



Roj: **STS 3680/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3680**

Id Cendoj: **28079130022021100354**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **07/10/2021**

Nº de Recurso: **6126/2019**

Nº de Resolución: **1212/2021**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 3792/2019,**  
**ATS 10636/2020,**  
**STS 3680/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1.212/2021**

Fecha de sentencia: 07/10/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6126/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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.: 6126/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1212/2021**

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 7 de octubre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 6126/2019, interpuesto por la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 29 de abril de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el procedimiento ordinario nº 813/2016, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 1T de 2007 a 4T de 2008.

Ha sido parte recurrida don Modesto, representado por el procurador de los Tribunales don Luis Fernando Granados Bravo, bajo la dirección letrada de don Jorge Sarro Riu.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 29 de abril de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó en parte el recurso 813/2016, promovido por don Modesto frente a resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 22 de septiembre de 2016 por la que se desestimaron 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 Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 1T de 2007 a 4T de 2008 y en los que se impusieron sanciones tributarias derivadas de aquellas.

La sentencia impugnada estimó en parte el recurso planteado por la contribuyente, argumentado en su Fundamento de Derecho Noveno lo siguiente: "No obstante considerar 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."

### SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

**1.- Preparación del recurso.** El Abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde, mediante escrito de 18 de junio de 2019 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 29 de abril de 2019.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 31 de julio de 2019, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 13 de noviembre de 2020, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

" 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."

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** El Abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 11 de diciembre de 2020, que observa los requisitos legales.

Para el recurrente en casación, no resulta posible aplicar el art. 179.2.d) LGT cuando concurre simulación. No obstante, añade que, como la justificación dada por el TSJ de Cataluña para anular la sanción es distinta de la que se daba en el caso examinado por la STS de 21-9-20, RCA 3130/2018, considerando que, a juicio del TSJ de Cataluña, hay una causa de justificación, reconducible al supuesto del art. 179.2.d) LGT pues el obligado tributario cree que utilizar una sociedad para prestar servicios profesionales es razonable o está amparado por la norma tributaria, debido a que dicha utilización tenía un considerable respaldo.

A estos efectos aduce que la utilización de sociedades para prestar servicios profesionales nunca ha sido proscrita por la Hacienda Pública y constituye una práctica generalizada. Sin embargo, lo que no puede admitirse, es que la posibilidad de utilizar sociedades para prestar servicios profesionales pueda conferir razonabilidad a la actuación mediante una sociedad que es pura apariencia, que no existe realmente por carecer de medios personales y materiales, confundiendo con la persona física que presta los servicios.

Añade también que resulta aplicable al caso la doctrina del Tribunal Supremo establecida en las sentencias citadas y solicita de la Sala que fije la siguiente doctrina: "Estimada la existencia de un acto o negocio simulado y la comisión de una infracción tributaria, es procedente, en todo caso, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Ley General Tributaria, aplicar la sanción sin que pueda aplicarse la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma."

La pretensión que se ejercita queda concretada en que se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 16, 178, 179, 183 y 184 de la Ley General Tributaria y, en su virtud, solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña de 22 de septiembre de 2016, como los actos administrativos de los que trae causa.

**4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** Don Luis Fernando Granados Bravo, procurador de los tribunales, actuando en representación de don Modesto, presentó escrito de oposición de fecha 4 de febrero de 2021, argumentando, en síntesis, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación interpuesto de contrario:

- La inexistencia de contradicción entre la sentencia de instancia y la jurisprudencia citada de contrario y el desvío de la cuestión objeto de debate. Señala la falta de adecuación de la casación pretendida por la recurrente con la realidad de la sentencia de instancia. Como se ha repetido, la sentencia no excluye la sanción amparándose en el art. 179.2.d) LGT por lo que carece de sentido pretender su anulación por dicha causa.

- Si existe incompatibilidad entre interpretación razonable de la norma y simulación y se aprecia la primera, no cabe sanción ni simulación. Una vez el tribunal de instancia, previa la oportuna valoración de la prueba, concluye que no hay dolo y que concurre una interpretación razonable de la norma, la única respuesta acorde a derecho pasa por la anulación de la sanción y de la liquidación.

Aduce que, si la calificación de simulación implica necesariamente una imposición de sanción, prejuzga el resultado del procedimiento sancionador o simplemente restringe las posibilidades de defensa del presunto infractor, lo que procedería es anticipar al procedimiento de liquidación los derechos y garantías propios del procedimiento sancionador, cosa que no se ha producido en nuestro caso. De otro modo, se estaría materialmente ante una resolución sancionadora dictada sin respetar los derechos y garantías del presunto infractor.

- La inexistencia de interés casacional objetivo. En la medida en que la calificación del dolo o del error exige analizar y valorar las circunstancias personales del autor, dicha valoración debe quedar fuera de cualquier interés casacional objetivo.

- Sobre la *ratio decidendi* de la sentencia de instancia y la falta de aplicación al caso de la doctrina contenida en las sentencias testigo. La conclusión de la sentencia de instancia no se opone a la actual jurisprudencia sobre la compatibilidad de la simulación y la interpretación razonable de la norma por lo que no existe razón para casar la sentencia.

- La doctrina que se pretende aplicar resulta contraria a otra doctrina del Tribunal Supremo. Para no entrar en contradicción con la jurisprudencia, la doctrina contenida en la sentencia testigo debe ser adecuadamente



ponderada y no puede aplicarse como herramienta genérica para la casación de las sentencias judiciales que anulen sanciones en situaciones de simulación.

**5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 11 de febrero de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 14 de junio de 2021 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 28 de septiembre de 2021, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- La controversia jurídica.

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. Modesto ).

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, por lo que, con los matices que se expondrán procede remitirnos a nuestra jurisprudencia.

**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 ).**

A efectos de dar respuesta a este recurso debemos reproducir nuestra doctrina a propósito de la imposibilidad de conciliar la apreciación de simulación con la exclusión de la responsabilidad sancionadora, con fundamento en el eventual acogimiento de una interpretación razonable, pues pese a las diferencias que singularizan este asunto, el fundamento de lo que hemos declarado 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. Maximino ... 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.**

Como se infiere de lo que ya hemos apuntado, la fundamentación de la sentencia que se recurre en casación - anteriormente expresada de forma literal- 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.

En aras a la brevedad y a los efectos de mantener la unidad de doctrina procede reproducir a continuación las conclusiones contenidas en la referida sentencia de 3 de junio de 2021 (recurso de casación nº 5391/2019).

"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 de Derecho Tercero, por remisión a los establecidos en las sentencias precedentes.

**2º)** Haber lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 29 de abril de 2019, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sentencia que se casa y anula.

**3º)** Desestimar el recurso contencioso 813/2016, promovido por don Modesto frente a resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 22 de septiembre de 2016.

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

Así se acuerda y firma.