

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082991

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 976/2021, de 7 de julio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1926/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. Procede. Compatibilidad simulación-aplicación de sanción. Aplicación e interpretación de las normas jurídicas. Simulación. La cuestión suscitada 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 art. 16.3 LGT o, por el contrario, es invocable la excepción del art. 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. La cuestión ha sido ya resuelta por la STS de 21 de septiembre de 2020, recurso n.º 3130/2017 (NFJ079429) y 15 de octubre de 2020, recurso n.º 4328/2018 (NFJ079440) en un sentido coincidente al que aquí propugna la parte recurrente, señalando que «estimada la existencia de «actos o negocios simulados», a la vista de lo dispuesto en el art. 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el art. 179.2 d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa». 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 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 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 art. 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 art. 179.2, d) LGT no es general, en la hipótesis de simulación no tiene cabida. 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 el art. 179.2.d) LGT. La Sala de instancia, tras considerar los negocios emprendidos (o las sociedades instrumentales) 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). Se impone complementar nuestra doctrina, 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-. Así, la Sala concluye que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el art. 179.2.d) de la LGT para neutralizar la imposición de una sanción tributaria por hechos en que ha concurrido simulación. Y 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. 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. 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. 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.). [Vid., ATS de 13 de noviembre de 2020, recurso 1926/2020 (NFJ079750) y STSJ de Cataluña de 29 de octubre de 2019, recurso n.º 701/2017 (NFJ077158) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 178, 179 y 183.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 976/2021

Fecha de sentencia: 07/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1926/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/07/2021

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.: 1926/2020

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

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente
D. José Díaz Delgado
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 7 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1926/2020 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 octubre de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 701/2017, relativa a liquidaciones provisionales del Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 4T de 2008 a 4T de 2011 y en los que se impusieron sanciones tributarias derivadas de aquellas.

Comparece como parte recurrida la entidad MOSICA MIX, S.L., representada por el Procurador de los Tribunales, don Eduardo José Manzanos Llorente.

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 octubre de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 701/2017, que estimó parcialmente el recurso interpuesto por Mosica Mix, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Cataluña, de 6 de julio de 2017, que estimó en parte las reclamaciones NUM000 y NUM001, acumuladas, interpuestas contra tres acuerdos dictados por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación. Especial de Cataluña, sede Barcelona, por los conceptos de liquidaciones provisionales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los periodos 4T 2008 a 4T 2011 y del Impuesto sobre Sociedades (IS) de 2008 a 2011 y de imposición de sanciones tributarias por IVA.

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:

a) Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación de inicio, notificada el 3 de diciembre de 2012, según la cual dichas actuaciones abarcarían el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2008 a 2011 y tendrían alcance general.

b) En fecha 11 de abril de 2014, se comunicó a la obligada tributaria la apertura del trámite de audiencia y del plazo para formular alegaciones, no efectuándolas en dicho trámite ni con posterioridad al acta. A los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, establecido en el artículo 150 LGT, se produjeron a juicio de la Inspección dilaciones por causa no imputable a la Administración por 343 días, por lo que el citado plazo máximo no había sido excedido.

c) Con anterioridad al inicio de las actuaciones, el sujeto pasivo había presentado las autoliquidaciones correspondientes a los períodos objeto de comprobación, autoliquidando e ingresando los importes identificados en los acuerdos.

d) La causa de la regularización obedece a la apreciación de una simulación relativa consistente en la facturación efectuada por la entidad Mosica Mix, S.L. a entidades vinculadas y respecto de actividades artísticas que correspondían en realidad a servicios de don Jaime.

e) Trayendo causa del acuerdo de liquidación de IVA citado y en el seno del procedimiento sancionador abreviado cuyo inicio y propuesta de sanción le fueron notificados en fecha 29 de abril de 2014, el Inspector Jefe dictó Acuerdo sancionador del que resulta una sanción tributaria global de 20.176,29 euros.

f) Disconforme con los anteriores acuerdos, la interesada interpuso ante el TEARC sendas reclamaciones contra el acuerdo de liquidación y contra el acuerdo de imposición de sanciones, que fueron acumuladas en orden a su tramitación y resolución conjunta.

g) El TEARC, mediante acuerdo de 6 de julio de 2017 y en lo que aquí interesa, estimó parcialmente el recurso planteado, señalando que en el acuerdo sancionador se hallaba suficientemente justificada la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en la conducta enjuiciada, siendo patente que la entidad reclamante era utilizada por uno de los socios, don Jaime, para hacer constar a su nombre ingresos que le correspondían personalmente, "conducta culpable en cuanto "lo cierto es que, una vez que hemos llegado a la conclusión de que ha existido simulación y, por lo tanto, realizado una serie de operaciones con el fin de eludir sus responsabilidades fiscales, es inevitable concluir que su conducta fue culpable y voluntaria" (SAN 22.1.2014, recurso nº 3680/2012)...".

Segundo. La sentencia de instancia.

Frente a la citada resolución, la representación procesal de Mosica Mix, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo número 701/2017 ante la Sección Primera de Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. La sentencia impugnada estimó parcialmente el recurso planteado por la contribuyente, argumentado en su Fundamento de Derecho Décimo lo siguiente: "Por lo que se refiere al acuerdo sancionador, venimos reiterando las diferencias entre la prueba para liquidar y la prueba para sancionar, y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria.

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

Así las cosas y en aplicación de la anterior doctrina, la Sala considera que no puede desprenderse de la simulación parcial indicada, una conducta dolosamente elusiva y si sólo la creación de una realidad puramente nominal, ocurriendo que en los años que aquí se tratan la licitud de facturación mediante sociedades, es decir la prestación de servicios profesionales mediante sociedades, tenía un considerable respaldo que permite apreciar un error consistente en no ser consciente de que con ello se defraudaba a la Hacienda Pública".

Tercero. Preparación y admisión del recurso de casación.

La Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, mediante escrito presentado el 27 de enero de 2020 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de octubre de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca la infracción del 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 13 de febrero de 2020, ordenando emplazar a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La Sección de admisión de esta Sala admitió el recurso en otro auto de 13 de noviembre de 2020, en el que aprecia que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) y 88.2.a) y c) 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 (BOE de 18 de diciembre)".

Señala el auto, además, que 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.

Cuarto. Interposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 11 de diciembre de 2020 que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, solicita "que por esa Sala 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, se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña de 7 de julio de 2016, como los actos administrativos de los que trae causa".

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 4 de febrero de 2021 la representación procesal de Mosica Mix, S.L. presentó escrito de oposición al presente recurso en el que expone que "al no haberse apreciado dolo por parte de la Administración Tributaria, no procede en este momento considerar que la conducta del obligado tributario ha sido, " por su propia naturaleza" dolosa, ya que lo contrario supondría alterar los hechos de los que trae causa la Sentencia de instancia.

Dado que la propia Administración Tributaria no apreció la existencia de dolo en la conducta de la entidad, la doctrina que deriva de las Sentencias citadas en el escrito de interposición no puede ser aplicable al presente caso, al tratarse de situaciones diferentes.

Por todo ello, resulta inviable analizar la doctrina de interés casacional propuesta en el Auto de admisión".

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 6 de julio de 2021 para la votación y fallo del recurso, fecha en que efectivamente comenzó la deliberación del mismo, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso coincide con el del recurso de casación 5391/2019, en el que ha recaído la sentencia 786/2021, de 3 de junio.

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 lo 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 quinto:

"[...] 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 sexto 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. *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.*

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 ello el fundamento de lo que hemos declarado hasta ahora bien sirve, en buena medida, de base al mantenimiento de nuestro criterio, si bien matizado o corregido en lo que luego se precisará.

"[...] TERCERO.- El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

El artículo 16 de la LGT tiene tres apartados. El apartado 1 establece que "en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes". El apartado 2 dispone que "la existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios", Y, por fin, el apartado 3 prevé que "en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente". Adviértase que el artículo 16.3 de la LGT ni utiliza la expresión "en todo caso" (de lo contrario nos hallaríamos ante una norma inconstitucional), ni guarda silencio (que es lo que hacía su antecedente inmediato el artículo 25 de la derogada Ley General Tributaria , en la redacción dada por la Ley 25/1985, de 20 de julio).

La expresión "en su caso", admite distintas interpretaciones que permiten dar sentido a su inclusión en dicho apartado 3. Una de ellas es que la conducta del contribuyente no tenga encaje en el derecho sancionador administrativo sino en el derecho penal. Presuntamente eso es lo que, para los periodos 2005 y 2007, pudo ocurrir esta vez. Como se ha indicado en los antecedentes en el acta de disconformidad de 10 de mayo de 2010 se señala que únicamente se refiere al IRPF del ejercicio 2006, aclarando que en la regularización de los ejercicios 2005 y 2007 existe un informe de delito contra la hacienda pública fechado el 23 de mayo de 2011 mediante el cual se ha dado traslado de las actuaciones al juez competente. Otra lectura es que no está permitida la imposición inevitable de una sanción, aunque se considere acreditada la simulación, de manera que la imposición de la sanción únicamente puede producirse tras el correspondiente procedimiento sancionador. Esto es lo que ha sucedido esta vez.

No nos extendemos sobre la acreditación de la simulación, puesto que sobre esa cuestión no debemos pronunciarnos, pero si debemos, al menos, recordar que la sentencia impugnada ha considerado probada la existencia de simulación relativa. Igualmente, debemos recordar que el recurso dirigido contra la RTEAC de 2 de junio de 2015 ha sido estimado parcialmente, de manera que la sanción ha sido anulada...

...La simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo (STS 5667/2014, recurso casación 3611/2013). En la presente ocasión, la administración tributaria calificó -y el tribunal de instancia refrendó- como simulación los actos o negocios examinados. No en vano, el apartado 2 del artículo 16 de la Ley General Tributaria establece que la existencia de simulación será declarada por la administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación. La administración, por tanto, está habilitada para apreciar por sí misma la existencia de simulación. Esa calificación, como es natural, debe estar sustentada en el correspondiente material probatorio, recayendo la carga de la prueba de la existencia de simulación sobre la administración (cfr. entre otras muchas, STS de 26 de septiembre de 2012 rec. 5681/2009). La existencia de la simulación se desprende de los datos o indicios objetivos concurrentes. Como siempre que nos encontramos ante una sanción, no cabe su imposición automática, al contrario, a ese resultado se llegará después de seguir el correspondiente procedimiento. Eso es lo que ha ocurrido esta vez. No hay excepción posible. Se ha tramitado un expediente sancionador, que ha examinado las circunstancias

concurrentes, y, que tras sucesivos trámites ha desembocado en la imposición de una sanción que no ha sido confirmada por la sentencia impugnada...

...Dicho examen se lleva a cabo por la sentencia siguiendo el orden previamente definido en su fundamento jurídico octavo. Es en ese momento, justamente, cuando recobra valor la expresión "en su caso" contenida en el apartado 3 del artículo 16 de la Ley General Tributaria.

En efecto, en sede administrativa y, por su puesto en sede judicial, se pueden formular alegaciones de muy diverso tipo, en este caso en sede judicial se alegaron las siguientes: (i) caducidad del procedimiento; (ii) existencia de discrepancia interpretativa razonable; (iii) desproporcionalidad; (iv) falta de motivación; y (v) calificación de la infracción. Las dos primeras han sido las únicas analizadas. No ha prosperado la primera (fundamento jurídico noveno). Sí ha prosperado la alegación relativa a las diferencias interpretativas entre los tribunales, de donde puede extraerse la conclusión, y el tribunal madrileño es uno de ellos (en esta ocasión), que esa interpretación discrepante puede conducir a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria. La estimación de esta alegación ha motivado que ninguno de los tres restantes motivos se haya analizado.

El auto de admisión acota la cuestión casacional. A esa única cuestión han de ceñirse las partes y nosotros también, sin que podamos pronunciarnos sobre otra materia...

...La representación del Sr. Herminio... 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 la simulación que indubitadamente aprecia 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 debamos 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 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.)".

En definitiva, declaramos haber lugar al presente recurso de casación, lo cual conlleva declarar no conforme a derecho la sentencia impugnada, en la medida en que estimó parcialmente el recurso interpuesto y, por consiguiente, confirmamos la adecuación a derecho de los actos administrativos recurridos.

Tercero. 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 segundo de esta sentencia.

2º- Haber lugar al recurso de casación núm. 1926/2020 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 octubre de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, relativa a liquidaciones provisionales del Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 4T de 2008 a 4T de 2011 y en los que se impusieron sanciones tributarias derivadas de aquellas, que, consecuentemente, se casa y anula.

3º- Desestimar el recurso contencioso administrativo 701/2017, promovido por la entidad MOSICA MIX S.L. frente a la resolución del Tribunal Económico- administrativo Regional de Cataluña, de 6 de julio de 2017, que estimó en parte las reclamaciones NUM000 y NUM001, acumuladas, interpuestas contra tres acuerdos dictados por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación. Especial de Cataluña, sede Barcelona, por los conceptos de liquidaciones provisionales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los periodos 4T 2008 a 4T 2011 y del Impuesto sobre Sociedades (IS) de 2008 a 2011 y de imposición de sanciones tributarias por IVA, actos administrativos que, consecuentemente, son declarados conformes a derecho.

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

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

Así se acuerda y firma.

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.