

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087520

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1189/2022, de 27 de septiembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7037/2020

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas jurídicas. Simulación. Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. Compatibilidad simulación-aplicación de sanción. El TS 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 art. 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». [Vid., SSTS de 21 de septiembre de 2020, recurso n.º 3130/2017 (NFJ079429) y de 15 de octubre de 2020, recurso n.º 4328/2018 (NFJ079440)]. 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. La Sala concluye que la simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos, 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. La Sala sentenciadora incurre, a nuestro juicio, en una contradicción insalvable, pues o bien no hay simulación -cuya presencia no es negada por el Tribunal de instancia al calificar los hechos, de forma coincidente con el TEAR de Cataluña- o, de haberla, no puede ser tal apreciación indiferente a efectos sancionadores, ni cometerse por mera negligencia o por virtud de caso fortuito. La simulación negocial -institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática, 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 art. 179.2 d) 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. Una vez establecida y mantenida esa calificación de simulación, nos parece difícil de compartir con la sentencia impugnada que, en el seno de una actividad económica de importante volumen y de amplios medios materiales y personales, se pudiera razonablemente dudar de que, como era una práctica común y aceptable en ese tiempo la de hacer uso de la interposición de sociedades profesionales para facturar al obligado tributario -lo que, aun afirmado por la Sala juzgadora, tampoco es cierto, así expresado sin incluir en ese hábito o tolerancia importantes matizaciones y salvedades- se obraba en la creencia totalmente excusable de obrar lícitamente. De haber error, que solo podemos considerar concurrente al caso a los exclusivos efectos dialécticos, no podría ser reputado invencible en modo alguno, atendidas las circunstancias a que nos hemos referido. Procede anular la sentencia impugnada, pues la Sala de instancia mantiene un criterio diferente del establecido en la doctrina de este Tribunal Supremo, al no haber apreciado que la simulación que indubitadamente declara comporta la existencia de dolo. 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 «parcial» 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. 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 3 de junio de 2021, recurso n.º 7037/2020 (NFJ082537) y STSJ de Cataluña, de 30 de junio de 2020, recurso n.º 506/2019 (NFJ080264) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

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

PONENTE:

Doña María Esperanza Córdoba Castroverde.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.189/2022

Fecha de sentencia: 27/09/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7037/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/09/2022

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 7037/2020

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1189/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de septiembre de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 7037/2020, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 2791 pronunciada el 30 de junio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 506/2019 deducido por la mercantil Bersenat Consultora de Servicios SL contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 8 de noviembre de 2018, relativa a liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, y sanción dimanante de ésta.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Luis Fernando Granados Bravo, en representación de la mercantil BERSENAT CONSULTORA DE SERVICIOS SL.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 30 de junio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 506/2019 deducido por la mercantil Bersenat Consultora de Servicios SL contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 8 de noviembre de 2018, relativa a liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, y sanción dimanante de ésta.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS:

1. ESTIMAR EN PARTE el presente recurso contencioso administrativo, en el sentido de anular y dejar sin efecto. la resolución sancionadora recurrida, desestimando el resto de pretensiones.

2. No efectuar condena en costas".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

1. El Abogado del Estado en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 16, en relación con los artículos 178, 179, 183.1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

2. La Sala de instancia, por auto de 12 de octubre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida, ante esta Sala dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 3 de junio de 2021, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Aclarar y matizar la jurisprudencia sobre determinados aspectos del régimen sancionador tributario en caso de simulación a fin de determinar, en particular, si ante la constatación de un acto o negocio simulado, es procedente imponer, en su caso, la sanción, a tenor de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes con relación a operaciones similares.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 16, en relación con los artículos 178, 179 y 183 de la Ley General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 5 de julio de 2021, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando de esta Sala: "[...] dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando en todos sus extremos la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña de 8-11-2018 y los actos administrativos de los que trae causa [...]".

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El Procurador don Luis Fernando Granados Bravo, en representación de la entidad Bersenat Consultora de Servicios SL, recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 22 de septiembre de 2021, en el que solicita se desestime el recurso de casación interpuesto, confirmando la sentencia recurrida.

Quinto. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 11 de octubre de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 16 de junio de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 20 de septiembre de 2022, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sala de este orden jurisdiccional en Cataluña, en tanto hace compatible en su fallo la declaración de simulación parcial -confirmando al efecto la resolución impugnada, en este concreto punto, como causa eficiente de la regularización fiscal-, con la anulación de la sanción impuesta por falta de dolo o de conciencia de haber actuado ilícitamente.

La cuestión suscitada en el auto de admisión, ligeramente diferente a aquella en que se fundó en el presente asunto la anulación de la sanción -aunque íntimamente relacionada- consiste, según se afirma, 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.

Desde esta perspectiva, este recurso es sustancialmente idéntico al decidido en nuestra sentencia de 3 de junio de 2021 (recurso de casación nº 5391/2019), en sentido estimatorio de la pretensión casacional deducido por la Administración del Estado, en un asunto semejante en lo sustancial al que ahora nos ocupa, pues ambos participan de la misma o parecida mecánica operativa.

Tal cuestión, pues, ha sido objeto de examen y resolución en varias sentencias anteriores, como lo pone de relieve la fundamentación del auto de admisión, cuando afirma, en su razonamiento jurídico cuarto, lo que a continuación se transcribe:

"[...] 4. Además, la cuestión ha sido ya resuelta por la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo en las sentencias de 21 de septiembre de 2020 (RCA 3130/2017); 15 de octubre de 2020 (RCA 4328/2018) y 22 de octubre de 2020 (RCA 4786/2018), en un sentido coincidente al que aquí propugna la parte recurrente.

La Sección de Enjuiciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en las citadas sentencias, ha respondido a la cuestión con interés casacional planteada, señalando que "estimada la existencia de "actos o negocios simulados", a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2.d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa". (sic) [...]"

Buena prueba de la concordancia entre este asunto y los anteriormente resueltos por esta Sala, es que el punto 3 del razonamiento quinto del citado auto añade:

"[...] 3. En atención a la concordancia apuntada entre la cuestión planteada en este recurso y la resuelta en la sentencia precitada, la Sección estima pertinente informar a la parte recurrente que, de cara a la tramitación ulterior del recurso, considera suficiente que en el escrito de interposición manifieste si su pretensión casacional coincide, en efecto, con la acogida en la sentencia referida, o si por el contrario presenta alguna peculiaridad [...]"

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

Esta Sala en sentencia de 7 de diciembre de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 380/2020, ha resuelto pretensiones idénticas a las que aquí se ventilan, y en ella ha dado amplia respuesta, debidamente motivada y razonada, a los argumentos invocados en dicho recurso y, por ende, en este recurso, deducido por el Abogado del Estado en la representación que le es propia. Cabe, por tanto, una remisión in toto a lo que en la referida sentencia hemos dicho de forma exhaustiva.

Hemos afirmado entonces y reiteramos ahora, lo siguiente:

" TERCERO. Remisión a las sentencias de 21 de septiembre y 20 de octubre , recursos de casación nº 3130/2017 y 4786/2018 , así como a las posteriores, que reiteran su doctrina y, directamente, a la de 3 de junio de 2021 (recurso de casación nº 5391/2019).

Si bien es cierto que, como hemos anticipado, la cuestión que propone el auto acerca de la inviabilidad de conciliar la apreciación de simulación con la exclusión de la responsabilidad sancionadora, con fundamento en el acogimiento de que la interpretación propugnada de la norma es razonable, se aleja de la cuestión planteada en la demanda y abordada en la sentencia impugnada en casación, no es ocioso reproducir nuestra doctrina a propósito de la antedicha compatibilidad, pues pese a las diferencias conceptuales que el auto de admisión no advierte, que singularizan este asunto respecto a los ya resueltos, no obstante ello el fundamento de lo que hemos declarado hasta ahora bien sirve, en buena medida, de base al mantenimiento de nuestro criterio, si bien matizado o corregido en lo que luego se precisará.

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

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

silencio (que es lo que hacía su antecedente inmediato el artículo 25 de la derogada Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1985, de 20 de julio).

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

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

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

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

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

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

...?La representación del Sr. Vicente... no rebate, propiamente hablado, esa conclusión -si bien es cierto que, asegura, el artículo 16.3 de la LGT se integra a la perfección en el contexto general de regulación del ejercicio de la potestad sancionadora contenido en la LGT, sobre la base de los principios de responsabilidad (art. 178 y 179) y culpabilidad al hilo de la reiterada doctrina del Tribunal Supremo, lo que obliga a valorar, caso por caso, la presencia de culpabilidad con anterioridad a la imposición de sanciones-, realmente dedica sus mayores recursos argumentales a la motivación, invocando una serie de sentencias que efectivamente han anulado sanciones, precisamente, por falta de motivación. Nuestro análisis no puede ir por ese camino dada la acotación realizada por el Auto de admisión de la cuestión con interés casacional (Cfr. STS de 13 de febrero de 2020, rec. 3285/2018).

A lo que se refiere el artículo 16 de la LGT es a la calificación de los actos o negocios. En cambio, a lo que se refiere el artículo 179.2.d) es a la interpretación de las normas.

La calificación se realiza en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en el seno de un procedimiento de inspección, mientras que la determinación de la culpabilidad del contribuyente se lleva

a cabo en el marco del procedimiento sancionador. Si se considera, como es el caso, acreditada la existencia de simulación, es ilógico concluir que la interpretación razonable de la norma excluye la sanción impuesta, puesto que la simulación, como conducta dolosa, lleva aparejada tras la apertura del correspondiente procedimiento sancionador que, en esta ocasión, ha concluido con la imposición de dicha sanción. No es, desde luego, este uno de esos casos en los que prima la interpretación razonable; las circunstancias concurrentes, plasmadas en el expediente administrativo, y la valoración de la prueba obrante en el mismo, hecha suya por el Tribunal de Instancia, revelan, y ello es tan fundamental como que no puede faltar, ocultación de los "actos o negocios" relevantes llevados a cabo por el interesado. Ese proceder del interesado está guiado por la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería.

Se ha producido, pues, una ocultación fáctica, ocultación que ha sido consciente y deliberada, con la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería pagar al interesado.

Si por la sentencia impugnada se ha asumido que nos hallamos ante una simulación relativa, es contradictorio sostener, al mismo tiempo, que su conducta, puede ampararse en el artículo 179.2, d) LGT. La simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa. Lo coherente era desestimar la alegación relativa a la interpretación razonable y continuar con el análisis de las restantes alegaciones formulas por el interesado. La operatividad del artículo 179.2, d) LGT no es general, en la hipótesis de simulación no tiene cabida. Ese artículo, que lleva por título "principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias", establece que las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otros supuestos, cuando (letra d) se haya puesto de manifiesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si algo pone de manifiesto la simulación, y en este caso, se ha admitido su existencia por la sentencia de instancia es, más bien, lo contrario, que se ha actuado diligentemente para, en última instancia, incumplir las obligaciones tributarias. Si ello es así, es incongruente considerar aplicable al caso uno de los supuestos que, a título ejemplificativo, se contienen en dicha letra d), del apartado 2 del artículo 179 LGT.

Estamos ya en disposición de responder a la cuestión con interés casacional que, como se sabe consiste en "aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares". La respuesta es que estimada la existencia de "actos o negocios simulados", a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa [...]".

CUARTO. Peculiaridad que presenta en este caso, en tanto la sentencia impugnada declara la simulación que indubitadamente aprecia con la existencia de un error invencible de prohibición, excluyente de la sanción.

Sucede, sin embargo, en este asunto, que la fundamentación de la sentencia que se recurre en casación no se sustenta en la aplicabilidad, en un supuesto de simulación negocial, a los efectos sancionadores, de la cláusula de exclusión de la responsabilidad tipificada en el art. 179.2 LGT, sino en algo distinto: en la inexistencia de dolo fundada en la presencia de un error -que no se identifica como de prohibición de manera explícita, aunque se sugiere-, pero que de modo tampoco claro y terminante parece ubicarse entre los errores invencibles, determinantes de la exclusión de la responsabilidad -si adoptamos la expresión poco precisa técnicamente y de confusos perfiles del propio precepto señalado-.

A tal respecto, veamos el razonamiento de la Sala juzgadora a propósito de la convivencia de una declaración de simulación negocial con la exoneración de responsabilidad sancionadora por los mismos hechos:

Dice así la sentencia en el fundamento séptimo, dedicado a enjuiciar la procedencia de la sanción (por transcripción del mismo párrafo que ha servido, en los asuntos precedentes de que mencionan en él, para anular las sanciones):

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

Sucede, sin embargo, a la vista del pasaje transcrito -como hemos reiterado en sentencias anteriores, procedentes de la Sala de esta jurisdicción de Cataluña-, en el que se concentra el núcleo esencial de la motivación

por la que se estima el recurso en lo tocante a la sanción recurrida, que la sentencia no aborda, formal ni materialmente, que haya una interpretación razonable de la norma, en el sentido expresado del art. 179.2.d) LGT que, por lo demás, no le había sido alegado. Sí que hay una contradicción, que es lo que debemos analizar -y resolver, dejando a un lado la mera literalidad del auto de admisión, que nos puede llevar a confusión-, entre el hecho cierto de que se aprecie simulación (...).

Sin embargo, Sala de instancia, tras considerar los negocios emprendidos (o las sociedades instrumentales, como señala en el párrafo reproducido) como simulados, calificación en la que no muestra vacilación alguna, anula la sanción por concurrencia de error (sin extender la motivación a la naturaleza de tal error -para tener un efecto disculpante, como invencible, de prohibición-).

Para ser relevante jurídicamente, el error -categoría de posible toma en consideración en materia sancionadora administrativa, como excluyente de la responsabilidad, aunque su compleja dogmática proviene del Derecho penal-, en tanto que afecta al dolo, tendría que ser invencible, como hemos anticipado y, además, sería preciso ubicarlo dentro de una de sus posibles categorías, a fin de determinar su concurrencia, esto es, si estamos de un error en el tipo o, lo que más bien parece ser el caso, tal como lo describe la Sala de instancia, un error de prohibición.

En definitiva, se impone complementar nuestra doctrina precedente, extendiendo en cierta medida el ámbito de incompatibilidad descrito en ella -y acotado restrictivamente en el auto de admisión al puro problema de la interpretación razonable de la norma-. Para ello se hace necesario, en aras de la formación de doctrina jurisprudencial adecuada al caso, reconducir la pregunta del auto de admisión -que parece fruto de la inadvertencia- y centrarla en el debate efectivamente trabado en el litigio. A este respecto, el Abogado del Estado se aferra a los términos literales del auto de admisión y afirma que cualquier cuestión relacionada con el dolo es susceptible de ubicación dentro del problema dogmático de la interpretación razonable de la norma.

Sin estar de acuerdo con esa afirmación, es evidente que el auto de admisión ha seguido la pauta de los recursos precedentes sobre la simulación, sin percatarse de la diferencia de matiz presente en éste, pero prescindiendo del núcleo efectivo del debate.

En cualquier caso, la conclusión que se impone para dilucidar este recurso de casación es como sigue:

1) La simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos -tal como esta Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años-, excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error invencible de prohibición (inconciliable con la simulación). Si la Sala a quo apreciase factores o signos en la conducta de que el sancionado actuaba en la creencia de obrar correctamente, como afirma, la única posibilidad lícita que le permitía la ley era la de recalificar los negocios examinados, abandonando su inclusión entre los simulados.

Antes al contrario, se viene a acuñar en la sentencia una especie de "simulación objetiva", en tanto se alude a "...que las sociedades constituían una simulación, en el sentido de que carecían de estructura real, también considera que no puede desprenderse de ello una conducta dolosamente elusiva". En tal expresión se declara al unísono que había sociedades que constituían una simulación (sic), es decir, que carecían de estructura real, no obstante lo cual se excluye, al mismo tiempo, que de tal estructura simulada derive una conducta dolosamente elusiva.

En la reunión de ambas afirmaciones antagónicas, la Sala sentenciadora incurre, a nuestro juicio, en una contradicción insalvable, pues o bien no hay simulación -cuya presencia no es negada por el Tribunal de instancia al calificar los hechos, de forma coincidente con el TEAR de Cataluña- o, de haberla, no puede ser tal apreciación indiferente a efectos sancionadores, ni cometerse por mera negligencia o por virtud de caso fortuito.

2) La simulación negocial -institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática (art. 16 LGT), en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles- es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición -si se mantiene a fortiori la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar-.

De tal antítesis se deriva que hayamos considerado, en la doctrina anterior -que ahora se completa y extiende-, que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT para neutralizar la imposición de una sanción tributaria por hechos en que ha concurrido simulación. Y ahora reiteramos tal doctrina, afirmando que no cabe acogerse a un error de prohibición -de naturaleza invencible- para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados, en la sentencia, como simulados, a menos que tal calificación pudiera excepcionalmente ser revisada con ocasión de un recurso de casación, y así lo hubiera pretendido el recurrente, lo que no es el caso.

3) Aunque no debamos entrar en ello de un modo formal y explícito, sí podemos poner de manifiesto, en aras del refuerzo argumental de cuanto hemos expuesto hasta ahora, que la calificación como simulados de los negocios jurídicos apreciados por la Sala de instancia es difícilmente discutible, a la vista de los numerosos datos, indicios y circunstancias que, debidamente acreditados, lo avalan.

Una vez establecida y mantenida esa calificación de simulación, nos parece difícil de compartir con la sentencia impugnada que, en el seno de una actividad económica de importante volumen y de amplios medios materiales y personales, se pudiera razonablemente dudar de que, como era una práctica común y aceptable en ese tiempo la de hacer uso de la interposición de sociedades profesionales para facturar al obligado tributario -lo que, aun afirmado por la Sala juzgadora, tampoco es cierto, así expresado sin incluir en ese hábito o tolerancia importantes matizaciones y salvedades- se obraba en la creencia totalmente excusable de obrar lícitamente. De haber error, que solo podemos considerar concurrente al caso a los exclusivos efectos dialécticos, no podría ser reputado invencible en modo alguno, atendidas las circunstancias a que nos hemos referido".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 7 de diciembre de 2021 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los precedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

Tercero. *Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración del Estado contra la sentencia impugnada, pues la Sala de instancia mantiene un criterio diferente del establecido en la doctrina de este Tribunal Supremo, al no haber apreciado que la simulación que indubitadamente declara comporta la existencia de dolo.

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 "parcial" 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.).

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

Cuarto. *Pronunciamiento sobre las costas procesales.*

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. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

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

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión a los fundamentos jurídicos tercero y cuarto de la sentencia de 7 de diciembre de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 380/2020 .

Segundo.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 30 de junio de 2020 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 506/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 506/2019, interpuesto por la mercantil Bersenat Consultora de Servicios SL contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 8 de noviembre de 2018, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, y sanción dimanante de ésta.

Cuarto.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de 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.