acopiada pueda ser suficiente para liquidar la deuda tributaria, pero insuficiente para sancionar, habida cuenta la absoluta y radical separación entre "obligación tributaria" y "sanción tributaria", lo que impone concretar el alcance de unas y otras. Por todos son conocidos los contenidos estructurales de la "obligación tributaria" (Hecho imponible, base imponible, liquidable tipo y cuota, entre otras) y en la "sanción tributaria" (acción, tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad), a lo que hemos de añadir que la simulación no comporta necesariamente infracción tributaria.

Así las cosas y en aplicación de la anterior doctrina, la Sala considera que no puede

desprenderse de la simulación parcial indicada, 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 sancionador ha de ser anulado".

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 29 de septiembre de 2020, identificando como normas legales que se consideran infringidas el artículo 16, en relación con los artículos 178, 179, 183.1 y 184.3 de la Ley General Tributaria

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 15 de octubre de 2020.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 27 de mayo de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) 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.

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.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la Abogacía del Estado, mediante escrito registrado el 6 de julio de 2021, interpuso el recurso de casación en el que aduce que su pretensión es coincidente con la que fue acogida en las sentencias de referencia que recoge el auto de admisión y respondiendo a la cuestión casacional planteada expone que la doctrina correcta debe ser la siguiente: "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" (pág. 9 del escrito de interposición), y solicita el dictado de sentencia que "[...] estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando en todos sus extremos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 8-11-2018 y los actos administrativos de los que trae causa".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el procurador del Sr. Ruperto presenta, el día 22 de septiembre de 2021, escrito de oposición en el que apunta varias razones para que la Sala dicte una sentencia de signo diferente al recogido en las sentencias testigo que recoge el auto de admisión, esencialmente, que "[...] en ningún momento se fundamenta la no imposición de sanción en una interpretación razonable de la norma; nada se dice sobre esto en la sentencia sino que se afirma la inexistencia de una conducta dolosamente elusiva y se aprecia un error en no ser consciente de cualquier defraudación" (pág. 8 del escrito de oposición). Del mismo modo señala la improcedencia del recurso de casación formulado por el abogado del Estado "[...] al tratarse de valoraciones jurídicas estrictamente subjetivas sobre unos hechos concretos ajenas a cualquier interés casacional objetivo" y que la interpretación y aplicación de la jurisprudencia testigo pretendida por la Abogacía del Estado resulta contraria a la doctrina que emana de este Tribunal, expuesta entre otras, en las sentencias de 26 de octubre 2016, RC 1437/2015 o de 29 de noviembre de 2010 (págs. 14-15) y suplica a la Sala "[...] desestime el recurso de casación interpuesto, confirmando la sentencia recurrida".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 27 de septiembre de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La resolución impugnada.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 3375, de 28 de julio de 2019, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria parcial del recurso núm. 507/2019 formulado por don Ruperto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), de fecha 8 de noviembre de 2018, desestimatoria de las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 , interpuestas frente al acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 y 2009 y a la sanción derivada de la misma.

SEGUNDO.- Antecedentes relevantes para la resolución del recurso.

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 de simulación parcial -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 conciencia de haber actuado ilícitamente.

Los antecedentes fácticos de la sentencia recurrida se recogen en su FD segundo: "[...]

SEGUNDO.- Antecedentes fácticos.

El presente recurso contencioso administrativo tiene vinculación con los interpuestos por BERSENAT CONSULTORA DE SERVICIOS, SL en relación al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido, números 506/19 y 687/19, respectivamente, de esta Sala y Sección.

Tal como se recoge en las respectivas Sentencias, BERSENAT CONSULTORA DE SERVICIOS SL fue constituida mediante escritura pública de fecha 05/03/1999 otorgada en el notario de Barcelona Juan José Suárez Losada y en la que comparecen los cónyuges Ruperto y Ariadna por sí mismos y en representación de sus hijos. La sociedad se constituye con un capital social de 500 participaciones de 1.000 pesetas de nominal. 150 participaciones son suscritas por Ruperto , otras 150 son suscritas por su cónyuge Ariadna , y el resto por sus hijos.

Se nombró administradora única por tiempo indefinido a Da. Ariadna . Los otorgantes se confirieron poder recíproco entre ellos.

El objeto social de BERSENAT CONSULTORA DE SERVICIOS SL es la consulta y asesoramiento sobre dirección y gestión empresarial.

Su domicilio social en el momento de la constitución fue en la calle Pujades 314 de Barcelona.

A partir de 2005 la sociedad devino en unipersonal siendo su única socia EBERCA XXI SL (constituida el 06/05/2005). EBERCA XXI SL es una sociedad familiar, sus socios son Ruperto , mujer e hijos, sin ninguna estructura y que no realiza ninguna actividad de acuerdo con la información que consta en las Bases de Datos de la AEAT. Constan como administradores de EBERCA XXI SL los cónyuges Ruperto y Ariadna , y como domicilio tanto social como fiscal el sito en la DIRECCION000 , NUM002 , de Barcelona, domicilio particular del Sr. Ruperto y su familia.

Los socios de EBERCA XXI SL eran:

- Ruperto , 30,14%.
- Ariadna , 30,14%.
- Esther , 13,24%.
- Mauricio , 13,24%.
- Flora , 13,24%.

Por su parte, EBERCA XXI SL, es una sociedad familiar (sus socios son D. Ruperto , su esposa e hijos) que posee el 100 % de la hoy recurrente, BERSENAT CONSULTORA DE SERVICIOS, SL, y que poseía el 25 % de la sociedad ALTA PARTNERS, SL (hasta el 19/04/2011 en que esta participación pasó a ser del 33% y a partir de 24/07/2012 del 50%, según la Inspección y cuestión no debatida por las partes).

ALTA PARTNERS SL es una sociedad dedicada a otros servicios independientes no comprendidos en otras partes (NCOP) (epígrafe 849.9 del IAE). En el período que nos ocupa sus oficinas se encontraban en Av. Diagonal nº 399 de Barcelona y disponía de 7 trabajadores (la mayoría en concepto de analistas financieros). Entre estos trabajadores se encontraba D. Ruperto , socio de ALTA PARTNERS SL a través de su propia empresa EBERCA XXI SL.

Según escritura de 06/05/2005 de ALTA PARTNERS SL, la sociedad EBERCA XXI es nombrada administradora solidaria de ALTA PARTNERS SL, designando a D. Ruperto como su representante persona física, a los efectos del desempeño de este cargo.

En resumen, en los períodos objeto de comprobación Ruperto era socio, junto con su mujer e hijos, de EBERCA XXI SL, sociedad que poseía el 100% de BERSENAT CONSULTORA DE SERVICIOS SL y el 25% de ALTA PARTNERS SL (hasta el 19/04/2011 en que esta participación pasa a ser del 33% y a partir de 24/07/2012 del 50%).

Además, era administrador solidario de ALTA PARTNERS SL y uno de los profesionales que prestaba sus servicios en esta empresa.[...]"

En el fundamento jurídico sexto, después de haber apreciado la existencia de simulación "parcial" y confirmar la liquidación por IRPF, argumenta en relación a la sanción en los términos que se transcriben:

"SEXTO.- La sanción. La sanción.

No aprecia esta Sala error en el tipo infractor, del art. 191 de la Ley General Tributaria, al encuadrarse la conducta elusiva del pago y el dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1) del art. 161, ambos de la LGT.

Sin embargo, en relación al elemento subjetivo del injusto venimos reiterando las diferencias entre la prueba para liquidar y la prueba para sancionar y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria.

En efecto, existen distintas normas acerca del reparto de la carga de la prueba en el procedimiento sancionador y en los de aplicación de los tributos, que pueden conducir, en ocasiones, a que la prueba acopiada pueda ser suficiente para liquidar la deuda tributaria, pero insuficiente para sancionar, habida cuenta la absoluta y radical separación entre "obligación tributaria" y "sanción tributaria", lo que impone concretar el alcance de unas y otras. Por todos son conocidos los contenidos estructurales de la "obligación tributaria" (Hecho imponible, base imponible, liquidable tipo y cuota, entre otras) y en la "sanción tributaria" (acción, tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad), a lo que hemos de añadir que la simulación no comporta necesariamente infracción tributaria

Así las cosas y en aplicación de la anterior doctrina, la Sala considera que no puede desprenderse de la simulación parcial indicada, 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 sancionador ha de ser anulado.[...]"

TERCERO.- La cuestión de interés casacional.

En su auto de 27 de mayo de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el recurso de casación e identifica la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) 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.

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".

Este recurso es sustancialmente idéntico al decidido en nuestra sentencia de 3 de junio de 2021 (rec. cas. núm. 5391/2019), en sentido estimatorio de la pretensión casacional deducido por la Administración del Estado, en un asunto semejante en lo sustancial al que ahora nos ocupa, pues ambos participan de la misma o parecida mecánica operativa.

Tal cuestión, pues, ha sido objeto de examen y resolución en varias sentencias anteriores, como lo pone de relieve la fundamentación del auto de admisión, cuando afirma, en su razonamiento jurídico 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 [...]).

Y, dada la concordancia entre este asunto y los anteriormente resueltos por esta Sala, el punto 3 del razonamiento sexto del citado auto añade:

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

CUARTO.- Remisión íntegra a la sentencia de 7 de diciembre de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 380/2020 .



Esta Sala en sentencia de 7 de diciembre de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 380/2020, ha resuelto pretensiones idénticas a las que aquí se ventilan, y en ella ha dado amplia respuesta, debidamente motivada y razonada, a los argumentos invocados en dicho recurso y, por ende, en este recurso, deducido por el Abogado del Estado en la representación que le es propia. Cabe, por tanto, una remisión in toto a lo que en la referida sentencia hemos dicho de forma exhaustiva, al igual que hemos declarado en nuestra STS 1164/2022, de 20 de septiembre de 2022, de dictada en el recurso de casación 6959/2020, interpuesto por Bersenat Consultora de Servicios S.L.

Hemos afirmado entonces y reiteramos ahora, lo siguiente:

"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 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 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. Vidal ... 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 [...]"

CUARTO.- 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):

"[...] la Sala considera que no puede desprenderse de la simulación parcial indicada, una conducta dolosamente elusiva y sí 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. [...]".

Sucede, sin embargo, a la vista del pasaje transcrito -como hemos reiterado en sentencias anteriores, procedentes de la Sala de esta jurisdicción de Cataluña-, 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 (...).

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 tener un efecto 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 dogmático 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 tal apreciación 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 una actividad económica de importante volumen y de amplios medios materiales y personales, 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 obligado tributario -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 [...].

Dada la identidad de la cuestión jurídica examinada en la sentencia de 7 de diciembre de 2021 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, y la evidente relación entre la

situación jurídica examinada en la sentencia de 20 de septiembre de 2022, cit., con la del caso que ahora enjuiciamos, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

QUINTO.- 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, al no haber apreciado que la simulación que indubitadamente declara comporta la existencia de dolo. Los términos de su razonamiento no dejan lugar a dudas de que, pese a que aprecia la existencia de simulación negocial relativa, al tiempo la califica, a efectos sancionadores, como la creación "de una realidad puramente nominal" que considera excluyente del dolo. La sentencia de instancia incurre así en una contradicción insalvable e infringe la doctrina jurisprudencial fijada en la sentencia de 7 de diciembre de 2021, citada. A tal apreciación no es óbice que la sentencia recurrida no haga mención explícita y nominal al art. 179.2.d) LGT. En la actuación objeto de enjuiciamiento es claro que concurren con toda evidencia tanto la simulación "parcial" apreciada, como el dolo y la ausencia de error de prohibición invencible, y así lo explica en su argumentación la Sala de instancia al analizar la dinámica subyacente a la actuación simulada. Por lo demás, estas consideraciones no ha 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 que toda conducta en que concurra simulación deba ser inexorablemente sancionada. Esta independencia de la calificación sancionadora es precisamente la idea que subraya el art. 16.3 LGT, cuando señala que en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirá "en su caso" la sanción pertinente. Sanción que puede ser impugnada con todas las garantías. Ahora bien, al impugnar la legalidad de los correspondientes actos sancionadores derivados de la infracción basada en la realización de infracciones basadas en 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, como así ocurre en el caso enjuiciado.

La declaración de haber lugar al recurso de casación conlleva la desestimación del recurso contencioso- administrativo.

SEXTO.- Costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, en aplicación del art. 139.1 LJCA, habida cuenta de las dudas de derecho que la cuestión litigiosa ha suscitado hasta la fijación de doctrina jurisprudencial.

## FALLO

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

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia por remisión a los fundamentos jurídicos tercero y cuarto de la STS de 7 de diciembre de 2021, pronunciada en el recurso de casación 380/2020.
  - 2.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 3375, dictada el 28 de julio 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 núm. 507/2019. Casar y anular la sentencia recurrida.
  - 3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 507/2019 ante la Sala de instancia, interpuesto por don Ruperto , frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 8 de noviembre de 2018, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001 , acumuladas, interpuestas contra acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 y 2009, y la sanción derivada.
  - 4.- Hacer el pronunciamiento sobre imposición de costas en los términos del último fundamento. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
- Así se acuerda y firma.