

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ076536

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 192/2020, de 13 de febrero de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3285/2018

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. Procede. Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. Compatibilidad simulación-aplicación de sanción.** La resolución sancionadora recurrida se apoya, para justificar la culpabilidad, en la simple negligencia, y no en el dolo que, según sostiene la parte recurrente en casación, está insito en la simulación apreciada en este caso. Es cierto que en el mismo párrafo de la resolución sancionadora que se cierra con la referencia a que el contribuyente actuó al menos de forma culposa, a efectos del art. 183.1 LGT, por cuanto no observó la diligencia objetivamente debida a un ordenado comerciante, se extiende el órgano administrativo en expresiones literales de las alegaciones del interesado que explicarían la existencia de simulación. Pero lo cierto es que termina argumentado que se incurre en culpabilidad por simple negligencia, y no por dolo, esto es, algo bien distinto de lo que se pretende en el recurso de casación. En la medida en que la simulación pueda presuponer la existencia de engaño y ocultación, y, por consiguiente, en principio, dolo, y que la cuota tributaria superó la cifra de 120.000 euros, siguiendo el mandato del art. 180.1 de la LGT, que tiene relevancia constitucional, la Administración tributaria no atendió a su obligación, esto es, paralizar el procedimiento sancionador y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, para que fuera en el orden penal donde se dilucidaran primero (o definitivamente) tales cuestiones, no lo hizo así. Con independencia de que la obligada tributaria no ha recurrido en casación la resolución judicial que confirmó la existencia de simulación en el acuerdo de liquidación, lo que se desprende de la propia motivación del acuerdo sancionador es que no se ha apreciado dolo en la actuación de los actores, y por tanto, coherentemente, no puede atenderse la pretensión de que se fije la doctrina de interés casacional que suscita la parte recurrente en casación cuando ni la propia Administración justificó en el dolo la culpabilidad del contribuyente. Así las cosas, la falta de motivación que ha apreciado la sentencia recurrida se deduce sin ninguna dificultad de la propia resolución sancionadora, pues si no se aprecia la existencia de dolo, y por eso no se remiten las actuaciones a la Jurisdicción penal, no puede estimarse debidamente justificada la simple negligencia como elemento de culpabilidad, sobre la base de una pretendida posición subsidiaria de la negligencia respecto al dolo. En un caso así, decir que el recurrente habría actuado por simple negligencia, cuando lo que en realidad se sostiene es que ha actuado dolosamente argumentado extensamente sobre la simulación, contraviene el más elemental deber de congruencia en la motivación, defecto que no puede ser suplido ni por los escritos procesales de la representación de la Administración ni desde luego por esta Sala. Estima el Tribunal que no cabe abordar la cuestión de interés casacional que justificó la admisión del presente recurso de casación, y que la sentencia de instancia resulta plenamente ajustada a Derecho al apreciar la falta de motivación de la resolución sancionadora, por lo que procede desestimar el recurso de casación. [Vid., SAN de 14 de febrero de 2018, recurso n.º 395/2016 (NFJ071687) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 45.  
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 179, 180, 183 y 211.  
Constitución Española, arts. 24 y 25.  
Ley Orgánica 10/1995 (Código Penal), art. 305.

**PONENTE:**

*Don Rafael Toledano Cantero.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 192/2020

Fecha de sentencia: 13/02/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3285/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 14/01/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3285/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 192/2020

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 13 de febrero de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3285/2018, promovido por la Administración del Estado, representada y asistida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 14 de febrero de 2018, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso contencioso- administrativo 395/2016.

Comparece como parte recurrida D. Íñigo y D<sup>a</sup>. Zulima, representados por el Procurador de los Tribunales D. Luciano Rosch Nadal, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. Fara Hernández López.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El presente recurso de casación se interpuso por la Administración del Estado, representada y asistida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 14 de febrero de 2018, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso contencioso-administrativo 395/2016, que estimó parcialmente el recurso formulado por don Íñigo y doña Zulima frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 13 de enero de 2016, estimatoria parcialmente del recurso de alzada instado por los ahora recurrentes contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias que resuelve las reclamaciones económico administrativas, acumuladas, presentadas contra los acuerdos de liquidación y sanción relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] de los ejercicios 2004 y 2005.

### Segundo.

La Audiencia Nacional estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo con sustento en los siguientes razonamientos:

"DECIMOCUARTO. Finalmente, en cuanto a la sanción impuesta alega que el acuerdo sancionador adolece de una evidente falta de acreditación del elemento subjetivo del tipo infractor.

Tratándose de un supuesto de simulación, la línea jurisprudencial mayoritaria del Tribunal Supremo considera sancionable toda conducta calificada como constitutiva de simulación (así, las sentencias de 29 de marzo

de 2010, rec. 3400/2010, 7 de julio de 2011, rec. 260/2008, 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2012, y 22 de junio de 2016, rec. 3176/2014).

Ahora bien, el Tribunal Supremo en su reciente Auto de 20 de noviembre de 2017 (rec. 3130/2017) ha puesto de manifiesto que no es esta una postura unánime al existir sentencias no sólo de la Audiencia Nacional que aducen una interpretación razonable de la norma sino también de esta propia Sala (de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo) que anulan las sanciones impuestas por insuficiente motivación de la culpabilidad (así sentencias de 14 de abril de 2016, rec. 3153/2014, 4 de noviembre de 2015, rec. 100/2014 y 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013), debiendo añadirse la falta de una delimitación clara y precisa en sede jurisprudencial entre el conflicto de aplicación de la norma y la simulación, que dio lugar a un voto particular en la sentencia de 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2014.

Por ello ha admitido un recurso de casación, al entender que la cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, con el objeto de "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".

En consecuencia, a la espera de lo que resuelva el Tribunal Supremo sobre esta cuestión, hemos de partir de que a pesar de la existencia de simulación, ha de analizarse en cada caso concreto el contenido y fundamento del acuerdo de liquidación, para determinar si el mismo es ajustado a derecho, y en concreto si está debidamente motivada la culpabilidad del obligado tributario.

El acuerdo sancionador aquí impugnado justifica la culpabilidad en los siguientes términos:

"En el supuesto que nos ocupa, el obligado tributario es un empresario del sector del transporte por carretera, conocedor del mismo, que venía determinando los rendimientos de su actividad económica, a efectos del IRPF, por el método de estimación objetiva. La opción de constituir una sociedad limitada a través e a cual facturar parte de los servicios realizados por lo que constituye una sola actividad económica, mientras la persona física seguía tributando en estimación objetiva no responde a juicio de la Inspección a un criterio económico válido ni tiene mayor incidencia en el obligado que la menor tributación en el conjunto de actividades realizadas por el mismo, con el uso indebido de la persona jurídica y del régimen de estimación objetiva de los rendimientos. Con la creación de la sociedad y la facturación por esta de parte de los servicios prestados aparte de mantener el régimen de tributación e la persona física se pueden trasladar a la sociedad creada los gastos soportados por la actividad. Se recoge en la diligencia de 23 de noviembre de 2007, apartado 2.5, lo siguiente: "El representante manifiesta que se constituye la sociedad porque estaba creciendo y salía de módulos. Y en el escrito del obligado incorporado al expediente por diligencia de 28 de mayo de 2008 se manifestó lo siguiente: "El principal motivo por la que me decidía a constituir dicha Sociedad es que el negocio crecía de manera considerable y no podía esta en módulo del IRPF". En virtud de lo expuesto y de las propias manifestaciones del obligado tributario, se considera que éste actuó al menos de forma culposa, a efectos del artículo 183.1 LGT, por cuanto no observó la diligencia objetivamente debida a un ordenado comerciante".

Pues bien, la Sala considera que en este caso la motivación de la culpabilidad, que nada añade a los motivos que determinaron la regularización, no alcanza los estándares establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que viene sosteniendo que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias ( Sentencia de 28 de marzo de 2014 -rec. 5074/2011-), y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad".

Ello, unido al hecho de que el TEAC ya hubiera anulado la liquidación correspondiente al ejercicio 2004 al considerar acreditado que, a pesar de la simulación apreciada, el recurrente no superaba los límites para tributar por el método de estimación objetiva, determinan la procedencia de anular el acuerdo sancionador".

El Abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 24 de abril de 2018, identificando como normas legales que se consideran infringidas el artículo 16, en relación con los artículos 183.1 y 191.1 de la Ley General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; y el artículo 1276 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE de 25 de julio) ["CC"].

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 27 de abril de 2018.

### Tercero.

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 10 de octubre de 2018, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"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".

### 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 representación del Consistorio, mediante escrito registrado el 21 de noviembre de 2018, interpuso el recurso de casación en el que argumenta que la sentencia recurrida, "[...] admitiendo la simulación, anula el acuerdo sancionador por falta de motivación de la culpabilidad, desconoce la doctrina jurisprudencial según la cual, una vez apreciada como aquí la existencia de simulación, que presupone la existencia de ocultación y, por tanto, del dolo o la culpa, debe aceptarse sin mayor esfuerzo argumental (en el presente caso se ha realizado no obstante, como recoge el fallo) que la decisión administrativa punitiva, que nuestro Derecho anuda al artículo 16.3 de la LGT motiva suficientemente la existencia de culpabilidad. En definitiva que la apreciación de simulación debe llevar aparejada la existencia de infracción tributaria grave (ex artículos 183.1 y 191.1 de la LGT/2003)", solicitando de este Alto Tribunal "[...] la estimación del recurso con consiguiente anulación de la sentencia estimatoria parcial de la Sala de lo Contencioso Administrativo -Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 14 de febrero de 2018, dictada en el recurso 395/2016, [...] interpuesto por D. Íñigo y D<sup>a</sup> Zulima contra resolución del TEAC de 13 de enero de 2016 por ser contraria a derecho y que, interpretando correctamente los artículos 16 de la LGT, en relación con los artículos 179.2 d), 183.1 y 191.1 de la misma y el artículo 1276 del Código Civil, ratifique la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición de sanciones en el caso de simulación en el sentido siguiente:

- Que una vez 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 sin que, por tanto, dada la naturaleza de dicho negocio, sea invocable la excepción del artículo 179.2.d) 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.

- Que, en la medida en que la resolución sancionadora, en la misma línea que la liquidación tributaria, hace hincapié en la existencia de simulación, y esta presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo, en principio, sin mayor esfuerzo argumental, debe aceptarse que la resolución sancionadora motiva suficientemente la existencia de culpabilidad".

Finalmente suplica a la Sala "[...] dicte sentencia por la que interpretando, en primer término, los artículos 16 de la LGT, en relación con los artículos 179.2 d), 183.1 y 191.1 de la misma y el artículo 1276 del Código Civil, ratifique la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición de sanciones en el caso de simulación extensiva a la

motivación de la sanción y, acto seguido, dicte fallo por el que se estime el recurso de casación formulado por esta Abogacía del Estado y, con anulación de la sentencia de instancia, confirme plenamente la resolución sancionadora".

#### **Quinto.**

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, su procurador presenta, el día 22 de febrero de 2019, escrito de oposición en el que sostiene que la cuestión que realmente se suscita en el presente caso "[...] no es " la procedencia de la sanción en los casos de simulación negocial", sino la necesaria y suficiente motivación que deben contener los actos de imposición de sanciones, cuestión abordada en numerosas ocasiones tanto por ese Tribunal como por el propio Tribunal Constitucional, siempre en la misma línea interpretativa", señalando que "[...] teniendo en cuenta la trascendencia constitucional del deber de motivar las resoluciones sancionadoras ya apuntada, concluir que la mera existencia de simulación negocial permite imponer una sanción sin acreditar el elemento subjetivo del tipo infractor, vulneraría el derecho a la presunción de inocencia recogido en el artículo 24 de la Constitución Española [...] Asimismo argumenta que "[u]na cosa es que se determine que, en casos de simulación existe, siempre y en todo caso, el elemento subjetivo del tipo, y otra muy distinta que lo anterior exima directamente a la Administración de acreditar su existencia y motivar la misma en el acuerdo de imposición de sanción". Por último solicita a la Sala "[...] dicte sentencia desestimando el mismo, por ser conforme a Derecho la resolución judicial impugnada, con expresa condena en costas a la parte recurrente".

#### **Sexto.**

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, se acordó la celebración de vista pública y se señaló la misma para la audiencia del día 14 de enero de 2020, fecha en la que tuvo lugar.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del recurso de casación.**

Se dirige el recurso de casación contra la sentencia dictada el 14 de febrero de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 395/2016, que estimó parcialmente el recurso interpuesto por don Íñigo y doña Zulima contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 13 de enero de 2016 que estima parcialmente el recurso de alzada formulado por los ahora recurrentes frente a la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Canarias que resuelve las reclamaciones económico administrativas, acumuladas, interpuestas contra los acuerdos de liquidación y sanción relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] de los ejercicios 2004 y 2005.

La sentencia de instancia anuló el acuerdo de liquidación del ejercicio de 2004, por prescripción, así como el acuerdo de imposición de sanción por considerar que no se había motivado suficientemente el acuerdo sancionador pese a reconocer la existencia de simulación relativa.

El Abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 24 de abril de 2018, identificando como normas legales que se consideran infringidas el artículo 16, en relación con los artículos 183.1 y 191.1 de la Ley General LGT; y el artículo 1276 del CC.

#### **Segundo. Antecedentes de hecho y tramitación en vía administrativo y económico administrativa.**

Los antecedentes de los que surge el presente recurso, tal como se desprenden de las actuaciones, son los siguientes:

1. La regularización tributaria de la que trae causa el litigio consistió en la consideración por parte de la Inspección de la existencia de una única actividad económica, la realizada por el propio obligado tributario, concluyendo que se había producido una simulación consistente en una división artificial en dos partes de la actividad económica que efectuaba el contribuyente: la realizada por la persona física don Íñigo, de transporte de mercancías, tributando en los ejercicios comprobados por el método de estimación objetiva, y la realizada por la sociedad BRITOS Y GUTIÉRREZ GRÚAS Y TRANSPORTES, S.L, constituida en 2004 y teniendo como socios al

citado don Íñigo (70%) y su cónyuge, doña Zulima. De dicho Acuerdo resultó una deuda de 351.931,45 euros, siendo 290.200,78 euros en concepto de cuota (de los que 199.415,78 euros correspondiente a la liquidación del año 2005) y 61.730,67 euros en concepto de intereses. En la misma fecha le fue notificado el Acuerdo de imposición de sanción del que resultó una deuda de 217.650,59 euros.

2. Contra los actos anteriores el interesado interpuso reclamación económico-administrativa en fecha de 30 de diciembre de 2009 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, que resolvió desestimando las pretensiones alegadas. Disconforme con lo anterior el interesado interpuso en fecha 9 de agosto de 2013 recurso ordinario de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

3. El TEAC estimó de la pretensión del recurrente en relación con la no superación del límite para tributar en estimación objetiva singular, y así, respecto a determinadas facturas de 2003, concluyó que debían restarse del importe de la cifra de negocios calculada por la Inspección, por lo que en 2004 sí le sería aplicable el régimen de estimación objetiva. Rechazó las alegaciones relativas a determinadas facturas de 2004, por lo que en 2005 sí quedaría excluido del régimen de estimación objetiva. También rechazó la impugnación del acuerdo sancionador.

4. La sentencia de instancia anula por prescripción la actuación tributaria relativa a la liquidación del ejercicio de 2004, y en cuanto a la de 2005 desestima el recurso contencioso-administrativo, afirmando que las razones ofrecidas por el recurrente no desvirtúan la consideración de que la actividad de la sociedad y del socio como persona física era única, dada la confusión de medios y actividades que se observa y para lo cual no ha dado una explicación razonable al hecho de que una misma actividad se realice al mismo tiempo como persona física y por medio de una sociedad, con confusión de medios personales y materiales, dividiendo los rendimientos entre ambas. En definitiva, la sentencia de instancia aprecia la existencia de simulación negocial, y confirma la liquidación del ejercicio de 2005.

5. Sin embargo, en cuanto a la infracción tributaria, considera que pese a la existencia de simulación negocial, no cabe apreciar la infracción tributaria ya que, afirma, el acuerdo sancionador no ha motivado debidamente el elemento de culpabilidad. Anula el acuerdo sancionador por esta razón, y a ello añade que también procedería tal anulación por el hecho de "[...] que el TEAC ya hubiera anulado la liquidación correspondiente al ejercicio 2004 al considerar acreditado que, a pesar de la simulación apreciada, el recurrente no superaba los límites para tributar por el método de estimación objetiva, determinan la procedencia de anular el acuerdo sancionador"

### **Tercero.** *Las razones de la Sala de instancia para estimar el recurso contencioso-administrativo.*

La argumentación de la sentencia de instancia para estimar el recurso contencioso-administrativo en lo que concierne a la resolución sancionadora se centra en la falta de motivación suficiente del elemento subjetivo o culpabilidad. así, en lo que ahora interesa es la siguiente:

"DECIMOCUARTO.

"[...]El acuerdo sancionador aquí impugnado justifica la culpabilidad en los siguientes términos:

"En el supuesto que nos ocupa, el obligado tributario es un empresario del sector del transporte por carretera, concedor del mismo, que venía determinando los rendimientos de su actividad económica, a efectos del IRPF, por el método de estimación objetiva. La opción de constituir una sociedad limitada a través de la cual facturar parte de los servicios realizados por lo que constituye una sola actividad económica, mientras la persona física seguía tributando en estimación objetiva no responde a juicio de la Inspección a un criterio económico válido ni tiene mayor incidencia en el obligado que la menor tributación en el conjunto de actividades realizadas por el mismo, con el uso indebido de la persona jurídica y del régimen de estimación objetiva de los rendimientos. Con la creación de la sociedad y la facturación por esta de parte de los servicios prestados aparte de mantener el régimen de tributación de la persona física se pueden trasladar a la sociedad creada los gastos soportados por la actividad. Se recoge en la diligencia de 23 de noviembre de 2007, apartado 2.5, lo siguiente: "El representante manifiesta que se constituye la sociedad porque estaba creciendo y salía de módulos. Y en el escrito del obligado incorporado al expediente por diligencia de 28 de mayo de 2008 se manifestó lo siguiente: "El principal motivo por el que me decidía a constituir dicha Sociedad es que el negocio crecía de manera considerable y no podía estar en módulo del IRPF". En virtud de lo expuesto y de las propias manifestaciones del obligado tributario, se considera que éste actuó al menos de forma

culposa, a efectos del artículo 183.1 LGT, por cuanto no observó la diligencia objetivamente debida a un ordenado comerciante".

Pues bien, la Sala considera que en este caso la motivación de la culpabilidad, que nada añade a los motivos que determinaron la regularización, no alcanza los estándares establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que viene sosteniendo que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias ( Sentencia de 28 de marzo de 2014 -rec. 5074/2011 -), y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad".

Ello, unido al hecho de que el TEAC ya hubiera anulado la liquidación correspondiente al ejercicio 2004 al considerar acreditado que, a pesar de la simulación apreciada, el recurrente no superaba los límites para tributar por el método de estimación objetiva, determinan la procedencia de anular el acuerdo sancionador".

#### **Cuarto.** *La cuestión de interés casacional.*

El auto de 10 de octubre de 2018, de la Sección de Admisión de esta Sala admite el recurso de casación y acuerda que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es:

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

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 16 de la Ley General Tributaria, en relación con los artículos 179.2.d), 183.1 y 191.1 de la misma Ley; y el artículo 1276 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil".

#### **Quinto.** *La argumentación del recurso de casación.*

La Abogacía del Estado solicita el dictado de sentencia que reitere la línea jurisprudencial que considera mayoritaria, en el sentido de declarar que "[...] una vez estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 de la LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción sin que, por tanto, dada la naturaleza de dicho negocio, sea invocable la excepción del artículo 179.2.d) de la 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".

Añade que, por otra parte, en la medida en que la resolución sancionadora, en la misma línea que la liquidación tributaria, hace hincapié en la existencia de simulación, y esta -afirma- presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo, en principio, sin mayor esfuerzo argumental, debe aceptarse que la resolución sancionadora motiva suficientemente la existencia de culpabilidad.

#### **Sexto.** *La oposición a la admisión del recurso de casación.*

La parte recurrida reitera en su escrito de oposición su disconformidad con la admisión del recurso de casación, e insiste en a su juicio se ha desbordado el ámbito de los preceptos indicados en el escrito de preparación, ya que en modo alguno se invocó el art. 179.2.d) de la LGT. Señala que no se está en un caso de aplicación de

dicho precepto, sino pura y simplemente de la apreciación de falta de motivación en el acuerdo sancionador, por lo que considera que se está introduciendo una cuestión fáctica en el debate que está vedada en casación. Aduce que, de entrarse en el examen de la cuestión tal y como plantea el recurso de casación, se estaría juzgando con incongruencia. Insiste en que la valoración de la motivación está, a su juicio, ligada estrechamente a la cuestión de hecho, y que ésta no es revisable en casación. Concluye que la sección de admisión debería haber inadmitido el recurso de casación, y que al admitirlo en los términos que lo ha hecho, ha errado en la delimitación de la controversia ya que en ningún caso se ha cuestionado la aplicación del art. 179.2.d) de la LGT. Añade finalmente que en todo caso la resolución sancionadora debe ser anulada, ya que el Tribunal de instancia ordeno su anulación por cuestiones ajenas a la de la falta de motivación, al aludir a que ello sería procedente también dado el hecho de "[...] que el TEAC ya hubiera anulado la liquidación correspondiente al ejercicio 2004 al considerar acreditado que, a pesar de la simulación apreciada, el recurrente no superaba los límites para tributar por el método de estimación objetiva, determinan la procedencia de anular el acuerdo sancionador".

En el acto de la vista la parte recurrida en casación adujo, en apoyo de sus argumentaciones, que el importe de la cuota tributaria no ingresada en el periodo impositivo de 2005, al que se refiere la resolución sancionadora, superaba con creces el límite de cuota defraudada propia del tipo delictivo del art. 305 del Código Penal, poniendo de manifiesto el hecho de que, pese a ello, la Administración había obviado la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, o bien pasar el tanto de culpa a la Jurisdicción penal. Con este comportamiento, expone la recurrida, la Administración descartó de manera implícita pero concluyente que existiera una conducta intencional o dolosa en la actuación del contribuyente, por lo que la doctrina de interés casacional propugnada por la Abogacía del Estado resultaría contradictoria con la propia actuación administrativa impugnada, ya que el escrito de interposición de la casación sustenta la idea de que el hecho de haberse apreciado simulación en la actuación del contribuyente presupone la existencia de dolo, y por tanto, acredita la existencia de culpabilidad, sin necesidad de mayor esfuerzo argumental, aunque sostenga que en este caso se he hecho tal argumentación.

**Séptimo.** *Improcedencia de analizar la cuestión de interés casacional ante las circunstancias concretas del litigio, al introducir una cuestión nueva el planteamiento del recurso de casación.*

La Sala estima que, tal y como propugna la parte recurrida, en el presente litigio es inviable analizar la doctrina de interés casacional propuesta en el auto de admisión, porque la propuesta por la parte recurrente desborda la motivación que, a propósito de la aplicación de la infracción tributaria, contiene la resolución administrativa, e incurre en el planteamiento, en realidad, de una cuestión nueva vedada en el recurso de casación. En efecto la tesis del recurso de casación, la de existencia de dolo derivado de la conducta de simulación, contradice lo que se fundamenta y motiva en dicha resolución sancionadora, en la que se apreció que la culpabilidad derivaba de haber actuado por el contribuyente" al menos de forma culposa, a efectos del artículo 183.1 LGT, por cuanto no observó la diligencia objetivamente debida a un ordenado comerciante" tal y como transcribe la sentencia recurrida en su fundamento jurídico decimocuarto.

Antes de explicar con mayor detalle lo que se acaba de reseñar, es cierto que ya de entrada no existe acto de aplicación del art. 179.2.d) LGT en la sentencia de instancia, siendo así que la interpretación de dicho precepto es elemento esencial de la cuestión de interés casacional, por lo ya carecemos del primer elemento para abordar la propuesta en el auto de admisión. Si bien el FJ 14 de la sentencia recurrida, en su argumentación menciona el art. 179.2.d) LGT y su efecto sobre la apreciación del elemento subjetivo de la infracción, la auténtica ratio decidendi de la estimación del recurso es la falta de motivación del elemento culpabilístico, es decir, la apreciación de que se carece, de inicio de un elemento del tipo subjetivo de la conducta, porque la Administración no ha razonado suficientemente sobre la existencia de culpabilidad. No se valora por la sentencia de instancia, en realidad, que pese a existir una actuación intencional o cuando menos culposa, la misma no merezca reproche sancionador por aplicación de lo previsto en el art. 179.2.d) LGT, que, a modo de causa de exclusión de la responsabilidad por infracción, presupone un previo juicio de intencionalidad, a título de dolo o cuando menos de negligencia en el sujeto al que se imputa la infracción. Dice el art. 179.2.d) LGT en la redacción aplicable al caso de autos, lo siguiente:

"Artículo 179. *Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.*

1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

[...]

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

En realidad, la sentencia de instancia no ha ponderado la concurrencia de ninguno de los supuestos que prevé el art. 179.2.d) LGT, sino que ha constatado un vicio de motivación, lo que desvincula la cuestión de interés casacional de la realidad subyacente en el litigio, convirtiendo nuestra sentencia, de abordar tal cuestión, en un ejercicio teórico sin soporte en la base real del litigio.

Pero cabe señalar un obstáculo aún mayor, si cabe, que nos impide abordar el examen de la tesis que propone la parte recurrente, y es que en ella subyace el planteamiento de una cuestión nueva, que supone un nuevo enfoque del juicio de culpabilidad, distinto al que hizo la resolución sancionadora, que no resulta admisible.

En efecto, la tesis del recurso de casación de la Administración del Estado es que, en la medida en que la resolución sancionadora, en la misma línea que la liquidación tributaria, hace hincapié en la existencia de simulación, y ésta presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo, deberíamos, aceptar que la resolución sancionadora motiva suficientemente la existencia de culpabilidad por dolo. Consecuentemente, solicita que se declare como doctrina de interés casacional que "[...] una vez 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 sin que, por tanto, dada la naturaleza de dicho negocio, sea invocable la excepción del artículo 179.2.d) 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" y "[...] en la medida en que la resolución sancionadora, en la misma línea que la liquidación tributaria, hace hincapié en la existencia de simulación, y esta presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo, en principio, sin mayor esfuerzo argumental, debe aceptarse que la resolución sancionadora motiva suficientemente la existencia de culpabilidad por dolo".

Ocurre sin embargo que la resolución sancionadora se apoya, para justificar la culpabilidad, en la simple negligencia, y no en el dolo que, según sostiene la parte recurrente en casación, está ínsito en la simulación apreciada en este caso. Es cierto que en el mismo párrafo de la resolución sancionadora que se cierra con la referencia a que el contribuyente "actuó al menos de forma culposa, a efectos del artículo 183.1 LGT, por cuanto no observó la diligencia objetivamente debida a un ordenado comerciante", se extiende el órgano administrativo en expresiones literales de las alegaciones del interesado que explicarían la existencia de simulación. Pero lo cierto es que termina argumentado que se incurre en culpabilidad por simple negligencia, y no por dolo, esto es, algo bien distinto de lo que se pretende en el recurso de casación. La cuestión es aún más relevante, y quizá aclaratoria del contrasentido de la argumentación de la resolución sancionadora, si se tiene en cuenta que, dado el importe de la cuota tributaria objeto de la actuación regulizadora, ésta superaba en el ejercicio de 2005 la cuantía de 120.000 euros que delimita la conducta constitutiva de delito fiscal del art. 305 del Código Penal. Nada explica la resolución administrativa de la decisión de no remitir las actuaciones a la Jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, como exige el art. 180 LGT, a la vista de la insistente argumentación en la simulación, que según la propia administración implica el dolo característico del delito fiscal. Pero lo cierto es que, ante tal planteamiento, no cabe tornar ahora en doloso lo que en vía administrativa se calificó de simple negligencia, máxime cuando, por razón de la cuota no ingresada,

la apariencia de delito fiscal hacía precisa una mayor explicación del porqué no se remitió el expediente a la Jurisdicción penal.

Debemos recordar que, como hemos declarado reiteradamente, valga por todas la cita de la STS de 16 de diciembre de 2014, recurso de casación 3611/20113, "cuando se recurre una sanción por la inexistencia de culpabilidad o/y su nula o deficiente motivación, de acuerdo con asentada doctrina de esta Sala y Sección, no hay que atender en la impugnación a las consideraciones contenidas en las Resoluciones del TEAC o el TEAR, ni siquiera a los razonamientos del órgano judicial, sino sólo y exclusivamente a la fundamentación que se contiene en el Acuerdo sancionador y, en su caso, en la medida en que está dictado por el mismo órgano, en el Acuerdo por el que resuelve el recurso de reposición " FD sexto. En efecto, como subraya la Sentencia de 13 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 2351/2009), FD Cuarto, la existencia de culpabilidad debe aparecer "debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora" [ sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto], de tal forma que "desde la perspectiva de los citados arts. 24.2 y 25.1 CE" lo que debe analizarse es si "la resolución administrativa sancionadora" contenía "una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor" [ sentencia de 6 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 427/2005), FD Octavo], pues "sólo al órgano competente para imponer las sanciones tributarias le corresponde satisfacer las exigencias de motivación que dimanen de los arts. 24.2 y 25 CE" [ sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto].

En definitiva, de acuerdo con la doctrina transcrita, para apreciar que los contribuyentes actuaron con el grado de culpabilidad imprescindible para sancionar - en este caso, según la resolución sancionadora, la simple negligencia-, esta Sala sólo puede atender a los hechos o circunstancias de las que el único órgano competente para sancionar -el Inspector Jefe [ art. 211.5.d) LGT y art. 25.7 RGRST] hizo derivar dicha culpabilidad, sin considerar las que se propongan en otras actuaciones, como las vertidas en vía económico administrativa o en los escritos procesales de la representación de la Administración.

Siendo esto así, parece obvio que la Administración tributaria debió suspender el procedimiento y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, tal y como ordena el art. 180.1 de la LGT y reclama el art. 25.1 de la CE. Y de no hacerlo así, debería haber proporcionado una explicación cumplida, cosa que no aparece por ningún lugar ni se ha proporcionado en el recurso de casación.

La infracción del art. 180.1 LGT es, por tanto, manifiesta, y ello, tal y como señala la STC 2/2003 acerca de un precepto similar ( art. 65.1 LSV), " tiene relevancia constitucional por cuanto estas reglas plasman la competencia exclusiva de la jurisdicción penal en el conocimiento de los hechos constitutivos de infracción penal y configuran un instrumento preventivo tendente a preservar los derechos a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador -administrativo y penal- y a no ser sancionado en más de una ocasión por los mismos hechos.- La decisión sobre qué hechos han de ser objeto de sanción penal -prosigue el Tribunal- compete en exclusiva al poder legislativo (por todas SSTC 341/1993, de 18 de noviembre, FJ 3; 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9). Pero, una vez que el legislador ha decidido que unos hechos merecen ser el presupuesto fáctico de una infracción penal y configura una infracción penal en torno a ellos, la norma contenida en la disposición administrativa deja de ser aplicable y sólo los órganos judiciales integrados en la jurisdicción penal son órganos constitucionalmente determinados para conocer de dicha infracción y ejercer la potestad punitiva estatal. Esta conclusión se alcanza desde el art. 25 de la Constitución en relación con el art. 117 de la misma. El art. 25 de la Constitución contiene dos límites a la potestad sancionadora de la Administración. Su párrafo tercero contiene un límite expreso que reside en la imposibilidad de que la Administración civil imponga "sanciones que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad"; y su párrafo primero contiene un límite implícito que afecta al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y consiste en que ésta sólo puede ejercerse si los hechos no son paralelamente constitutivos de infracción penal, pues en estos casos de concurrencia normativa aparente, de disposiciones penales y administrativas que tipifican infracciones, sólo la infracción penal es realmente aplicable, lo que determina que el único poder público con competencia para ejercer la potestad sancionadora sea la jurisdicción penal. Cuando el hecho reúne los elementos para ser calificado de infracción penal, la Administración no puede conocer, a efectos de su sanción, ni del hecho en su conjunto ni de fragmentos del mismo, y por ello ha de paralizar el procedimiento hasta que los órganos judiciales penales se pronuncien sobre la cuestión" (FJ 9). Acerca de la vis atractiva del proceso penal, véase, por todas, nuestra Sentencia de 8 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 7265/2004), FD Octavo.

Precisamente, al haberse ignorado por la Administración el precepto legal que, como el art. 180.1 de la LGT, ordenaba que cuando las conductas pudieran ser constitutivas de delito, "la Administración pasará el tanto de culpa al orden jurisdiccional competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme", la STC 2/2003 concluye en el caso enjuiciado que, "habida cuenta de que los

hechos reunían los elementos para ser calificados de delito, la Administración no podía imponer la sanción correspondiente a la infracción administrativa, que devino inaplicable", de modo que la "subsunción de los hechos en la disposición administrativa se efectuó, entonces, desconociendo el principio de legalidad sancionadora ( art. 25.1 CE) y la competencia exclusiva de la jurisdicción penal para ejercer la potestad punitiva ( art. 25.1 CE en relación con el art. 117.3 CE)" (FJ 9).

Pues bien, pese a que, como decimos, en la medida en que la simulación pueda presuponer la existencia de engaño y ocultación, y, por consiguiente, en principio, dolo, y que la cuota tributaria superó la cifra de 120.000 euros, siguiendo el mandato del art. 180.1 de la LGT, que tiene relevancia constitucional, la Administración tributaria no atendió a su obligación, esto es, paralizar el procedimiento sancionador y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, para que fuera en el orden penal donde se dilucidaran primero (o definitivamente) tales cuestiones, no lo hizo así.

Pero, con independencia de que la obligada tributaria no ha recurrido en casación la resolución judicial que confirmó la existencia de simulación en el acuerdo de liquidación, lo que se desprende de la propia motivación del acuerdo sancionador es que no se ha apreciado dolo en la actuación de los actores, y por tanto, coherentemente, no puede atenderse la pretensión de que se fije la doctrina de interés casacional que suscita la parte recurrente en casación cuando ni la propia Administración justificó en el dolo la culpabilidad del contribuyente. Así las cosas, la falta de motivación que ha apreciado la sentencia recurrida se deduce sin ninguna dificultad de la propia resolución sancionadora, pues si no se aprecia la existencia de dolo, y por eso no se remiten las actuaciones a la Jurisdicción penal, no puede estimarse debidamente justificada la simple negligencia como elemento de culpabilidad, sobre la base de una pretendida posición subsidiaria de la negligencia respecto al dolo. En un caso así, decir que el recurrente habría actuado por simple negligencia, cuando lo que en realidad se sostiene es que ha actuado dolosamente argumentado extensamente sobre la simulación, contraviene el más elemental deber de congruencia en la motivación, defecto que no puede ser suplido ni por los escritos procesales de la representación de la Administración ni desde luego por esta Sala.

#### **Séptimo.**

Partiendo de las anteriores premisas, debemos concluir que no cabe abordar la cuestión de interés casacional que justificó la admisión del presente recurso de casación, y que la sentencia de instancia resulta plenamente ajustada a Derecho al apreciar la falta de motivación de la resolución sancionadora, por lo que procede desestimar el recurso de casación.

#### **Octavo.**

En cuanto a las costas del recurso de casación, ha de seguirse el criterio general de no imposición del art. 93.4 LJCA, al no advertir mala fe ni temeridad en ninguna de las partes. Y en cuanto a las de instancia, debe mantenerse el pronunciamiento de la sentencia recurrida, de conformidad con el art. 139.1 LJCA ante el contenido parcialmente estimatorio de la misma.

### **FALLO**

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

1. No haber lugar al recurso de casación 3285/2018 interpuesto por la representación procesal de la Administración General del Estado contra la sentencia de 14 de febrero de 2018, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso contencioso-administrativo 395/2016.

2. Hacer el pronunciamiento sobre costas contenido en el último fundamento de derecho.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado  
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández  
D. Jesús Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.