

**Sentencia de la Sala tercera de 9 de junio de 2022 (rec.5747/2020)**

---

**Encabezamiento**

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 712/2022**

Fecha de sentencia: 09/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5747/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/05/2022

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.: 5747/2020

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. 712/2022**

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 9 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5747/2020 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, contra la *sentencia dictada el 29 de junio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 480/2019*, relativa a liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009 a 2012, y a sanción conexas con ellas.

Comparece como parte recurrida don Ezequias, representado por el Procurador de los Tribunales, don Argimiro Vázquez Guillén.

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 29 de junio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 480/2019*, que estimó parcialmente el recurso interpuesto por don Ezequias contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Cataluña, de 8 de noviembre de 2018, por la que se estimaron parcialmente las reclamaciones presentadas contra los acuerdos de la Dependencia regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, en los que se practicaron liquidaciones provisionales del IRPF y en los que se impusieron las sanciones tributarias correspondientes.

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:

Don Ezequias presentó en su día autoliquidaciones del IRPF correspondientes a los periodos 2009 a 2012 en modalidad de tributación individual, por las que obtuvo devoluciones tributarias en 2009, 2010 y 2011, declarando percibir los rendimientos del trabajo de la entidad Jordi Turón Servicios Asesoramiento SL.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación de inicio notificada el 20 de diciembre de 2013, según la cual dichas actuaciones abarcarían el IRPF 2009 a 2012 con alcance general. Se han desarrollado actuaciones inspectoras paralelamente respecto de las personas físicas D. Celso y sus hijos D. Cirilo y D. Ezequias y con las entidades vinculadas Turons Inversiones SL, Javier Turón Servicios Asesoramiento SL y Jordi Turón Servicios Asesoramiento SL.

El 7 de mayo de 2015, la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, sede de Barcelona, incoó al interesado un Acta suscrita en disconformidad (modelo A02) nº 72546111, por el concepto IRPF de los periodos 2009 a 2012, modalidad de tributación individual.

Como resultado de la suscripción de dicha acta, en fecha 17 de junio de 2015 el Inspector Jefe, por un lado, dictó acuerdo por el que practicaba una liquidación provisional previa por el IRPF 2009-2012 derivada de la comprobación del valor mercado de la cesión de uso de una vivienda propiedad de la sociedad Turons Inversiones SL a los efectos de cuantificar el rendimiento de capital mobiliario obtenido y, por otro, una liquidación provisional por la totalidad de las causas de regularización. La cantidad a ingresar arrojada por las anteriores liquidaciones ascendía a 139.217,29 euros, de los cuales 121.551,83 euros correspondían al principal y 17.665,46 euros, a intereses. También, con origen en estas regularizaciones, se dictó acuerdo de imposición de sanción por importe total de 88.647,70 euros.

Estos Acuerdos fueron notificados el 18 de junio de 2015 al obligado tributario. De ellos se desprenden los motivos de regularización, que son los siguientes:

"C) Causas de la regularización: La regularización procede de la practicada a Jordi Turon Servicios Asesoramiento SL (constituida en 2007, propiedad del aquí reclamante al 99,03% y administrada por el), declarando que 1) la presencia de tal entidad era simulada (meramente interpuesta sin sustancia alguna) entre las entidades pagadoras (a las que la entidad interpuesta facturaba) que eran todas ellas o de la familia Celso o del grupo de su propiedad al 50% Delia - Celso dedicado inicialmente al acero y posteriormente a diversos negocios (R&T Investments SL cada año 120.273,12 euros; en 2011 y 2012 también Gutser SA y Turons Inversiones en menor cuantía), y el verdadero perceptor de los rendimientos del trabajo, que hasta 2007 era retribuido directamente por la primera de tales entidades como trabajador. Ello determinó la eliminación en sede de la sociedad interpuesta de ingresos y gastos declarados y el incremento de los rendimientos del trabajo declarados por D. Ezequias; 2) igualmente era simulado el contrato de alquiler de un inmueble entre JordiTuron Servicios Asesoramiento SL como arrendataria y Turons Inversiones SL como propietaria, eliminando en las partes ingresos y gastos declarados, pues el único objeto era la cesión de la vivienda unifamiliar letra E de Begur, desde el 1 de enero de 2009, a Ezequias para fines particulares, considerando la Inspección por tanto el valor de mercado de tal cesión un rendimiento obtenido por D. Ezequias por su participación en los fondos propios de Turons Inversiones SL (de la que era socio mayoritario D. Celso y minoritarios sus dos hijos D. Cirilo y D. Ezequias)".

No conforme con los acuerdos, el interesado interpuso reclamaciones económico administrativas contra ellos, que fueron tramitadas de forma acumulada, alegando, en síntesis, que se había excedido el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección, discrepancia con la apreciación de existencia de simulación y, subsidiariamente, por si se apreciase simulación, aplicación de reducción del 40% sobre el importe de una factura referente a incentivos, de carácter excepcional y, finalmente, incorrecciones en la valoración de la cesión de las viviendas.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña desestimó las reclamaciones administrativas interpuestas por el interesado, mediante la resolución de fecha 8 de noviembre de 2018.

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

Frente al citado acuerdo, la representación procesal de don Ezequias interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del

*Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que fue tramitado bajo el número 480/2019 estimándolo parcialmente la Sala, a través de la sentencia ahora recurrida. La estimación se refiere a la imposición de las sanciones concernientes a la simulación en la prestación de servicios profesionales a raves de Jordi Turón Servicios Asesoramiento, S.L., desestimando el recurso en lo concerniente a las liquidaciones tributarias y las restantes sanciones tributarios recurridas. La Sala consideró que la sanción era disconforme 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 , y 178 , 179 y 183.1 de la Ley 58/2003 .*

**TERCERO.-** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

La Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, preparó recurso de casación contra la *sentencia dictada el 29 de junio de 2020 .*

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca la infracción de las siguientes normas de Derecho estatal: el *artículo 16, en relación con los artículos 178 , 179 y 183 de la Ley General Tributaria* (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del *Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de septiembre de 2020 , ordenando emplazar a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La *Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso en otro auto de 15 de abril de 2021 , en el que aprecia que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los artículos 88.2.a ), 88.2.c ) y 88.3.a) 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 .*

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 LJCA* " .

Señala además el auto de admisión, que la cuestión que acabamos de reproducir coincide con las que dieron origen a las *sentencias de 21 de septiembre de 2020 (RCA/3130/2017; ES:TS:2020:3321 )*, *15 de octubre de 2020*

(RCA/4328/2018; ES:TS:2020:3309 ) y 22 de octubre de 2020 (RCA/4786/2018; ES:TS:2020:3519 ), resueltas por esta Sala en un sentido coincidente al que aquí propugna la parte recurrente.

**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 doctrina a fijar, en relación con la cuestión planteada, 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".

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 15 de junio de 2021 la representación procesal de don Ezequias presentó escrito de oposición al presente recurso en el que expone que "la infracción denunciada de adverso no concurre, en tanto en cuanto la Sentencia de instancia no fundamenta la anulación de la sanción impuesta a mi mandante en una supuesta "interpretación razonable de la norma", como improcedentemente se sostiene por la Abogacía del Estado, sino que la Sala a quo se limita a dar cabida al mandato legal contenido en los preceptos denunciados, que obligan a valorar individualmente la presencia de culpabilidad y sus causas exculpatorias.

Y así, tras el preceptivo juicio de culpabilidad al que obligan los *artículos 16 , 178 , 179 , 183 y 184 LGT* , la Sala de instancia decide anular la sanción por considerar que el obligado tributario ha incurrido en un error de prohibición invencible que le exonera de toda responsabilidad, ya que el mismo no era consciente de que con su actuación estaba cometiendo una infracción". Por lo que solicita la desestimación íntegra del recurso de casación.

**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 24 de mayo de 2022 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 controversias suscitadas inicialmente, solo la referida a la imposición de la sanción concerniente a la simulación de la prestación de servicios será analizada en el presente recurso, puesto que la estimación parcial por parte de la sentencia recurrida solo a ella se refiere.

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 aquélla 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 cuarto:

"[...] 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 quinto 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 la acogida en la sentencia referida, o si por el contrario presenta alguna peculiaridad".

#### **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.

Por su parte, el Sr. Ezequias rechaza tal asimilación puesto que la sentencia recurrida no anula la sanción impuesta por una supuesta interpretación razonable de la norma amparada en el *artículo 172.2.d) LGT* sino sobre la base de un error de

prohibición invencible consistente en no ser consciente de que, con la prestación de servicios mediante sociedades, si bien se consigue un ahorro fiscal, no se defrauda a la Hacienda Pública.

**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.*

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. G... 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 que la simulación que indubitadamente aprecia, concurre 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 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 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 debemos 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 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 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 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 los extremos debatidos en este recurso de casación. Por lo demás, actuando como tribunal de instancia, en función de todo lo dicho anteriormente, 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. 5747/2020 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, contra la *sentencia dictada el 29 de junio de 2020 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 480/2019*, con lo cual se casa y se anula.

3º.- Desestimar el recurso contencioso administrativo 480/2019, interpuesto por don Ezequias contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Cataluña, de 8 de noviembre de 2018, por la que se estimaron parcialmente las reclamaciones presentadas contra los acuerdos de la Dependencia regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, en los que se practicaron liquidaciones provisionales del IRPF y en los que se impusieron las sanciones tributarias correspondientes que, consecuentemente, son declarados conformes a derecho.

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

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

Así se acuerda y firma.

