



# Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo

**César García Novoa**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Santiago de Compostela*

## Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo 192/2020, de 13 de febrero, se refiere a la motivación de las sanciones tributarias en casos de simulación y a la excepción por interpretación razonable. La sentencia no resuelve el fondo del asunto, pero permite formular algunas opiniones sobre estas cuestiones.

**Palabras clave:** Tribunal Supremo; simulación; motivación; fondo del asunto; interpretación razonable; culpabilidad.

Fecha de entrada: 09-04-2020 / Fecha de aceptación: 29-04-2020

**Cómo citar:** García Novoa, C. (2020). Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 37-54.





# Simulation, penalties and reasonable interpretation of the law. A recent contribution from the Supreme Court

César García Novoa

## Abstract

The judgment of the Supreme Court 192/2020, of February 13, 2020, refers to the motivation of the tax penalties in simulation cases and to the exception for reasonable interpretation. The judgment does not resolve the merits of the case, but it allows to formulate some opinions on these topics.

**Keywords:** Supreme Court; simulation; motivation; merits of the case; reasonable interpretation; guilt.

**Citation:** García Novoa, C. (2020). Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 37-54.





## Sumario

1. Introducción
2. La declaración de un acto, hecho o negocio como simulado
3. La sancionabilidad en los supuestos de simulación
4. La interpretación razonable como causa de exención de responsabilidad infractora
5. El supuesto al que hace frente la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2020 y el contenido de la resolución
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

La jurisprudencia se ha pronunciado, desde hace ya tiempo, sobre la necesidad de motivar las sanciones y acerca de la relevancia sustantiva que tal motivación tiene. Existe además una doctrina del Tribunal Constitucional (TC) al respecto, en la que se destaca la trascendencia de la motivación de las resoluciones sancionadoras. El tribunal recuerda que en las sanciones, como en cualquier acto administrativo, la motivación «resulta imprescindible en orden a posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión», permitiendo conocer los motivos de la imposición de la sanción y facultando el control jurisdiccional de la decisión administrativa (Sentencia del TC 7/1998, de 13 de enero, FJ 6; en el mismo sentido, Autos 250/2004, de 12 de julio, FJ 6; 251/2004, de 12 de julio, FJ 6; 317/2004, de 27 de julio, FJ 6; y 324/2004, de 29 de julio, FJ 6). Pero, además, el incumplimiento o la deficiencia del deber de motivar una sanción afecta a garantías constitucionales como los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia. Por eso, la ausencia de una verdadera motivación faculta la anulación del acto sancionador e imposibilita dictar una nueva resolución.

En el presente trabajo, vamos a pronunciarnos sobre la motivación sancionadora, singularmente en los casos en que la conducta del obligado tributario sea catalogada por la Inspección como de simulación. Y vamos a hacerlo a la luz del reciente pronunciamiento del Tribunal Supremo (TS) en Sentencia 192/2020, de 13 de febrero (rec. núm. 3285/2018). El mismo puede catalogarse como una excelente oportunidad perdida para sentar una doctrina clara y extensa sobre la materia.

En este pronunciamiento, el Alto Tribunal resuelve el recurso de casación planteado por la Abogacía del Estado contra la Sentencia de 14 de febrero de 2018 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN). Esta sentencia estimaba parcialmente el recurso contencioso-administrativo 395/2016 contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 13 de enero de 2016 que, a su vez, respondía afirmativamente a un recurso de alzada contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias. El TEAR había intervenido como consecuencia de una reclamación formulada por un contribuyente persona física en régi-

men de estimación objetiva, contra acuerdos de liquidación y sanción relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los ejercicios 2004 y 2005.

Tales liquidaciones del IRPF eran fruto de una regularización de la Inspección en una situación que ha sido bastante habitual en la práctica de los últimos años. En concreto, se trataba de un *modulero* que, a criterio de la Agencia Tributaria, había dividido artificialmente una única actividad económica, para no sobrepasar los límites que permiten tributar por estimación objetiva. En este caso, la supuesta división artificial tenía lugar por medio de la creación de una sociedad limitada de la que el contribuyente en módulos tenía el 70 % del capital y su cónyuge un 30 % y que realizaba similar actividad que la persona física, compartiendo los mismos activos. Para la Inspección, con la creación de la sociedad y la facturación por esta de parte de los servicios prestados, no se pretendía realizar ninguna actividad económica sino solo mantener el régimen de tributación y trasladar a la sociedad creada los gastos soportados en la actividad. La consiguiente imposición de la sanción se motiva, con referencia a los argumentos que fundamentan la regularización practicada por la Agencia Tributaria, para decir que la opción de constituir una sociedad limitada no respondía a un criterio *económico válido* ni tenía mayor incidencia en el obligado que la menor tributación en el conjunto de actividades realizadas por el mismo, con el uso indebido de la persona jurídica y del régimen de estimación objetiva de los rendimientos. Se arguye que, con esta forma de proceder, el obligado tributario «actuó al menos de forma culposa, a efectos del artículo 183.1 LGT, por cuanto no observó la diligencia objetivamente debida a un ordenado comerciante»<sup>1</sup>.

Ante el recurso contencioso formulado, la AN entendió que la resolución sancionadora no estaba lo suficientemente motivada, en tanto no alcanzaría los estándares establecidos por la jurisprudencia del TS que viene sosteniendo que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias (Sentencia de 28 de marzo de 2014 –rec. núm. 5074/2011–), y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria.

Así, el recurso de casación planteado por la Abogacía del Estado pretende que el TS ratifique la tesis de que, apreciada la existencia de simulación que presupone la existencia de ocultación y, por tanto, del dolo o la culpa, debe aceptarse sin mayor esfuerzo argumental que la decisión administrativa punitiva motiva suficientemente la existencia de culpabilidad. De manera que, una vez estimada la concurrencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Ley General Tributaria (LGT) sería procedente, en

---

<sup>1</sup> Sin embargo, el TEAC estimó de la pretensión del recurrente en relación con la no superación del límite para tributar en estimación objetiva singular, y así, respecto a determinadas facturas de 2003, concluyó que debían restarse del importe de la cifra de negocios calculada por la Inspección, por lo que en 2004 sí le sería aplicable el régimen de estimación objetiva.

todo caso, aplicar la sanción sin que resultase invocable la excepción del artículo 179.2 d) del citado texto legal, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma.

La cuestión que late aquí es si resulta acorde con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución española (CE) no motivar una imposición de sanciones en los casos de simulación. Y, en este sentido, planteado recurso contencioso-administrativo ante la AN, esta, en Sentencia estimatoria parcial de su Sala de lo Contencioso-Administrativo de 14 de febrero de 2018 (rec. núm. 395/2016), entiende que la resolución no está suficientemente motivada, ya que la motivación de la culpabilidad «nada añade a los motivos que determinaron la regularización».

En esa línea, el Auto de 10 de octubre de 2018 (rec. núm. 3285/2018) del TS dispone que tiene interés casacional:

[...] 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 de la 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.

Aunque la parte recurrente pretendía que el Alto Tribunal cuestionase también la culpabilidad de la conducta<sup>2</sup>, el TS se cuida de concretar la cuestión casacional planteada, limitándose a valorar si, una vez que se determina la existencia de un acto o negocio simulado, es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 de la LGT. Pero, como veremos, la resolución del TS no aborda el fondo de la materia con interés casacional.

En cualquier caso, la cuestión que se trata en esta sentencia exige que tomemos en consideración diversos aspectos previos que constituyen el marco del tema que aquí se suscita.

<sup>2</sup> Para la representación procesal del contribuyente, admitir este recurso de casación en los términos en los que se ha hecho, constituye un error en la delimitación de la controversia ya que en ningún caso se ha cuestionado la aplicación del artículo 179.2 d) de la LGT. Pero para el TS, dados los términos del auto de admisión, plantear aspectos relativos a la culpabilidad de la conducta del presunto infractor, «desborda la motivación que, a propósito de la aplicación de la infracción tributaria, contiene la resolución administrativa, e incurre en el planteamiento, en realidad, de una cuestión nueva vedada en el recurso de casación». Añadiendo que «la auténtica *ratio decidendi* de la estimación del recurso es la falta de motivación del elemento culpabilístico, es decir, la apreciación de que se carece, de inicio de un elemento del tipo subjetivo de la conducta, porque la Administración no ha razonado suficientemente sobre la existencia de culpabilidad».

## 2. La declaración de un acto, hecho o negocio como simulado

A la simulación se refiere el artículo 16 de la LGT. Este precepto, junto con el conocido artículo 15 del mismo texto legal, que incorpora el llamado «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (para muchos, un trasunto del antiguo «fraude de ley», contenido en el art. 24 LGT de 1963), constituyen la expresión en nuestro ordenamiento jurídico de las denominadas «cláusulas generales antiabuso» o «General Anti-Abuse Rules» (GAARs). Como se sabe, según este artículo de la LGT, en los actos o negocios en los que exista simulación, «el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes», añadiendo 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. El tercer párrafo del precepto señala 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».

También es sabido que este precepto no define qué se entiende por simulación, por lo que habrá que atender al significado jurídico de este término que deriva de la legislación común. Por las limitaciones propias de un trabajo de estas características, vamos a centrarnos en recordar que cabe entender por «simulación» la apariencia de lo que no es o una cosa que realmente no existe. Como señala Ferrara (1961, p. 43) en su clásica definición, un negocio simulado es aquel negocio que «tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de cómo aparece». Al primer supuesto se le suele catalogar de *simulación absoluta*, mientras que al segundo se le denomina *simulación relativa*, y abarca, sobre todo, la simulación relativa referida a la naturaleza del negocio, pero incluye otros supuestos importantes como son la simulación referida al objeto, al precio o a los sujetos (Ferrara, 1961, pp. 261 y 262)<sup>3</sup>. Como señala De Castro, la simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial, ya sea contrario a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)<sup>4</sup>.

La simulación se sitúa, por tanto, en el plano de las apariencias, lo que no supone otra cosa que una contradicción entre lo que se declara y lo que realmente se quiere<sup>5</sup>. La Sen-

<sup>3</sup> Para De Castro (1999, pp. 334 y 335), no toda interposición de personas es simulación, sino solo la ficticia.

<sup>4</sup> La simulación absoluta sería un ejemplo de «falsedad en la causa»: De Castro (1999, p. 334), Betti (1959, pp. 37 y 38) y Gómez Calle (1995, p. 6.217).

<sup>5</sup> Para la doctrina del TS la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el cual ambas partes, de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros que puede ser lícito o ilícito, dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su interno querer. Véase, por todas, la Sentencia del TS de 2 de noviembre de 1999 (*Aranzadi 7999*). Véase Gullón Ballesteros (1969, p.119).

tencia 54/2016 del TS, Sala de lo Civil, de 11 de febrero, dictada en el recurso de casación número 44/2014, resume la doctrina jurisprudencial sobre la simulación, cuando señala que «la simulación no es otra cosa que la apariencia negocial», de manera que:

[...] bajo esta se oculta un caso inexistente (simulación absoluta) o bien otro negocio jurídico distinto (simulación relativa), lo cual es atinente a la causa del negocio: si no la hay, la simulación será absoluta y el aparente negocio será inexistente por falta de causa; si hay una causa encubierta y es lícita, existirá el negocio disimulado, como simulación relativa.

Y concluye el TS:

[...] en el primer caso, se aplica el artículo 1275 del Código Civil en relación con el apdo. 3 del artículo 1261 del mismo texto legal; y en el segundo, no existirá el negocio simulado, pero sí el disimulado, conforme al artículo 1276 del Código Civil.

Por lo tanto, en la simulación, hay un ardid que se traduce en la implementación de un acto o negocio artificioso, con la evidente finalidad de generar una apariencia que oculte la realidad, lo que nos llevaría a pensar que toda conducta simulada conlleva un cierto grado de artificiosidad.

Y uno de los supuestos en los que, con mayor asiduidad, se viene apreciando simulación por la Administración tributaria es en lo que se conoce como *interpositio societatis*, esto es, en los casos de creación de una persona jurídica que actuará en lugar de las personas físicas integrantes de la misma, con personalidad jurídica diferenciada de los socios o partícipes. Esta práctica administrativa de calificar de modo automático a ciertas sociedades como simuladas es plenamente reprochable, ya que no puede prejugarse la condición elusiva de una sociedad interpuesta (Pedreira Menéndez, 2020, p. 3). Ni siquiera alegando que con dicha interposición lo que se pretende es remansar beneficios de la sociedad. Por el contrario, optar por desarrollar una actividad económica, sea empresarial, profesional o de explotación de bienes como inmuebles o acciones es un claro ejemplo de economía de opción y así ha sido catalogada en muchas ocasiones<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> La decisión de operar en el mercado a través de una sociedad es un ejemplo de planificación fiscal lícita o economía de opción, siendo esta una teoría defendida por una consolidada, aunque discontinua, jurisprudencia. Por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 13 de julio de 2000 (rec. núm. 751/1998) y las de 24 de julio y 15 de noviembre de 2002 (recs. núms. 650/2001 y 649/2001). El argumento utilizado por este tribunal se basa en que «es una técnica frecuente la intermediación de sociedades en negocios con el fin de mitigar la fiscalidad de personas físicas», añadiendo, a mayor abundamiento, que la justificación de esta economía de opción radicaría en que el legislador «mantiene una notable distancia de los tipos impositivos entre los dos impuestos directos que sujetan a personas físicas y jurídicas».

### 3. La sancionabilidad en los supuestos de simulación

Como con frecuencia se ha dicho, el artículo 16 de la LGT es una de las GAAR o cláusulas generales antiabuso del ordenamiento tributario español. Y aunque la cuestión que se dilucida en la Sentencia del TS 192/2020, de 13 de febrero, no es la procedencia de sanción en los casos de simulación negocial, sino la necesaria y suficiente motivación que deben contener los actos de imposición de sanciones, conviene hacer alguna referencia a la posibilidad de sancionar en las situaciones en que se aplican cláusulas generales antielusivas.

Tradicionalmente se ha rechazado la posibilidad de que la aplicación de cláusulas antiabuso de carácter general conlleve sanciones. Las disposiciones generales antielusivas no son normas materiales de calificación de conductas sino reglas que atribuyen a la Administración una potestad exorbitante para desconocer los negocios realizados y hacer tributar las operaciones «que se deberían haber realizado» de no haber mediado el abuso. Sancionar estas conductas supondría tipificar infracciones por no haber tributado por los negocios que la Administración «cree que se deberían haber realizado» (López Tello, 2000, p. 54). Por ello es defendible que la tipificación de infracciones en los casos de conflicto o abuso de la norma tributaria no respeta las exigencias de *lex certa*, expresión del principio de seguridad jurídica a que se refiere el artículo 9.3 de la CE y que tiene especial relevancia respecto a las sanciones, en atención a lo dispuesto en el artículo 25.1 de la Norma Fundamental, y a la interpretación de este precepto por el TC<sup>7</sup>.

Como se recuerda, el artículo 24.3 de la LGT de 1963 señalaba que en las liquidaciones practicadas aplicando la figura del fraude de ley se liquidarían los correspondientes intereses de demora «sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones». Así, se decía que los hechos, actos o negocios realizados en fraude, «no impiden la aplicación de la norma eludida», debiéndose además evitar las ventajas fiscales buscadas por los particulares, lo que supone proceder a liquidar el tributo como si se hubiera realizado el hecho imponible en lugar del *hecho equivalente*, y acometer una especie de *regularización* o *restitución*, si las ventajas fiscales en cuestión ya se estuviesen disfrutando. La finalidad del fraude de ley sería, por tanto, liquidar el tributo aplicando la norma tributaria eludida, que será la norma que contempla el hecho imponible o hechos imponibles que la Administración considera se «debieron realizar». Cuando la LGT de 2003 sustituye el fraude de ley por el

<sup>7</sup> En efecto, la jurisprudencia del TC ha defendido que del artículo 25 de la CE se desprende «... la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex previa*) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (*lex certa*) dichas conductas...», añadiendo un requisito de carácter formal, que hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras (Sentencias del TC 42/1987 -FJ 2-, 101/1988 -FJ 3-, 29/1989 -FJ 2-, 69/1989 -FJ 1-, 219/1989 -FJ 2-, 61/1990 -FJ 7-, 83/1990 -FJ 2-, 207/1990 -FJ 3-, 6/1994 -FJ 2-, 145/1995 -FJ 3- y 153/1996 -FJ 3-). Ello supone, como exigencia de seguridad jurídica, la concurrencia del tipo infractor en su función de garantía.

conflicto en la aplicación de la norma, surge de nuevo la cuestión acerca de la posibilidad de sancionar las conductas elusivas declaradas mediante la aplicación del artículo 15 de la LGT, excluyéndose las sanciones en la redacción inicial de la ley codificadora. Como es sabido, y ante la tendencia internacional a aplicar sanciones en las GAAR, la reforma de la LGT por la Ley 34/2015 procede a eliminar la referencia del artículo 15.3 de la LGT de que en las liquidaciones por conflicto no procede la imposición de sanciones, y dispone la sancionabilidad del conflicto, tipificando la infracción del artículo 206 bis<sup>8</sup>.

La imposibilidad de sancionar conductas en aplicación de normas generales antiabuso se suele fundamentar en que se incumplirían las exigencias de tipicidad, pues estas reglas contra la elusión no llevarían a cabo una descripción de las acciones u omisiones constitutivas de infracción que respete las exigencias del principio de seguridad jurídica y que permita predecir con suficiente grado de certeza «las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa» (Sentencias del TC 133/1987, de 21 de julio –FJ 4– y 53/1994, de 24 de febrero –FJ 4–). Para el ámbito penal, la Sentencia del TC 75/1984, de 27 de junio, ha señalado que el principio de legalidad penal exige que solo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito, lo que lleva al tribunal a afirmar que no cabe hacer uso del fraude de ley en la aplicación de la ley penal, y que los principios de legalidad y tipicidad penal se verían vulnerados si «a través de la figura del fraude de ley se extendiese a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas...» (FJ 6)<sup>9</sup>.

Por el contrario, el argumento que se suele sostener para defender la sancionabilidad de las conductas elusivas es que siempre se trata de construcciones guiadas por un especial ánimo mendaz que lesiona las expectativas recaudatorias de la Administración (Ruiz

<sup>8</sup> Este precepto establece que «constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en las situaciones prevista en el precepto, y que veremos más adelante». Añade también la exigencia de *igualdad sustancial* entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

<sup>9</sup> En la Sentencia 145/2013, de 11 de julio, referida a la tipificación de las sanciones consistentes en no declarar el valor de mercado en las operaciones vinculadas del artículo 16.10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades entonces vigente, tras la reforma introducida por la Ley 36/2006, el TC dice en su FJ 6 que «en resumen, en el presente caso la Ley contiene la definición básica de los comportamientos prohibidos; acota materialmente el ámbito al que debe ceñirse el régimen sancionador, enuncia su concreta finalidad, identifica los sujetos responsables y describe suficientemente los elementos objetivos de las conductas antijurídicas en una materia específica y mutable que requiere de una colaboración reglamentaria "en cierto modo insuprimible" (STC 34/2013, FJ 19, citando la STC 42/1987, FJ 2). Para el TC, la regulación de la documentación relacionada con las operaciones vinculadas no es, pues, una referencia abierta: la potestad reglamentaria está sujeta a directrices legales suficientemente precisas».

Almendral y Seitz, 2004, p. 55; Palao Taboada, 8 de junio de 2001, pp. 15 a 17). Pero este solo argumento chocaría con las exigencias de intervención mínima del derecho sancionador, pues no toda lesión de los intereses de la Hacienda Pública debe enfrentarse con la represión a través del mecanismo sancionador. Y la evitación de un hecho gravado realizando lo que podemos llamar un «negocio anómalo» no significa, como recuerda Choclán Montalvo (8 de enero de 2004, p. 3), que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito susceptible de ser sancionado.

Por tanto, hay argumentos para dudar de la viabilidad de sancionar los supuestos a los que se aplica una cláusula general antielusión. Sin embargo, estas argumentaciones suelen quebrar cuando la elusión incorpora alguna suerte de ocultación de la realidad, como ocurre con la figura de la simulación. Así lo ha reconocido el TS, entre otras, en las Sentencias de 29 de marzo de 2010 (rec. núm. 3400/2010), 7 de julio de 2011 (rec. núm. 260/2008), 12 de noviembre de 2014 (rec. núm. 1881/2012) y 22 de junio de 2016 (rec. núm. 3176/2014), avalando la imposición de sanciones en aplicación de la cláusula de simulación.

Por ello, surge la cuestión a la que se enfrenta la citada sentencia 192/2020, de 13 de febrero, y que no es otra que aclarar si en la imposición de sanciones en caso de simulación es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 de la LGT, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma.

Debemos, por tanto, hacer una breve referencia a la virtualidad de la interpretación razonable como causa de exención de responsabilidad del presunto infractor.

## **4. La interpretación razonable como causa de exención de responsabilidad infractora**

No creemos que sea necesario insistir demasiado en algo que es de sobra conocido: las sanciones tributarias no pueden tener su base en una responsabilidad objetiva. Así lo afirma el TC desde la clásica sentencia 76/1990, de 26 de abril, en cuyo FJ 7 se señala que «... más allá de la simple negligencia, los hechos no podrán ser sancionados por no existir forma alguna de culpabilidad y carece de sentido pensar en una objetividad de las infracciones...»<sup>10</sup>. Las infracciones tributarias son sancionables a título de negligencia, ya que el

---

<sup>10</sup> En la Sentencia 145/2013, de 11 de julio, referida a la tipificación de las sanciones consistentes en no declarar el valor de mercado en las operaciones vinculadas del artículo 16.10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades entonces vigente, tras la reforma introducida por la Ley 36/2006, el TC dice en su FJ 6, que

artículo 183.1 de la LGT dispone que se sancionan las acciones u omisiones dolosas o culpadas «con cualquier grado de negligencia».

También es de común conocimiento que, siendo la culpabilidad un requisito esencial para sancionar, solo cabe imponer una sanción si se motiva positivamente su concurrencia. La culpabilidad debe ser acreditada por la Administración, so pena de nulidad del acto sancionador. Así lo ha reiterado una abundante jurisprudencia, encarnada entre otras en las Sentencias del TS de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996; FD Tercero), 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003, FD Quinto) y 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006, FD Sexto). En especial conviene destacar el punto de inflexión que, en su momento, marcó la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. núm. 146/2004)<sup>11</sup> según la cual «no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria». Señala esta resolución que «las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» (FD Cuarto)<sup>12</sup>.

La Sentencia del TS de 4 de febrero de 2010 (rec. núm. 7043/2004) afirma que:

[...] el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable (FD Duodécimo).

Así lo recuerdan también las Sentencias de 22 de diciembre de 2016 (rec. núm. 348/2016) y 15 de marzo de 2017 (rec. núm. 1080/2016).

---

«en resumen, en el presente caso la Ley contiene la definición básica de los comportamientos prohibidos; acota materialmente el ámbito al que debe ceñirse el régimen sancionador, enuncia su concreta finalidad, identifica los sujetos responsables y describe suficientemente los elementos objetivos de las conductas antijurídicas en una materia específica y mudable que requiere de una colaboración reglamentaria "en cierto modo insuprimible" (STC 34/2013, FJ 19, citando la STC 42/1987, FJ 2). Para el TC, la regulación de la documentación relacionada con las operaciones vinculadas no es, pues, una referencia abierta: la potestad reglamentaria está sujeta a directrices legales suficientemente precisas».

<sup>11</sup> Posteriormente, también la de 22 de octubre de 2009 (rec. núm. 2422/2003).

<sup>12</sup> La Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031/1997) en su FD Segundo dice que «no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción, sino que [e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora». En el mismo sentido, Sentencias de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997), FD Segundo; de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto; de 16 de septiembre de 2009 (recs. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto; y de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero.

En suma, no se puede prescindir en la configuración del ilícito tributario del elemento subjetivo del injusto y sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. Un sistema sancionador administrativo, propio de un Estado de Derecho, requiere que se tengan en cuenta los elementos subjetivos de la conducta infractora y la concurrencia, al menos, de la negligencia a la que el artículo 183.1 de la LGT hace referencia<sup>13</sup>, o bien de cualquier género de culpa o dolo.

Y uno de los supuestos que excluyen la culpabilidad es que el contribuyente haya obrado mediando una interpretación razonable de la norma, como expresamente lo recoge el artículo 179.2 d) de la LGT. Según este precepto no habrá responsabilidad infractora «... cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias», para añadir que «... entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»<sup>14</sup>.

No podemos extendernos en este trabajo sobre los múltiples problemas de interpretación que ha generado este concepto. Baste con decir que la falta de claridad de la norma o la existencia de discrepancias en cuanto a su contenido ayuda a poder entender que la interpretación del obligado tributario es razonable, pero incluso una interpretación razonable es posible cuando la norma sea clara. Lo importante es que la interpretación llevada a cabo por el particular sea *no descabellada* ni extravagante, aunque sea errónea o no coincida con la que defiende la Administración<sup>15</sup>. En suma, las acciones formalmente típicas no deben ser punibles cuando no se haya superado el margen de error razonable en la interpretación de la norma tributaria por el sujeto pasivo del impuesto. Esto es, el error excluye el dolo. Y habrá error cuando concorra una interpretación razonable que será aquella que no pueda ser catalogada como falaz o estrambótica.

Señaladas estas cuestiones previas respecto al concepto de simulación, su sancionabilidad, la necesidad de que se descarte la responsabilidad objetiva en las sanciones y la necesidad de motivar la culpabilidad, vamos a enmarcar nuestras reflexiones en el contenido de la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2020.

<sup>13</sup> Según este precepto son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas «con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley».

<sup>14</sup> Así lo señala la Sala Tercera del TS en la Sentencia de la Sección 2.ª, de 16 de julio de 2002 (rec. núm. 5031/1997), al decir que no hay dolo cuando la conducta del sujeto se halla amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables.

<sup>15</sup> Y, obviamente, puede tratarse de una interpretación claramente favorable a los intereses del contribuyente. Como señala la AN en la Sentencia de 21 de abril de 2014 (rec. núm. 169/2013):

[...] quien en una interpretación razonable de la norma jurídica, acoge aquel sentido que le es más favorable, no puede responder por infracción tributaria alguna, pues es legítimo acogerse a aquella interpretación jurídica, que sin ser descabellada, es favorable a los intereses del sujeto.

## 5. El supuesto al que hace frente la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2020 y el contenido de la resolución

El TS no aborda en esta sentencia la cuestión casacional que justificó la admisión del recurso de casación y declara que la sentencia de instancia resulta plenamente ajustada a derecho al apreciar la falta de motivación de la resolución sancionadora. Y aunque se parte de la premisa de que, como en la simulación siempre hay dolo, no pueden concurrir causas que excluyan la responsabilidad y, en concreto, la interpretación razonable de la norma, a la que se refiere el artículo 179.2 d) de la LGT, no hay un pronunciamiento expreso en ese sentido. Esto es, la resolución judicial no se pronuncia, como requería el interés casacional, acerca de si en las situaciones en que se declare simulación sería necesario o no motivar el elemento subjetivo de la conducta infractora.

Y ello lo hace el TS porque toma en consideración dos circunstancias relevantes. Se fija el Alto Tribunal, por un lado, en que la resolución sancionadora se apoya, para justificar la culpabilidad, en la simple negligencia, y no en el dolo, ante lo cual «no cabe tornar ahora en doloso lo que en vía administrativa se calificó de simple negligencia». En segundo lugar, se destaca que, en tanto que el importe de la cuota tributaria objeto de la actuación regularizadora en el ejercicio de 2005 era superior a 120.000 euros, deberían haberse remitido las actuaciones a la vía penal o al Ministerio Fiscal, como exige el artículo 180 de la LGT, por lo que «la apariencia de delito fiscal hacía precisa una mayor explicación del por qué no se remitió el expediente a la jurisdicción penal».

Es la primera de estas dos cuestiones la que lleva al TS a desestimar el recurso de casación. En efecto, no se casa la Sentencia de la AN de 14 de febrero de 2018 (rec. núm. 395/2016), que entiende que la resolución sancionadora no está suficientemente motivada. Pero no porque al acto de imposición de sanción no alcance los estándares establecidos por la jurisprudencia del TS ni porque se aprecie ninguna suerte de automatismo sancionador, sino porque, simplemente, la resolución sancionadora invoca negligencia y no dolo. Como dice la sentencia en «un caso así, decir que el recurrente habría actuado por simple negligencia, cuando lo que en realidad se sostiene es que ha actuado dolosamente argumentado extensamente sobre la simulación, contraviene el más elemental deber de congruencia en la motivación»<sup>16</sup>.

Y a pesar de que los pronunciamientos del TS se hacen «en la medida en que la simulación pueda presuponer la existencia de engaño y ocultación, y, por consiguiente, en

<sup>16</sup> En palabras del TS se estaría violando el límite implícito del artículo 25 de la CE:

[...] según el cual solo puede ejercerse la potestad sancionadora si los hechos no son paralelamente constitutivos de infracción penal, pues en estos casos de concurrencia normativa aparente, de disposiciones penales y administrativas que tipifican infracciones, solo la infracción penal es realmente aplicable, lo que determina que el único poder público con competencia para ejercer la potestad sancionadora sea la jurisdicción penal.

principio, dolo», no hay en la Sentencia de 13 de febrero de 2020, como dijimos, un pronunciamiento expreso sobre la necesidad o no de motivación en los supuestos de simulación.

## 6. Conclusiones

Como hemos visto, el TS, ante una cuestión de extrema importancia como es la motivación de sanciones en casos de simulación, no aborda la materia de interés casacional y confirma la sentencia de la AN por considerarla plenamente ajustada a derecho. Esta resolución de la AN entendía que el acto de imposición de la sanción no estaba razonablemente motivado. En cualquier caso, la ausencia de un pronunciamiento expreso sobre si en la simulación siempre hay dolo, sobre si pueden concurrir causas que excluyan la responsabilidad o sobre las exigencias de motivación, nos obliga a dar nuestra opinión al respecto.

Como es sabido, la cláusula antiabuso de simulación contenida en el artículo 16 de la LGT no incluye una definición de lo que se entiende por tal simulación, a diferencia de lo que ocurre respecto al conflicto del artículo 15 del mismo texto legal. Por eso, el concepto de simulación ha de ser el acuñado por la doctrina y jurisprudencia iusprivatista, a partir de la consideración de la *causa simulationis* como un supuesto de causa falsa, en los términos del artículo 1.276 del Código Civil. Así, de acuerdo con la Sentencia del TS 225/2012, de la Sala de lo Civil, de 4 de abril (rec. núm. 149/2009), la simulación absoluta es una «apariencia de negocio jurídico, en que las partes, de común acuerdo, constituyen lo que no es más que uno aparente, que carece de causa», mientras que la simulación relativa es «una apariencia de negocio jurídico distinto de aquel que se quiere celebrar». En casos de *interposición de sociedades* o de una sociedad que la Inspección reputa simulada, como el que incluye el supuesto fáctico de esta sentencia, estaríamos ante una *simulación absoluta*. Como también se sabe, es habitual el apriorismo de la Inspección a la hora de calificar sociedades interpuestas como simuladas. Pero la atribución de la condición de simulada a una mercantil requiere verificar que la constitución de la entidad no se guía por las motivaciones comunes que orientan la utilización de una sociedad (obtener financiación vía recursos ajenos, realizar una actividad económica con limitación de responsabilidad o, simplemente, ser titular de bienes y derechos...). Y, para que podamos hablar realmente de simulación absoluta de la persona jurídica, lo trascendente es la creación de un sujeto que no sustituye realmente a las personas físicas y, por tanto, que no responde a la función de creación de un nuevo centro de imputación de efectos jurídicos. En la simulación de la persona jurídica, detrás de la entidad no hay otra realidad jurídica, sino la simple y mera concurrencia de una persona física. De manera que la persona jurídica no actúa *realmente*, sino *nominalmente*. Y en relación con la sociedad interpuesta en el caso tratado por la sentencia del TS objeto de esta casación, la Inspección no ha llevado una evaluación de este tipo que pudiera conducir a la convicción de que nos hallamos ante un supuesto de simulación absoluta de una sociedad.

Al margen de ello, la simulación siempre supone la gestación de una apariencia y, por tanto, de una actuación guiada por la artificiosidad y la falsedad. Ese carácter artificioso de

la conducta de quien diseña un acto o negocio absolutamente simulado es lo que legitima que se pueda sancionar, además de hacer tributar al obligado tributario por el hecho, acto o negocio *disimulado* en lugar del *simulado*. Y es por ello por lo que cabe afirmar que la simulación presupone el dolo. Ello pone de manifiesto el contrasentido de la resolución sancionadora enjuiciada por la sentencia objeto de casación, que ante un supuesto de simulación se refiere a *negligencia* cuya omisión determina la actuación culposa del sujeto. Si la expresión «simulación dolosa» supone un pleonasma, la «simulación por negligencia» constituye un auténtico oxímoron.

En la medida en que es posible sancionar en la simulación absoluta por tratarse de una conducta dolosa, la apreciación de tal simulación en una regularización que, como la del presente caso, supone una cuota superior a 120.000 euros, supondría siempre la necesidad de que la Inspección tributaria remita las actuaciones a la vía penal. Aspecto sobre el que incide la citada sentencia del TS, que califica la actuación de la Inspección de incumplimiento del artículo 180.1 de la LGT.

Pero las dos cuestiones sobre las que no se pronuncia de forma determinante el TS son las relativas a la motivación y a la posible apreciación de una interpretación razonable de la norma como causa excluyente de la culpabilidad.

En cuanto a la primera cuestión, como hemos dicho, hay que asumir el importante rol que la motivación de la culpabilidad tiene en la imposición de sanciones. Hasta tal punto de que, a diferencia de lo que ocurre con los actos de carácter tributario como las liquidaciones, la motivación en materia sancionadora adquiere un perfil sustantivo. Y ello no solo porque la motivación es esencial para garantizar el derecho de defensa que hunde sus raíces en el artículo 24 de la CE, sino porque incorpora una valoración sobre la concurrencia de culpabilidad y resulta fundamental para enervar la presunción de inocencia. Si no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, no se pueden admitir sanciones sin motivación, ya que la motivación debe incluir una valoración de la concurrencia de dolo o culpa.

Por eso, ni siquiera en el supuesto de actos, hechos o negocios declarados en simulación, se puede prescindir de la motivación. Obviamente la motivación de las resoluciones sancionadoras debe ser una motivación *suficiente*. Y no parece necesaria una motivación muy extensa de la imposición de una sanción cuando se ha llegado a la conclusión de que la actuación del obligado tributario ha sido absolutamente simulada. Pero, también por ello, es necesaria una extrema escrupulosidad de la Administración a la hora de justificar la concurrencia de tal simulación. En especial, cuando la propia Inspección tiene, según el artículo 16 de la LGT, la facultad libérrima de declarar la concurrencia de simulación en el propio procedimiento inspector. Y de esa ausencia de motivación es de la que adolecen buena parte de las actuaciones de la Inspección en las que se aprecia simulación, incluida la presente. Suele ser habitual que se califiquen sociedades como simuladas de forma apriorística, sin justificar por qué razón se entiende que las mismas no sustituyen realmente a las personas físicas o tienen como objeto ocultar la titularidad de bienes. Se invoca la ausencia de sustancia económica, pero sobre la base de indicios endebles, como que la sociedad

no tiene suficientes activos o carece de empleados, que remansa beneficios, cuando no, que la sociedad tiene un tipo de gravamen inferior al que correspondería a la persona física.

En suma, en la medida en que la simulación presupone la existencia de un comportamiento artificioso, eminentemente doloso, en la apreciación de su concurrencia la Administración debe ser especialmente concienzuda. Y ello debe hacerlo desde los parámetros del Derecho Civil, lo que requiere localizar el acto o negocio disimulado frente a la apariencia simulada. Si no se lleva a cabo este ejercicio, no se determina correctamente la existencia de simulación.

Finalmente, si la simulación presupone un comportamiento doloso, será difícil apreciar circunstancias en las que resulte aplicable el artículo 179.2 d) de la LGT, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma. Pero debe tenerse en cuenta que la simulación se refiere a hechos. O, más bien, a actos o negocios con virtualidad puramente fáctica, a efectos de generar o no la obligación tributaria. Por eso, declarar que un acto o hecho es simulado es un ejercicio de calificación, no de interpretación. Por ello, al moverse la interpretación de la norma y la determinación de la simulación en planos diferentes (planos que, no obstante, pueden interactuar), sí cabría admitir casos hipotéticos en que el particular alegase que ha actuado amparado por una interpretación razonable de la norma. Verbigracia, porque crea que tal interpretación le legitima a crear una determinada sociedad o a formalizar un negocio para aprovechar, por ejemplo, una ventaja o beneficio fiscal. Y que la Inspección, por el contrario, considere, más allá de la razonabilidad o no de la interpretación del obligado tributario, que la sociedad constituida o el negocio formalizado son absolutamente simulados. Y es esa diferente dimensión en la que se mueven la interpretación y la simulación la que determinaría que, en un supuesto como este, no se podría enervar la calificación de un negocio como simulado invocando la interpretación razonable de la norma. Y es que ninguna interpretación razonable legitima para diseñar un acto, hecho o negocio absolutamente artificioso con el fin último de reducir o eliminar la carga fiscal.

## Referencias bibliográficas

- Betti, E. (1959). *Teoría General del Negocio Jurídico*. (Trad. de Marín Pérez). Madrid: Ed. Revista de Derecho Privado.
- Castro, F. de. (1999). *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas. Tomo X.
- Choclán Montalvo, J. A. (8 de enero de 2004). Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal. *La Ley*, 5928.
- Ferrara, F. (1961). *La simulación de los negocios jurídicos*. (Trad. Atard y de la Puente). Madrid: Ed. Revista de Derecho Privado.
- Gómez Calle, E. (1995). Voz «Simulación». *Enciclopedia Jurídica Básica*. Vol. IV. Madrid: Civitas.
- Gullón Ballesteros, A. (1969). *Curso de Derecho Civil. El negocio jurídico*. Madrid: Tecnos.



- López Tello, J. (2000). La cláusula antiabuso del Anteproyecto de Nueva Ley General Tributaria. *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario Español*. Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, n.º 16, septiembre.
- Palao Taboada, C. (8 de junio de 2001). Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. *Seminario Fernando Sáinz de Bujanda*, «Las nuevas medidas frente al fraude de ley tributaria». Madrid: IEF (inédito).
- Pedreira Menéndez, J. (2020). Sociedades profesionales e IRPF. Una década de conflicto. *Revista Interactiva de Actualidad, AEDAF*, 1.
- Ruiz Almendral, V. y Seitz, G. (2004). El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 53.