

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

Referencia: NFJ090101

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 770/2023, de 8 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5002/2021

**SUMARIO:**

**Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Buena Administración. IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Régimen sancionador. Cálculo de la sanción tributaria sen caso de que exista simulación.** La Sala se remite a la doctrina legal fijada en la STS de 6 de junio de 2023, recurso n.º 8550/2021 (NFJ090017) en la que el Tribunal considera que la calificación como operaciones vinculadas debe proyectarse de forma coherente y homogénea sobre la totalidad de las implicaciones y consecuencias de la regularización efectuada y por tanto, no cabe sugerir que, en realidad, la persona jurídica y la persona física eran la misma persona a los efectos de patrocinar una especie de compensación del perjuicio económico y, al mismo tiempo, admitir que estamos en presencia de operaciones vinculadas, escenario que presupone la existencia de dos sujetos distintos y, por ende, en abstracto, la aplicación de un régimen sancionador más benigno que el que hubiera correspondido ante una situación de simulación o de utilización de medios fraudulentos. Sin embargo, en este caso la AEAT dispuso un tratamiento diferente que en el que se analizó en aquella sentencia, pues en un caso se ha utilizado el mecanismo de la simulación lo que ha conllevado que se califique la infracción como muy grave, lo que se plasma en la sanción impuesta, y en otro como infracción leve, lo que se ha traducido en una muy distinta sanción en cuanto a gravedad. En el caso que se analiza ahora el Tribunal tal y como se reconoce expresamente en la resolución objeto del recurso contencioso administrativo, en la que después de justificar la concurrencia de simulación, se recoge que "el criterio manifestado por la Inspección, que se ha simulado la prestación de servicios profesionales a través de la sociedad interpuesta, resultando la realidad subyacente, que se pretendía ocultar para obtener una clara ventaja fiscal, que los servicios facturados por la sociedad interpuesta se prestaron directamente, por el profesional socio de dicha sociedad, debiendo integrarse en la base imponible del contribuyente las rentas derivadas de los servicios efectivamente prestados". Lo que resulta realmente determinante, es que estamos ante un supuesto de simulación, que la Inspección ha optado por levantar el velo, descubriendo la presencia de una sociedad formal sin existencia jurídica real, el socio y la sociedad son la misma persona a efectos fiscales y de ahí deriva las consecuencias fiscales, entre las que se encuentra la sancionadora, lo que exige guardar la misma coherencia discursiva tanto para llevar a cabo la regularización, bajo el parámetro de la confusión de sujetos pasivos en una misma persona, como para sancionar de la infracción prevista en el art. 191 LGT y de la sanción que dicha conducta lleva aparejada resulta acorde con los principios que disciplinan el ejercicio del *ius puniendi* por la Administración y conforme con las exigencias que dimanar del principio de tipicidad. El supuesto es subsumible, sin dificultad, en el hecho típico contemplado en el art. 191.1 LGT, el recurrente ha dejado de ingresar en el IRPF, en cada uno de los ejercicios regularizados, parte de la deuda tributaria. La base de la misma es la cuantía no ingresada en la autoliquidación. Cuando el mismo sujeto ha autoliquidado e ingresado en dos impuestos diferentes en referencia a lo que en puridad es la misma deuda tributaria, la claridad que se desprende de la literalidad del art. 191 LGT in fine desaparece, siendo necesario integrarlo, en tanto que habiendo ingresado por IRPF y por IS, la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el IS, porque sólo así se determina en su justa medida el perjuicio económico que sufre la Hacienda pública. Sometido el *ius puniendi* estatal, siendo este ámbito sancionador manifestación del mismo, a los principios de legalidad y tipicidad, no está a voluntad de la Administración que tiene atribuida la potestad sancionadora subsumir la conducta infractora en los supuestos de operaciones vinculadas o simulación, art. 16 LGT, no al menos sin justificar suficientemente las circunstancias que diferencia una y otra para la distinta calificación otorgada. En todo caso, de ser legalmente posible subsumir semejantes conductas típicas en diferentes calificaciones, en base al principio *pro reo*, la interpretación procedente es la que opta por la más beneficiosa para el infractor, en la hipótesis que hemos desarrollado, entre operaciones vinculadas, infracción leve, art. 191.2 LGT, y simulación, que determina la calificación como muy grave, art. 191.3 LGT, debe calificarse la conducta como leve. Calificada la conducta del Sr. Amadeo en este caso como muy grave, art. 191.3 LGT, lo que no se discute y en lo que no entramos por razones obvia, por concurrir simulación, art. 16 LGT, llevando a cabo la regularización sobre la base de inexistencia material de la entidad interpuesta, de carácter meramente instrumental, de suerte que fue el socio, como tal, el que autoliquidó e ingresó en el IRPF y, como la entidad, en el impuesto sobre sociedades, sin que haya duda que en este caso el perjuicio económico para la Hacienda Pública se limitó a la diferencia entre lo que debió de ingresar por IRPF, menos lo ya ingresado por el impuesto sobre

sociedades; el art. 191.1 LGT in fine, debe interpretarse para estos supuestos, en el sentido de que la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas. [Vid SAN de 28 de diciembre de 2020, recurso n.º 253/2017 (NFJ090220) que se casa y anula en cuanto a la confirmación del cálculo de la base de la sanción]

Ver comentario.

## PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 178, 191 y 203.  
Constitución Española, art. 25.  
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

## PONENTE:

*Don José Antonio Montero Fernández.*

## SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excmo. 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 8 de junio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5002/2021, interpuesto por don Amadeo, representado por el procurador de los tribunales don José Ramón Couto Aguilar, bajo la dirección letrada de don Andrés Sevilla Pérez, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, de fecha 28 de diciembre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 253/2017, en el que se impugna la resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de abril de 2017, por la que se desestima el recurso de alzada formulado frente a las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia, confirmatorias de las liquidaciones giradas en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicios 2007 y 2008, así como de las sanciones derivadas.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO con la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 253/2017 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, con fecha 28 de diciembre de 2017, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 253/2017, interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Couto Aguilar, en representación de D. Amadeo, contra la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra las resoluciones dictadas por el TEAR de Murcia, desestimatorias de las reclamaciones referidas a las liquidaciones giradas en concepto de IRPF, ejercicios 2006 y 2007/08, así como las sanciones derivadas.

CONDENAMOS a la recurrente al pago de las costas procesales."

La representación procesal de don Amadeo solicitó complementar la sentencia dictada, siendo desestimada dicha solicitud por Auto de fecha 7 de abril de 2021, también objeto del presente recurso de casación.

**Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de don Amadeo recurso de casación que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional tuvo por preparado mediante Auto de 25 de junio de 2021, que, al tiempo, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

**Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 29 de junio de 2022, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Identificar, a la luz de los principios de proporcionalidad, íntegra regularización y buena administración, cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 178, 187.1.b) y 191.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

**Cuarto.** *Interposición del recurso de casación.*

La representación procesal de don Amadeo interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que,

"...se dicte sentencia por la que casando y anulando la sentencia recurrida se declare:

1º Haber lugar al recurso de casación interpuesto por esta representación de don Amadeo contra la sentencia de la Sc. 4ª de la Sala de lo Cont/Adtvo de la Audiencia Nacional de 28/12/2020 (recurso 253/2017).

2º Fijar como doctrina legal la que alegada en el apartado segundo de este escrito:

3º Estimar parcialmente el recurso cont/aditvo de referencia declarando la nulidad de las sanciones tributarias impuestas; y ordenándose, por ello, el recálculo de la misma conforme al criterio de esta Sala y la devolución de las cantidades ingresadas en exceso, junto con los intereses de demora devengados.

4º Todo ello sin pronunciamiento en costas de este recurso de casación ni de las causadas en la instancia".

**Quinto.** *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que,

"Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior.

En cuanto a la fijación de la interpretación de las normas concernidas ( art. 93.1 LJCA), de lo dicho resulta que en supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT debe ser, por establecerlo esta norma inequívocamente, la cantidad dejada de ingresar por la persona física.

Lo mismo en un caso como el del presente recurso, donde la regularización no obedeció a una regularización de operaciones vinculadas.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

**Sexto.** *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 6 de junio de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Sobre los hechos a enjuiciar.*

Recoge el auto de admisión los hechos más relevantes para el enjuiciamiento del caso, que son los siguientes:

" 1. En fecha 31 de enero de 2011 se notificó al interesado, mediante comunicación de 28 de enero de 2011, el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2006 a 2008, y al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2006 a 2008, de carácter general.

2. El 28 de febrero de 2012 se dictó acuerdo de liquidación por IRPF 2007 y 2008, siendo notificado el 1 de marzo de 2012. La regularización se debió a la consideración por parte de la Inspección de la existencia de simulación por parte del interesado de la prestación de servicios profesionales a través de una sociedad interpuesta, LUD, S.L., de la que era socio al 50% junto con su esposa y administrador único, tratándose en realidad de servicios prestados directamente por la persona física a los clientes terceros. En consecuencia, se le imputaron al recurrente, persona física, los ingresos de LUD, S.L., por los servicios jurídicos prestados y facturados a terceros por la sociedad interpuesta, lo que dio lugar al incremento de los rendimientos netos de la actividad económica del obligado tributario y a la disminución de los rendimientos del trabajo declarados como percibidos como trabajador de LUD, S.L.

3. Derivado de lo anterior, el 17 de enero de 2012 se dictó y notificó el inicio y la propuesta de resolución del expediente sancionador. El acuerdo resultante fue dictado el 29 de febrero de 2012 y notificado el 1 de marzo de 2012.

4. Frente a los actos anteriores, el interesado promovió sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, el 21 de marzo de 2012, núm. NUM000 y NUM001, que fueron desestimadas por resolución de fecha 28 de abril de 2014. Disconforme con esta solución, interpuso recurso de alzada ordinario, en fecha 23 de junio de 2014, ante el TEAC, que fue igualmente desestimado por resolución de 4 de abril de 2017.

5. Este acuerdo fue recurrido ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional merced al recurso nº 253/2017, siendo desestimado por sentencia de 28 de septiembre de 2020, que, en el análisis de los motivos argüidos por el demandante, concluye que no había prescrito la potestad de la administración tributaria para practicar la liquidación y que la sanción impuesta fue conforme a derecho, toda vez que se había motivado la existencia del elemento subjetivo del injusto y no podía apreciarse una desproporción de la sanción en relación con el perjuicio causado a la Hacienda Pública, al haberse aplicado correctamente el criterio de graduación previsto en el artículo 187.1.b) LGT.

6. Solicitado complemento de la sentencia por parte del recurrente en relación con el motivo referido a la falta de proporcionalidad de la sanción en consideración al menor perjuicio económico que causó el ingreso de las cantidades por la sociedad interpuesta, fue denegado por auto de 7 de abril de 2021, con fundamento en que se trataba de una cuestión ajena a la regularización objeto del recurso, lo que obligó a que el único pronunciamiento que podía hacerse en relación con la proporcionalidad fuera el relativo a la graduación de la sanción".

**Segundo.** *Sobre la calificación de los hechos y sanción impuesta.*

A la vista de los términos en que se desarrolla el debate es preciso matizar la cuestión de interés casacional.

El problema que nos ocupa se desenvuelve en la determinación de la base del cálculo de la sanción tributaria prevista en el art. 191 de la LGT, la recurrente considera que lo correcto es reducir la misma sustrayendo del total calculado lo ingresado por LUD, S.L., lo que fue rechazado; debiéndose significar que, a pesar del criterio que se manifiesta por la Sala de instancia, dicha cuestión estuvo presente en la controversia, como se desprende, sin duda, del contenido de la resolución del órgano económico administrativo en el que se recoge que -añadimos las negritas para enfatizar la cuestión-:

"Alega el reclamante la vulneración por la resolución sancionadora del principio de capacidad económica, en tanto ésta contempla como cantidades dejadas de ingresar a efectos de determinar la base de la sanción, las

cantidades resultantes de la regularización practicada en sede del contribuyente, sin minorarlas en las cantidades ya ingresadas por la sociedad interpuesta.

La propia normativa tributaria tipifica en diferentes grados las posibles infracciones, estableciendo simultáneamente diferentes criterios de graduación de las correspondientes sanciones, aspectos todos ellos respetados por la resolución sancionadora aquí recurrida. Por el contrario, lo pretendido por el interesado es una suerte o especie de compensación de culpas entre personas distintas, de manera que las cantidades ingresadas en exceso por la sociedad (cuya devolución se ha reconocido mediante liquidación definitiva, como reconoce el recurrente) minoren la deuda tributaria del sujeto pasivo, pretensión ésta que sí vulneraría el principio de proporcionalidad (dispone el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que "la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción"), así como el de responsabilidad que aparece recogido en el artículo 181 de la misma norma".

Pues bien, como ha quedado expuesto, la cuestión seleccionada de interés casacional, se proyecta en referencia a "...aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas". La que coincide con la formulada en el recurso de casación 8550/2021, este sí referido a operaciones vinculadas. Pero el caso que nos ocupa se trata de un supuesto de simulación, art. 16 de la LGT, sobre el que se hace girar la ponderación de la conducta enjuiciada, así se recoge expresamente, "se ha simulado la prestación de servicios profesionales a través de la sociedad interpuesta LUD SL, resultando la realidad subyacente, que se pretendía ocultar para obtener una clara ventaja fiscal, que los servicios facturados por la sociedad interpuesta se prestaron directamente, por el profesional D. Amadeo, debiendo integrarse en la base imponible del contribuyente las rentas derivadas de los servicios efectivamente prestados.

En el presente caso la Inspección ha acreditado la construcción simulada por el sujeto pasivo, al interponer una sociedad en la prestación de sus servicios profesionales...".

La sentencia de instancia se desenvuelve en la misma línea,

"Resta por analizar la legalidad de la sanción impuesta desde la perspectiva de la insuficiente motivación del criterio de agravamiento de la infracción por medios fraudulentos.

(...)

Pues bien, de la lectura de la resolución sancionadora resulta que en ella se consignan las razones por las que se imputan los hechos al recurrente, indicando que la conducta del obligado tributario es subsumible en el tipo previsto en el artículo 191 de la LGT, toda vez que ha dejado de ingresar la cuota del impuesto correspondiente, por importe de 336.872,61 euros, mediante la omisión de los ingresos derivados del ejercicio de su actividad profesional, para la determinación de la base imponible y por consiguiente de la cuota de Impuesto, utilizando para ello medios fraudulentos.

En este punto, establece el artículo 184.3 c) de ese mismo texto legal que se consideran medios fraudulentos la utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

El acuerdo de imposición de sanción establece, en este orden de consideraciones que "se ha utilizado a la mercantil participada y controlada LUD S.L. para ocultar la identidad del contribuyente como auténtico perceptor de las rentas derivadas del ejercicio de la actividad de profesional de asesoramiento jurídico, y esta conducta ha provocado la falta de tributación de dichas rentas".

Así, el obligado tributario ha omitido intencionadamente bases imponibles no declarando los ingresos correspondientes a los servicios prestados como profesional, pero facturados por la sociedad LUD SL.

(...)

Añade el acuerdo sancionador: "En el presente caso, el obligado tributario aunque presentó declaración-liquidación por el período impositivo objeto de comprobación, no presentó una declaración veraz de todos los elementos con trascendencia tributaria, ahora descubiertos y probados, dejando de ingresar la correspondiente deuda tributaria; utilizando para ello medios fraudulentos, ya que con la finalidad de declarar una menor cuota de Impuesto a ingresar en el período de liquidación omitió los ingresos que percibía como consecuencia de su actividad de asesoramiento jurídico pero que facturaba a través de la mercantil LUD SL, empresa de la que era administrador único.

(...)

Finalmente, sostiene el recurrente la desproporción de las sanciones impugnadas con el perjuicio realmente causado a la Hacienda Pública.



En este orden de consideraciones procede indicar que el acuerdo sancionador califica la infracción como muy grave, de conformidad con el último apartado del punto 4 del artículo 191, imponiendo la sanción de multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento, que se gradúa incrementando el porcentaje mínimo conforme al criterio de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta Ley.

De acuerdo con este precepto, el perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cantidad total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida, estableciendo que la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes: "Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales".

La aplicación del criterio de graduación del perjuicio económico previsto en el artículo 187.1.b) resulta ciertamente objetivo, de forma que ha de imponerse por la comisión de la infracción que ha sido calificada como muy grave, y dado que el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública asciende a un 98,51%, el incremento de la base de la sanción será de 25 puntos porcentuales.

En el supuesto sometido a nuestra consideración, se toma como base de la sanción la cuota tributaria, que asciende a 336.872,61 euros, en el ejercicio 2006, y a 171.885,16 euros, en los ejercicios 2007/08, incrementando tales cantidades en 25 puntos porcentuales, en aplicación de los criterios expuestos".

La cuestión de interés casacional objetivo formulada por el auto de admisión, ha sido contestada y fijada la doctrina legal en la sentencia recaída en el rec. cas. 8550/2021, en la que se dijo

"En supuestos de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, por un lado, se regulariza en el Impuesto de Sociedades a la sociedad, devolviéndole las cantidades que procedan y, por otro lado, se regulariza a su socio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, imputándole las rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción".

Pero como se ha indicado en el asunto que nos ocupa la actuación inspectora, y la regularización y sanción impuesta, se realizó sobre la base no de operaciones vinculadas, sino sobre un supuesto de simulación del art. 16 de la LGT. Con lo cual está plenamente de acuerdo el Sr. Abogado del Estado en tanto que en su escrito de oposición señala que:

"La regularización no estuvo referida a la valoración de operaciones vinculadas entre el recurrente y la Sociedad

(...) En el presente caso no se han regularizado operaciones vinculadas ni la regularización ha obedecido a diferencias en la valoración de tales operaciones".

Hemos de convenir, pues, que a pesar de lo términos en que se formula la cuestión de interés casacional objetivo en el auto de admisión, no estamos ante un supuesto de operaciones vinculadas, sino de simulación del art. 16 de la LGT.

### **Tercero.** *Sobre la incongruencia omisiva alegada por la parte recurrente.*

Considera la parte recurrente que la sentencia de instancia, y posteriormente el auto de complemento de sentencia, han incurrido en incongruencia omisiva, en tanto que planteada la cuestión desde la perspectiva de reducir la base para el cálculo de la sanción a imponer por las cantidades ingresadas por el impuesto de sociedades, dicha cuestión se ha quedado sin contestar, a pesar de que en el auto de complemento de sentencia se diga expresamente que "No podemos aceptar la alegación actora que entiende que existe menor quebranto económico en consideración a las cantidades ingresadas por la sociedad interpuesta LUD SL, puesto que dicha cuestión resulta ajena a la regularización objeto del presente recurso, y es por ello por lo que la sentencia se ha limitado a pronunciarse en orden al principio de proporcionalidad en relación a la graduación de la sanción".

Sobre la incongruencia omisiva en este recurso de casación desde muy temprano, sirva al efecto auto de este Tribunal de 21 de marzo de 2017, rec. cas. 308/2016, se ha dejado dicho:

"Esto nos sitúa ante la apreciación de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia cuando, en la preparación del recurso, se invoca la infracción de normas o de jurisprudencia relativas a los actos o garantías procesales, como son las normas reguladoras de la sentencia, en este caso incongruencia por error.

En una primera apreciación ha de partirse de la desaparición en esta nueva regulación del recurso de casación del sistema de articulación de motivos autónomos de revisión, que permitía examinar la admisibilidad de cada uno de ellos, sistema que se sustituye por la invocación de infracciones sustantivas o procesales, que solo posibilitan la admisión a trámite cuando esta Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo estima que, atendiendo a la infracción denunciada, el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. La admisibilidad del recurso no responde al solo reconocimiento del derecho del recurrente a la revisión de los pronunciamientos efectuados en la instancia, respecto de sus pretensiones, en razón de las infracciones denunciadas, sino que es preciso y solo podrá admitirse a trámite el recurso cuando el examen de tales infracciones presente ese interés casacional objetivo.

Desde este planteamiento normativo, en principio la invocación de incongruencia puede no presentar interés casacional objetivo, en la medida que el incumplimiento de tales normas de regulación de las sentencias no repercuta en la aplicación o inaplicación de una norma o jurisprudencia, para la resolución de alguna de las cuestiones suscitadas en el proceso, cuya interpretación presente interés casacional objetivo, ello por limitarse la controversia a la resolución o no de una determinada pretensión o cuestión planteada por la parte, que solo atañe al caso y al derecho subjetivo de la misma.

Sin embargo, la infracción procesal denunciada trasciende al caso cuando repercuta en la aplicación (incongruencia omisiva o por error) de una norma de cuya interpretación y alcance se invoca y justifica por la parte interés casacional objetivo, en cuyo caso habrá de examinarse tal invocación para determinar la admisibilidad del recurso.

Ello es así en cuanto se entienden concurrentes las circunstancias que, según se desprende del artículo 88.1 de la ley procesal, determinan la decisión sobre la admisión a trámite del recurso de casación, cuales son: la invocación de una concreta infracción del ordenamiento jurídico y la justificación de un interés casacional objetivo".

Sin necesidad de entrar sobre si efectivamente hubo incongruencia omisiva, en tanto que ya hemos visto que la Sala de instancia niega que se haya producido tal y entiende que dio respuesta a todas las cuestiones planteadas, lo cierto es que el tratamiento de la incongruencia omisiva en la estructuración del nuevo recurso de casación, se conecta con la afectación de una posible infracción del ordenamiento jurídico en el que se observe interés casacional objetivo, aún cuando sin haber sido objeto de atención en la sentencia recurrida la parte lo hubiera planteado al formular su demanda en la instancia. Por ello ha de atenderse a los términos del auto de admisión que selecciona la cuestión que ha de despejarse a los efectos de fijar la interpretación correcta y su aplicación al caso concreto, aún la matización realizada anteriormente.

#### **Cuarto. Posición de las partes.**

Básicamente el escrito de interposición de la parte recurrente discurre sobre el principio de proporcionalidad, en tanto que se prescinde de ajustar el importe de la multa impuesta al perjuicio económico sufrido por la Hacienda Pública, pues vía del impuesto sobre sociedades se ha ingresado parte de la deuda. Considera que el art. 187.1.b) de la LGT regula los criterios de graduación, recogiendo expresamente que " El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre: 1. ° La base de la sanción; y 2. ° La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida ", estableciendo a continuación determinados porcentajes en función del perjuicio económico producido.

Considera la recurrente que a los importes a ingresar en el ejercicio de 2006, de 425.859,53 €, y para los ejercicios 2007/08, de 198.746,04 €; se le debió de reducir las cantidades ingresadas por la empresa vinculada LUD, S.L, para el ejercicio 2006, de 249.086,15 €, y para el ejercicio 2007 y 2008, de 44.733,26 € + 43.453,25 € (total 88.186,51 €). Cuando finalmente, en los acuerdos de liquidación impugnados en su día, se reclamaron a Amadeo las siguientes cuotas tributarias de su imposición directa, para el ejercicio 2006, de 336.872,61 €, y para los ejercicios 2007/08, de 77.647,47 + 94.237,69 (total 171.885,16 €).

Por lo que considera, en base al art. 178 de la LGT que el uso de las bases para la sanción indicadas de 336.872 y 171.885 € por la administración tributaria, respectivamente para 2006 y 2007/08 resultaba desproporcionado; por lo que lo procedente era compensar las cantidades ingresadas por la sociedad LUD SL, puesto que la parte que había quedado sin ingresar a la Hacienda Pública no es esa en puridad, sino que ha de ser la diferencia entre dichas cantidades y las giradas en el IRPF que se usan para sancionar esto es, 87.786,46 € (año 2006), 32.914,21 € (año 2007) y 50.784,45 € (año 2008). En definitiva, una sanción que supone en suma un 372% sobre el importe realmente no ingresado a la Hacienda Pública, supera con amplitud evidente el límite de la multa máxima prevista, concluyéndose su falta de proporcionalidad.

Por último, introduce la parte recurrente cierta confusión al proyectar el principio de proporcionalidad sobre operaciones vinculadas, ha "quedado demostrado la falta de proporcionalidad de la sanción si no se tiene en cuenta

en el supuesto de operaciones vinculadas las diferencias de valoración por falta de ingreso por la persona física, pero efectivo ingreso por la sociedad vinculada, tal como alegamos en la demanda", cuando, como se ha indicado, la cuestión gira en torno a la simulación y no en la regularización de operaciones vinculadas y sus consecuencias.

Aborda el Sr. Abogado del Estado el debate desde una perspectiva diferente. Centra la cuestión sobre la concurrencia de simulación y no de operaciones vinculadas, como se recoge en el auto de admisión. Desarrolla su oposición sobre los términos de los arts. 191.1 y 4 y 187.1.b) de la LGT.

Para la recurrida los términos del precepto son categóricos, "La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción", precisando el legislador la base de cálculo de la multa y estableciendo los porcentajes a aplicar en función que la infracción merezca ser calificada como leve, grave o muy grave. La ley hace así una primera aplicación del principio de proporcionalidad, al acomodar la multa a la gravedad de la conducta infractora, teniendo en cuenta, entre otros criterios "perjuicio económico para la Hacienda Pública", lo que supone una segunda aplicación del referido principio de proporcionalidad.

Para la parte recurrida la recurrente prescinde del análisis e interpretación del art. 191.1, el cual resulta sumamente claro, que si alguna duda interpretativa pudiera plantearse sería en los supuestos de pluralidad de interesados o sujetos sancionados, o de pluralidad de autoliquidaciones de un mismo sujeto, por el mismo o por distintos tributos..., pero este no es el caso. Sin que la norma contemple el supuesto de que un obligado tributario distinto (la Sociedad), por un concepto diferente, el IS, hiciera un ingreso que, después, en un procedimiento separado, que además le ha sido devuelto. Siendo de observar que las atenuantes a la conducta infractora, arts. 191. 6 y 27 de la LGT. Por lo demás procede acogerse a los principios de legalidad y de tipicidad, que son los primeros de los que, conforme al art. 178 de la LGT, rigen la potestad sancionadora.

Continúa el Sr. Abogado del Estado señalando que el legislador ha reglado la potestad de manera absoluta, sin dejar al aplicador el más mínimo margen de apreciación, menos de discrecionalidad; siendo la norma aplicada taxativa. La norma respecta el principio de proporcionalidad, pues no se limita a hacer depender el quantum de la multa de "la cuantía no ingresada en la autoliquidación" sino que se despliega en otros mecanismos que con toda evidencia vinculan la multa que se ha de imponer con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción. Es evidente que si lo único que se hubiera de considerar fuera el perjuicio económico de la Hacienda Pública, tales mecanismos estarían fuera de lugar. Sin que al caso le sea de aplicación los principios de íntegra regularización, ni de buena administración.

#### **Quinto. Sobre el parecer de la Sala.**

Como se ha puesto de manifiesto la misma cuestión de interés casacional ha sido formulada en el presente asunto, y también en el rec. cas. 8550/21, cuando el tratamiento que se ha hecho en ambos supuestos ha sido bien diferente, en este se ha aplicado el art. 16 de la LGT, sobre simulación y de la misma se ha hecho derivar las consecuencias sancionadoras, y en aquel se ha considerado que estamos ante un supuesto de operaciones vinculadas. Los efectos de una u otra consideración son elocuentemente bien diferentes, aún cuando en ambos casos la cuestión nuclear gire en torno a la determinación de la base de la sanción.

La primera consideración que ha de hacerse es la sorpresa que causa el distinto tratamiento realizado por la AEAT. Básicamente estamos ante la misma operación en uno y otro caso -operaciones bien conocidas en la práctica, sociedades instrumentales interpuestas sin existencia material-, no hay en ninguno de los dos casos criterio alguno diferenciador que siquiera aparentemente nos lleve a considerar que estamos ante un distinto marco jurídico. Resulta bien esclarecedor el contenido igual de los dos autos de admisión. Sin embargo, en un caso se ha utilizado el mecanismo de la simulación lo que ha conllevado que se califique la infracción como muy grave, lo que se plasma en la sanción impuesta, y en otro como infracción leve, lo que se ha traducido en una muy distinta sanción en cuanto a gravedad. Las consecuencias -no en todos los casos, pues depende de varios factores, pero que pueden ser utilizados a voluntad por la Administración en uno u otra calificación- son llamativamente diferentes, cuando nos movemos, principios de legalidad y tipicidad, en el ejercicio de una potestad absolutamente reglada, ajena completamente a la conveniencia o discrecionalidad de la Administración a la que se le reconoce y atribuye la potestad sancionadora.

Jurídicamente, más en el ámbito sancionador en el que nos movemos, no puede tener amparo, más cuando nada se justifica, que un mismo hecho típico se resuelva de forma tan dispar; ni puede quedar a voluntad de la Administración, no sin justificarlo al menos, optar por aplicar el artº 16 de la LGT, o por operaciones vinculadas, sin quedar fatalmente perjudicado los principios de legalidad y tipicidad.

Pues bien, partiendo de la diferenciación contemplada, la respuesta no puede ser la misma cuando estamos ante operaciones vinculadas, respecto de los casos de simulación, en cuanto a la determinación de la base sobre la que calcular la sanción a imponer.

Ya hemos visto la respuesta que recibió la cuestión de interés casacional formulada en el auto de admisión del rec. cas. 8550/2021. Pero es de observar que en dicha sentencia se hicieron una serie de consideraciones que dejan bien a las claras la diferencia de ambas situaciones y las distintas derivadas que deben acontecer.

En efecto se dejó dicho en la citada sentencia que:



"De entrada, llama la atención el tratamiento matriz, como operaciones vinculadas, dado por la Administración a las expresadas actuaciones de regularización, pese a las circunstancias concurrentes, a saber, una entidad integrada por un socio único (el recurrente) cuyos ingresos de explotación, además -como recoge la resolución del TEAR de Madrid, evocando el acta suscrita de conformidad-, se encontraban relacionados con actividades en las que intervenía como artista dicho socio y que los servicios facturados por dicha entidad requerían, en todos los casos, su intervención.

En efecto, la Administración se limitó a cuestionar que el recurrente había infringido el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Ley de IRPF"), "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre, es decir, la valoración normal de mercado de su prestación a los efectos de la proyección en su autoliquidación de IRPF, con independencia de lo pactado en el contrato laboral entre el recurrente y la sociedad, sobre la base de apreciar la existencia de operaciones vinculadas".

Se enfatiza en la sentencia sobre este extremo:

"Sin perder de vista el precepto, debemos hacer las siguientes consideraciones que, anunciamos ya, conducen a la desestimación del recurso.

1.- Como ya hemos advertido, ni la Administración ni el contribuyente asumen un escenario distinto al de las operaciones vinculadas, marco de referencia de los hechos que debemos considerar a los efectos del art. 191 LGT y que estimamos crucial para resolver el recurso de casación.

(...)

Debemos advertir que la calificación como operaciones vinculadas debe proyectarse de forma coherente y homogénea sobre la totalidad de las implicaciones y consecuencias de la regularización efectuada. En otras palabras, no cabe sugerir que, en realidad, la persona jurídica y la persona física eran la misma persona a los efectos de patrocinar una especie de compensación del perjuicio económico y, al mismo tiempo, admitir que estamos en presencia de operaciones vinculadas, escenario que presupone la existencia de dos sujetos distintos y, por ende, en abstracto, la aplicación de un régimen sancionador más benigno que el que hubiera correspondido ante una situación de simulación o de utilización de medios fraudulentos.

O una cosa o la otra, pero no las dos a la vez.

(...)

De haberse enfocado el asunto desde otro ángulo -por ejemplo, bajo el prisma de la simulación-, el parámetro de enjuiciamiento sería otro, de la misma manera que diferentes hubieran sido también las consecuencias en la esfera patrimonial del recurrente".

Estamos, pues, ante el escenario descrito en la referida sentencia, tal y como se reconoce expresamente en la resolución objeto del recurso contencioso administrativo, en la que después de justificar la concurrencia de simulación, se recoge que " el criterio manifestado por la Inspección, que se ha simulado la prestación de servicios profesionales a través de la sociedad interpuesta LUD SL, resultando la realidad subyacente, que se pretendía ocultar para obtener una clara ventaja fiscal, que los servicios facturados por la sociedad interpuesta se prestaron directamente, por el profesional D. Amadeo, debiendo integrarse en la base imponible del contribuyente las rentas derivadas de los servicios efectivamente prestados".

En definitiva, estamos ante un supuesto de confusión de sujetos pasivos, esto es, desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad LUD, SL materialmente son la misma persona, teniendo esta existencia puramente formal, utilizada instrumentalmente para obtener una ventaja fiscal ilícita por el Sr. Amadeo. Si esta es la situación jurídica considerada por la Administración Tributaria a los efectos de llevar a cabo la regularización fiscal, la misma consideración ha de tener presente la Administración respecto de todos los efectos derivados, incluido, claro está, las consecuencias sancionadoras.

Todo lo cual nos sitúa en el marco en el que el propio Sr. Abogado del Estado considera que la interpretación del art. 191.1 y 4 de la LGT pierde sus ribetes de claridad, cuando en supuestos de pluralidad de interesados o sujetos sancionados, o de pluralidad de autoliquidaciones de un mismo sujeto, por el mismo o por distintos tributos, se precisa una interpretación que no resulta de acoger en exclusividad la literalidad del precepto, puesto que como indica el Sr. Abogado del Estado, el supuesto real sería el de un mismo sujeto en distintos tributos, "Acaso pudieran plantearse dudas interpretativas en casos de pluralidad de interesados o sujetos sancionados, o de pluralidad de autoliquidaciones de un mismo sujeto, por el mismo o por distintos tributos, etc". Esto es, siguiendo este argumento del Sr. Abogado del Estado, estaríamos ante un mismo sujeto que autoliquidada en dos impuestos. En este caso, el precepto no se nos muestra tan claro como se pretende, bajo la hipótesis habitual, pero ya se ve no única, de un solo interesado y un solo tributo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2023, rec. Cas. 7272/2021, se ha dejado dicho que "Por otro lado, toda norma sancionadora ha de ser cierta y clara, más aún de lo que deban serlo las de otra naturaleza, pues así lo impone la dogmática firmemente asentada sobre los principios del ius

puniendi del Estado, como sustancia común del delito y la infracción administrativa. Baste con afirmar, a este respecto, que, dados los fines retributivos de la sanción -como castigo- y preventivos -como advertencia- en que se sustenta el derecho sancionador, el potencial destinatario de su aplicación debe conocer con certeza y sin confusión posible cuál es la prohibición que la ley establece y cuál la sanción anudada, como consecuencia causal, a su infracción. Prescindiendo del fenómeno de las normas sancionadoras en blanco, tan habitual en Derecho sancionador tributario, la previsión de lex certa, tanto para las infracciones como para las sanciones, obliga al legislador a establecer de modo inconfundible unas y otras".

Lejos de la observancia de tan elemental exigencia, la norma aquí discutida es confusa, si se observa la formulación del art. 187.b) LGT y su remisión a la autoliquidación -acto formal, no sustantivo- como único e incommunicable canon de incumplimiento y de perjuicio económico, y esa incertidumbre o ambigüedad sobre el alcance de la norma sancionadora -en este caso, de la que tipifica in peius la agravación sobre la conducta básica-, no puede dar lugar a una respuesta más severa al expedientado, en virtud del principio pro reo, en este caso asociado al de buena regulación, cuando el destinatario de la norma no puede alcanzar a comprender de manera fiable y previsible todas las consecuencias de sus actos."; no hace falta reproducir las palabras del Sr. Abogado del Estado, para insistir sobre esta circunstancia determinante, puesto que no es tan lineal y unívoca la interpretación que parece desprenderse de la literalidad de la norma cuando no estamos ante un mismo sujeto y un mismo tributo, y siguiendo el hilo de aquella sentencia, "En otras palabras, puede decirse que, a mayor incertidumbre de la norma, no digamos ya de la norma penal, mayor será la dificultad de asegurar que el destinatario de ésta ha podido asimilar el completo alcance de la previsión normativa y atemperar su comportamiento a la evitación de aquellas consecuencias adversas que ya debería conocer, tanto el castigo o sanción como tal, como las circunstancias que cualifican, agravándola, la respuesta que atribuye el ordenamiento a ese disvalor o reproche añadido".

No entramos en este recurso de casación, al igual que no entramos en el rec. cas. 8550/2021, sobre la corrección de integrar el supuesto enjuiciado en la simulación del art. 16, y no dentro del ámbito de aplicación de las operaciones vinculadas, y por ende, dado que no se cuestiona, a pesar de las referencias que emplea la parte recurrente a operaciones vinculadas, prescindimos de realizar un examen de la cuestión desde la óptica de los principios de legalidad y tipicidad, aún cuando como se ha indicado no estamos en una materia discrecional y a voluntad de la Administración el acudir a una u otra figura para sancionar, si no de estricta legalidad, o es procedente una o es procedente la otra ante unas mismas circunstancias y hecho típico para su calificación y graduación, y en el hipotético caso de que efectivamente pudiera encajarse la misma conducta en el mismo supuesto típico sería de aplicación la interpretación más favorable, puesto que no puede obviarse que en el ámbito del Derecho sancionador la interpretación procedente es la más favorable al reo, que lógicamente, en este caso, se debe inclinar por considerar la conducta típica como leve y no como muy grave. Lo cierto, lo que resulta realmente determinante, es que estamos ante un supuesto de simulación, que la Inspección ha optado por levantar el velo, descubriendo la presencia de una sociedad formal sin existencia jurídica real, el Sr. Amadeo y la entidad LUD. SL, son la misma persona a efectos fiscales y de ahí deriva las consecuencias fiscales, entre las que se encuentra la sancionadora, lo que exige guardar la misma coherencia discursiva tanto para llevar a cabo la regularización, bajo el parámetro de la confusión de sujetos pasivos en una misma persona, como para sancionar.

La infracción por la que se castiga al Sr. Amadeo no se entiende sino en referencia y relación con la conducta fiscal de LUD SL, la autoliquidación por el IRPF en los ejercicios que nos ocupa es el resultado de las atribuciones de renta que se hacen respectivamente a favor del Sr. Amadeo y a favor de la entidad LUD SL, la cual autoliquidada y tributa por el impuesto sobre sociedades; lo cual, una vez que interviene la inspección de los tributos y se procede a la regularización, pasa necesariamente por considerar la improcedencia de esta por haber liquidado indebidamente por dicho impuesto. Siguiendo la construcción jurídica que hace la AEAT sobre la base de la simulación, de la confusión de sujetos pasivos, sobre la inexistencia material y meramente instrumental de LUD SL, el Sr. Amadeo, en puridad, autoliquidó por IRPF y por el impuesto sobre sociedades, aunque formalmente la misma fuera realizada por la entidad LUD SL.

El supuesto es subsumible, sin dificultad, en el hecho típico contemplado en el art. 191.1, el recurrente ha dejado de ingresar en el IRPF, en cada uno de los ejercicios regularizados, parte de la deuda tributaria. La base de la misma, art. 191 in fine, es la cuantía no ingresada en la autoliquidación. Cuando, como sucede en este caso, el mismo sujeto ha autoliquidado e ingresado en dos impuestos diferentes en referencia a lo que en puridad es la misma deuda tributaria, como bien apunta la parte recurrida, la claridad que se desprende de la literalidad del art. 191 in fine desaparece, siendo necesario integrarlo, en tanto que habiendo ingresado por IRPF y por impuesto sobre sociedades, la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el impuesto sobre sociedades, porque sólo así se determina en su justa medida el perjuicio económico que sufre la Hacienda pública, lo cual no es baladí, recordemos lo dicho en la sentencia a la que nos hemos referido en los párrafos anteriores, que sin forzamiento alguno puede extenderse al caso que vemos:

"Debe señalarse que esta idea del perjuicio económico como elemento vertebrador de nuestro sistema punitivo fiscal, antes de ser factor cualificador o agravatorio, configura la naturaleza misma de la sanción y la

entronca de modo directo con el bien jurídico protegido. Así, es reveladora la explicación que nos ofrece la Exposición de Motivos de la LGT acerca de ese concepto:

"[...] En el nuevo sistema, las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, de modo que la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado medios fraudulentos".

Tales palabras significan, rectamente leídas, no solo que la clasificación tripartita establecida como novedad en la LGT obedece a la común idea de generación de perjuicio económico para la Hacienda Pública, expresamente reflejada como elemento de necesaria concurrencia - como categoría jurídica que se diferencia de un segundo bloque de sanciones que no generan perjuicio económico - sino también sustentan una apelación común y necesaria a la culpabilidad, verdadero centro de gravedad de todo ejercicio de la potestad sancionadora. No es, pues, casual ni indiferente su cita, ni es ajeno tal principio subjetivo a la resolución del conflicto interpretativo que ahora se nos plantea".

**Sexto. La doctrina a fijar.**

Respecto de la cuestión con interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión, ha de convenirse que la misma ya ha merecido respuesta sentando doctrina legal en la sentencia recaída en el rec. cas. 8550/2021, por lo que a la misma ha de estarse.

En cuanto al resto de cuestiones surgidas por la conexión existente entre la recogida en el auto de admisión y las propuestas en los escritos rectores del presente recurso de casación, ha de indicarse que sometido el ius puniendi estatal, siendo este ámbito sancionador manifestación del mismo, a los principios de legalidad y tipicidad, no está a voluntad de la Administración que tiene atribuida la potestad sancionadora subsumir la conducta infractora en los supuestos de operaciones vinculadas o simulación, art. 16 de la LGT, no al menos sin justificar suficientemente las circunstancias que diferencia una y otra para la distinta calificación otorgada. En todo caso, de ser legalmente posible subsumir semejantes conductas típicas en diferentes calificaciones, en base al principio pro reo, la interpretación procedente es la que opta por la más beneficiosa para el infractor, en la hipótesis que hemos desarrollado, entre operaciones vinculadas, infracción leve, 191.2, y simulación, que determina la calificación como muy grave, 191.3, debe calificarse la conducta como leve. Calificada la conducta del Sr. Amadeo en este caso como muy grave, art. 191.3, lo que no se discute y en lo que no entramos por razones obvia, por concurrir simulación, art. 16 de la LGT, llevando a cabo la regularización sobre la base de inexistencia material de la entidad interpuesta, de carácter meramente instrumental, de suerte que fue el Sr. Amadeo, como tal, el que autoliquidó e ingresó en el IRPF y, como la entidad, en el impuesto sobre sociedades, sin que haya duda que en este caso el perjuicio económico para la Hacienda Pública se limitó a la diferencia entre lo que debió de ingresar por IRPF, menos lo ya ingresado por el impuesto sobre sociedades; el art. 191.1 in fine, debe interpretarse para estos supuestos, en el sentido de que la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas.

**Séptimo. Sobre las 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. Conforme al art. 139 LJCA, al estimarse parcialmente el recurso contencioso administrativo no ha lugar a la imposición de las costas.

**FALLO**

Por todo lo expuesto,

**EN NOMBRE DEL REY**

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1.º Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto esta sentencia.

2.º Haber lugar al recurso de casación núm. 5002/2021, interpuesto por don Amadeo, representado por el procurador de los tribunales don José Ramón Couto Aguilar, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, de fecha 28 de diciembre de 2020, dictada en el recurso

contencioso-administrativo núm. 253/2017, la que se casa y anula en cuanto a la confirmación del cálculo de la base de la sanción.

3.º Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 253/2017, en el que se impugna la resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de abril de 2017, por la que se desestima el recurso de alzada formulado frente a las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia, confirmatorias de las liquidaciones giradas en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como de las sanciones derivadas, declarando la nulidad de las sanciones tributarias impuestas, en cuanto deben recalcularse conforme al criterio recogido en el fundamento jurídico sexto, y, en su caso, con la devolución de las cantidades ingresadas en exceso, junto con los intereses de demora devengados.

4.º No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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.