

R. CASACION núm.:

Ponente: Excmo. Sr. D.

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm.

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de septiembre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. _____ promovido por _____ representada por el procurador de los Tribunales don David García Riquelme, bajo la dirección letrada de don Alberto López Gómez, contra la sentencia núm. 74/2022, de 1 de febrero, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el procedimiento ordinario núm. _____

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, cuya postulación y defensa ostenta la Abogacía del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por
contra la sentencia núm. de 1 de febrero, dictada por la Sección
Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de
Justicia de Galicia, estimatoria parcial del recurso núm. formulado
frente al acuerdo dictado el 25 de junio de 2020 por el Tribunal Económico-
Administrativo Regional de Galicia, en la reclamación núm. 15/ y
acumuladas núms. 15/ 15/ , 15/ , 15/ ,
15/ y 15/ en relación con las liquidaciones
practicadas por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a
2014, y sanciones dimanantes de estas.

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó en lo sustancial el recurso
contencioso-administrativo con base, en lo que ahora interesa, en el siguiente
razonamiento:

«TERCERO.- Alterando el orden de los motivos alegados, para agotar todos los relativos al
acuerdo de liquidación, el recurrente invoca que la inspección concluye, aunque no lo declara
expresamente, que la relación entre la demandante y don un
supuesto de simulación absoluta, pues parte de que las facturas no reflejan operaciones
reales. Sin embargo, infringe el artículo 16.3 LGT y jurisprudencia del TS (sentencia
de 22 de julio) al no observar el procedimiento establecido a tal efecto. En todo caso,
considera que los indicios de los que parte la inspección carecen de peso y consistencia y han
sido desvirtuados.

Conforme indica la doctrina respecto de la simulación, la Administración Tributaria
dispone de la facultad de declarar por sí misma, sin necesidad de ejercitar la correspondencia
acción ante los tribunales, la existencia de simulación, aunque sea a los solos efectos de
aplicar el régimen fiscal correspondiente a los hechos disimulados, prescindiendo de los
simulados o aparentes. El recurso a la jurisdicción civil continuará con todo siendo
imprescindible en aquellos supuestos en que la simulación se produzca con la finalidad de

defraudar la acción administrativa de cobro en la fase de recaudación (por ejemplo, cuando se hace concurrir el crédito tributario con otros créditos de terceros que resulten de contratos simulados). Ahora bien, a diferencia del conflicto en la aplicación de la norma, la declaración administrativa de simulación no requiere ningún procedimiento especial. Así el artículo 16 LGT prevé: " 2. *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*".

Por tanto, la declaración de simulación, inherente en expresiones como "facturas que no reflejan operaciones reales" no precisa de un reconocimiento específico al margen del general de Inspección, que no actúa al amparo del artículo 13 de la LGT, por lo que no estamos ante un supuesto de la mentada sentencia del TS, sino que como el propio recurrente reconoce, la AEAT partió de la existencia de operaciones simuladas, de modo que este conocimiento excluye cualquier tipo de indefensión que se le pudiera producir al recurrente. Procede, pues, desestimar este motivo.

CUARTO.- Respecto de la carga de la prueba, en efecto, como postula la demandante, en atención a las reglas previstas en el artículo 105.1 LGT, compete a la Administración acreditar que los conceptos facturados no responden a servicios efectivamente realizados. Ahora bien, como es sabido en los supuestos de simulación no resulta fácil obtener una prueba directa sobre la misma al tratarse de supuestos de falsedad ideológica, en los que el emisor o el receptor de las facturas simularon, de común acuerdo, el negocio al que pretenden dar apariencia, entre otras maneras, mediante la emisión de las facturas, creando intencionadamente una apariencia de realidad, por lo que esa prueba directa será, generalmente, difícil de obtener, salvo aquellos supuestos excepcionales en los que sea posible una prueba de un hecho positivo directamente excluyente delo plasmado en las facturas cuestionadas.

[...]

La Administración demandada parte, pues, de unos indicios debidamente acreditados en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Inspección para, a través de un enlace racional, preciso y directo, concluir que el emisor de las facturas litigiosas no ha realizado las operaciones reflejadas en ellas.

De acuerdo con la normativa y la jurisprudencia citadas, corresponde a la recurrente probar la realidad de las operaciones en la medida en que no sólo constituye su carga al tratarse de cuotas por ella deducidas en su autoliquidación, sino porque la Administración ha



destruido a través de la prueba indiciaria o de presunciones la apariencia creada por los intervinientes a través de la emisión de facturas, su contabilización y hasta su pago. [...]

Pues bien, frente a los sólidos indicios expuestos, la demandante se limitó a criticarlos, sin aportar prueba alguna (ni siquiera el testimonio del Sr. [redacted] que los desvirtúa. Así, afirmó que la tributación del Sr. [redacted] por el sistema objetivo IRPF y simplificado IVA es conforme a la legalidad; que la relación mercantil entre ambos no exige la documentación escrita; que disponen de facturas (escuetas por la relación existente) y albaranes, pagados; los medios del Sr. [redacted] son suficientes para desarrollar su trabajo y, en cualquier caso, la Administración no aporta prueba pericial alguna en contra, como tampoco acredita el margen de beneficio imputado. Por último, se dice que irregularidades laborales o tributarios del Sr. [redacted] de existir, no le son imputables. En suma, entiende que la Administración no aporta prueba sobre la falta de realidad de los servicios a que se refiere la deducción. Pero no podemos olvidar que es la recurrente la que ha de acreditarla realidad de los mismos pues constituyen el fundamento del derecho que ejercita, la deducción.

[...]

Tal prueba no concurre en el caso enjuiciado pues, aunque como señala la recurrente el sistema de estimación objetiva en IRPF y simplificado en el IVA son legales, ciertamente en ocasiones se convierte en fuente de fraude ya que se utiliza para emitir facturas que no responden a la realidad, tanto en su contenido material, como en su cuantía, para facilitar a terceros la deducción de gastos y esto fue lo que aconteció en el caso de autos.

Los indicios de los que parte Inspección revelan que el Sr. [redacted] no disponía de capacidad personal, ni material, para poder realizar reparaciones de [redacted] en la empresa demandante que le permitiese en facturarlas cantidades antes referidas el recurrente. Frente a ello, la actora se limita a criticar los diferentes indicios, sin demostrar dato alguno que los contradiga (contratación irregular de personal por parte del Sr. [redacted]; material de [redacted] suministrados por terceros; necesidades reales de [redacted] y contratos con otras personas, etcétera).

Por todo ello, procede también rechazar este motivo de impugnación».

El procurador de la mercantil preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 17 de marzo de 2022, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 13, 15, 16 y 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

así como el artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004.

La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 24 de marzo de 2022.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 12 de julio de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

«3º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, para enervar la culpabilidad de un acuerdo sancionador derivado de la declaración, a partir de pruebas indiciarias, de simulación negocial, resulta hábil una sentencia penal que, analizando los negocios cuestionados, considera no acreditado que las facturas no se correspondan con trabajos reales y declara probada la realidad de tráfico comercial entre las partes en los periodos controvertidos.

4º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 108 y 180.1 en la redacción original (actuales artículos 250.2 y 251.2 y 3) 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.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], la representación de , mediante escrito registrado el 2 de septiembre de 2023, interpuso el recurso de casación en el que, con base en la doctrina sentada por este Tribunal [cita STS 1004/2023, de 14 julio (rec.)] que -se dice- «[...] ha establecido una vinculación directa entre los hechos probados en una Sentencia Penal y el proceso contencioso administrativo, cuando se refieran al mismo concepto y periodo impositivo [...]; [e]n este caso [...] se

refieren a las mismas facturas que determinan la regularización tributaria», concluye que debería estimar el recurso y anular la sanción recurrida, declarando «[...] la incorrección de la liquidación por sustentarse en una presunción inexistente» (pág. 8 del escrito de interposición). Apunta la «[...] contradicción entre los hechos fijados por la Sentencia del Juzgado de lo Penal y las liquidaciones/sanciones tributarias, y la posterior Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia impugnada, que repugnan al Derecho, al principio de seguridad jurídica consagrada en el art.9 CE, y donde también entra en juego el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva, reconocido por el art. 24.1 C.E., pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de pronunciamientos judiciales contradictorios», motivo por el que «[...] el sistema de recursos ordinarios a través de la casación, debe corregir dicha diferencia en favor del derecho a la tutela judicial efectiva admitiendo el presente incidente de nulidad, y admitiendo el recurso de casación» (págs. 11 y 20).

Finalmente solicita el dictado de sentencia «[...] por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente [su] recurso en los términos interesados, dictándose sentencia en la que se casa la sentencia dictada el 1 de febrero de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el recurso procediéndose a estimar el mismo anulando el acuerdo dictado el 6 de noviembre de 2020 por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, por la que se desestiman la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, por la que se desestiman la Reclamaciones Económico-Administrativas interpuestas frente a las liquidaciones dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria [«AEAT»], Delegación Especial de Galicia así como las sanciones impuestas por su disconformidad a Derecho; o que alternativamente retrotraiga el procedimiento contencioso administrativo al momento previo a que se dicte Sentencia teniendo en cuenta la Sentencia del Juzgado de lo Penal (sic).

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 22 de noviembre de 2023, escrito de oposición en el que sostiene que «[e]l propio hecho consistente en la sentencia penal está completamente fuera de los autos y del expediente administrativo, razón por la que no cabe considerarla en casación», a tenor de lo dispuesto en el art. 93.3 de la LJCA, y «[s]u aportación -sin cauce procesal- ya en la instancia casacional, donde no existe fase ni posibilidad probatoria, no da lugar a que se cumpla este presupuesto» (pág. 10 del escrito de oposición). Por ello entiende que la fijación de jurisprudencia «[...] no procede en las presentes circunstancias. La razón es que en el presente caso la sentencia penal estuvo completamente fuera del debate y de las posibilidades de examen y apreciación de la Sala de instancia. Por tanto, resulta irrelevante para decidir si la Sentencia es o no conforme a Derecho y debe o no casarse», a tenor de la doctrina recogida en «[...] la reciente sentencia de 29 de mayo de 2023 (RCA núm.), que declinó formular doctrina jurisprudencial [...]» (pág. 13), y suplica a la Sala que la sentencia que dicte confirme «[...] que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicit[a] su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario».

SEXTO.- 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 28 de mayo de 2024, continuándose la deliberación del mismo hasta el día 16 de julio, fecha en que tuvo lugar la votación y fallo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación y antecedentes del litigio.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. de 1 de febrero, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo

Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, estimatoria parcial del recurso núm. [redacted] instado por S.L. contra el acuerdo de 25 de junio de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, en la reclamación núm. 15/ [redacted] y acumuladas núms. 15/ [redacted] 15/ [redacted] 15/ [redacted] 15/ [redacted] 15/ [redacted] y 15/ [redacted], en relación con el acuerdo de liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicios 2011/2012/2013/2014, acta A02- [redacted] y acuerdo sancionador relativo a los mismos ejercicios e Impuesto, A51- [redacted]

Son hechos relevantes para resolver el presente recurso de casación los siguientes:

1. Iniciado un procedimiento inspector, cuyo objeto esencial fue la comprobación de la relación comercial de la entidad recurrente, [redacted] .. con don [redacted], la Administración tributaria dicta actas de disconformidad con liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2014, y sanciones dimanantes de estas.

La regularización practicada por Inspección consiste en minorar los gastos que la sociedad dedujo en las autoliquidaciones del impuesto y ejercicios de referencia, correspondientes a los servicios facturados por don [redacted] al concluir, en base los indicios que expone, que no se habían prestado realmente.

Asimismo, se impusieron las correspondientes sanciones, correspondientes a las cantidades dejadas de ingresar en los periodos comprobados bajo la infracción tipificada en el artículo 191 LGT por «dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo».

2. En fecha 25 de junio de 2020, el TEAR desestimó la reclamación económico-administrativa 15/ [redacted] y acumuladas 15/ [redacted]

15/ , 15/ 15/ , 15/ y
15/ / interpuestas contra los respectivos acuerdos de liquidación, acta
A02- y acuerdo sancionador por infracción tipificada en el artículo
191 de la LGT, A51-

3. Interpuesto recurso contencioso administrativo, registrado con el número
 , ante la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal
Superior de Justicia de Galicia, se dictó sentencia , de fecha 1 de
febrero de 2022, por la que se desestimó en lo sustancial el recurso
contencioso administrativo interpuesto contra la resolución económico
administrativa, a excepción de la liquidación correspondiente al ejercicio de
2011, así como la sanción correspondiente a dicho ejercicio, que se anularon
por apreciar la prescripción tributaria de la acción para liquidar y sancionar, y,
en cuanto a los intereses de demora, declaró que «[...] únicamente se devengarán
hasta el 7 de julio de 2016 [...]».

TERCERO.- *La argumentación de la sentencia recurrida.*

La argumentación de la sentencia recurrida, en lo que interesa para
resolver este recurso de casación se contiene en sus fundamentos jurídicos
cuarto y quinto. Dice así:

«[...] CUARTO.- Respecto de la carga de la prueba, en efecto, como postula la demandante,
en atención a las reglas previstas en el artículo 105.1 LGT, compete a la Administración
acreditar que los conceptos facturados no responden a servicios efectivamente realizados.
Ahora bien, como es sabido en los supuestos de simulación no resulta fácil obtener una
prueba directa sobre la misma al tratarse de supuestos de falsedad ideológica, en los que el
emisor o el receptor de las facturas simularon, de común acuerdo, el negocio al que pretenden
dar apariencia, entre otras maneras, mediante la emisión de las facturas, creando
intencionadamente una apariencia de realidad, por lo que esa prueba directa será,
generalmente, difícil de obtener, salvo aquellos supuestos excepcionales en los que sea
posible una prueba de un hecho positivo directamente excluyente de lo plasmado en las
facturas cuestionadas.



En suma, para constatar la simulación se necesita probar unos hechos negativos (en el caso de autos, la no realización efectiva de las operaciones facturadas) cuya acreditación, normalmente, tan solo puede alcanzarse mediante las denominadas pruebas de presunciones o de indicios. Por ello, la exigencia de carga probatoria puede ser modulada, con arreglo al principio de facilidad probatoria y por la efectividad de la denominada prueba de indicios o prueba indiciaria. En principio, frente a una serie de indicios que apuntan a la falta de realidad de operaciones facturadas, al interesado le resulta fácil acreditar la realidad del hecho positivo plasmado en las facturas.

En todo caso, sobre la validez de las pruebas de presunciones o indiciarias en las que sustenta la AEAT la regularización que nos ocupa, este Tribunal ha dicho con reiteración, por ejemplo, en la sentencia recaída en el recurso entre otras muchas, que la dificultad de demostrar la falsedad o simulación de los conceptos facturados ha tratado de atajarse admitiendo la validez de la prueba de presunciones en los términos previstos en el artículo 108.2 de la LGT que establece: "2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". O a través de la remisión que el artículo 106 LGT hace a las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la LGT establezca otra cosa. Y entre estos medios de prueba, previstos para los procedimientos civiles, están las presunciones.

La validez y suficiencia de este tipo de pruebas ha sido proclamada por la jurisdicción civil y la contencioso-administrativa (SSTS 08.03.2012, recurso de 20.09.2005) que destaca que " (...) rara vez se verifica directamente la existencia de un ardid que no trasciende la intención de sus autores. Como es sabido, dicha clase de prueba -presunciones- resulta válida si parte de unos hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de una proceso mental razonado, acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones) [artículo 396, apartado 1, de la Ley de Enjuiciamiento civil de 2000 y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/ (f.j. 6º) y 120/ (f.j. 2º)]".

Sentada la idoneidad de este tipo de pruebas para acreditar la simulación a que se refiere el artículo 16 LGT siempre que los indicios se encuentren suficientemente probados por medios directos y que exista una necesaria relación unívoca entre el hecho va a ser debidamente acreditada o el indicio o hecho a consecuencia o hecho consecuencia que se pretende acreditar para la aplicación de la norma, y que se exprese razonadamente la relación

unívoca entre los mismos, debemos examinar si en el caso de autos se cumplen estas circunstancias.

La AEAT constata en el seno del procedimiento de comprobación e investigación de las obligaciones tributarias del Sr. que este ejerce la actividad de reparación de

. Factura a la recurrente un promedio de 350.000 euros aproximadamente en los cuatro ejercicios inspeccionados (/2011; /2012, /2013 y /2014). Los gastos de la actividad incluido el personal ascienden a /2011; /2012, /2013 y /2014), resultando de estos datos un margen de beneficio que supera el 90%.

La facturación a la actora representa un 95% del total facturado, sin embargo, no mantiene la misma operativa y rastro documental que en las operaciones realizadas con otras empresas, en cuyas facturas sí figuran medios de transporte, fecha de entrega, etc. que se omiten en las controvertidas. La relación contractual solo se documenten albaranes/facturas, no existiendo ningún contrato por escrito, ni documentos de transporte, devoluciones, o cualquier otro documento que avale la efectiva realización de la operación factura. Las facturas se pagan por la actora mediante transferencia en la cuenta del Sr. y este retira el dinero, siendo sorprendente que ante los requerimientos de la AEAT, solo puede justificar parcialmente el destino del retirado, así en el año 2011 retira y solo justifica gastados

El Sr. declara como personal asalariado en el sistema de estimación objetiva un 0,25% (450 horas al año) y de titular 0,50 (900 horas). En el local dispone como material, un compresor, una clavadora de aire comprimido, una carretilla mecánica y un camión.

La Administración demandada parte, pues, de unos indicios debidamente acreditados en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Inspección para, a través de un enlace racional, preciso y directo, concluir que el emisor de las facturas litigiosas no ha realizado las operaciones reflejadas en ellas.

De acuerdo con la normativa y la jurisprudencia citadas, corresponde a la recurrente probar la realidad de las operaciones en la medida en que no sólo constituye su carga al tratarse de cuotas por ella deducidas en su autoliquidación, sino porque la Administración ha destruido a través de la prueba indiciaria o de presunciones la apariencia creada por los intervinientes a través de la emisión de facturas, su contabilización y hasta su pago. Tal y como señalamos con reiteración " no basta con la existencia de facturas ni la salida de fondos por el importe facturado para acreditar la veracidad de las operaciones cuando existe tal

pluralidad de indicios reveladores de lo contrario, no desvirtuados por meras manifestaciones no corroboradas con elemento de prueba alguna... a la hora de decidir sobre la procedencia de una deducción no puede otorgarse un valor absoluto y exclusivo a la factura, desplazando la propia existencia del negocio jurídico que la respalda. Existe un cierto componente causal que no puede desdesharse y, por ello, la afirmación de que una operación de intermediación no tiene por qué considerar la real existencia y transmisión de los bienes objeto de facturación no puede aceptarse, pues ello implica situar el ámbito de la deducción estrictamente en el plano formal, y establecer el derecho en función de la repercusión y la factura. Por el contrario, la realidad de la operación es una exigencia del artículo 92 LIVA insoslayable de cara a la deducción que se instrumente, ciertamente, a través de la factura y de la repercusión, pero que no puede aceptarse sin la convergencia de los tres elementos".

Pues bien, frente a los sólidos indicios expuestos, la demandante se limitó a criticarlos, sin aportar prueba alguna (ni siquiera el testimonio del Sr.) que los desvirtúe. Así, afirmó que la tributación del Sr. por el sistema objetivo IRPF y simplificado IVA es conforme a la legalidad; que la relación mercantil entre ambos no exige la documentación escrita; que disponen de facturas (escuetas por la relación existente) y albaranes, pagados; los medios del Sr. son suficientes para desarrollar su trabajo y, en cualquier caso, la Administración no aporta prueba pericial alguna en contra, como tampoco acredita el margen de beneficio imputado. Por último, se dice que irregularidades laborales o tributarios del Sr. de existir, no le son imputables. En suma, entiende que la Administración no aporta prueba sobre la falta de realidad de los servicios a que se refiere la deducción. Pero no podemos olvidar que es la recurrente la que ha de acreditar la realidad de los mismos pues constituyen el fundamento del derecho que ejerce, la deducción.

Como declara el Tribunal Supremo en la sentencia de 12.02.2015 (ECLI:ES:TS:2015: "Por lo que hace al requisito de la justificación del gasto... Es precisamente el carácter real de los gastos que nos ocupan, esto es, que se correspondan con servicios efectivamente prestados, lo que ha sido negado desde el inicio por la Inspección y confirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Desde esta perspectiva, ha de anticiparse que la Sala coincide plenamente con las resoluciones recurridas en cuanto a la falta de acreditación por el contribuyente (como a él incumbía) de la efectiva prestación del servicio que supuestamente se remuneraba con las facturas controvertidas.

Y es que, frente a la negativa de la Administración a la admisión del gasto, se limita el contribuyente a alegar que debió ser la Inspección la que probara que las facturas en cuestión eran falsas o falseadas, sin aportar tampoco en sede judicial dato alguno que permita a la Sala constatar que los servicios a los que las facturas se refieren fueron real y efectivamente prestados".

Tal prueba no concurre en el caso enjuiciado pues, aunque como señala la recurrente el sistema de estimación objetiva en IRPF y simplificado en el IVA son legales, ciertamente en ocasiones se convierte en fuente de fraude ya que se utiliza para emitir facturas que no responden a la realidad, tanto en su contenido material, como en su cuantía, para facilitar a terceros la deducción de gastos y esto fue lo que aconteció en el caso de autos.

Los indicios de los que parte Inspección revelan que el Sr. no disponía de capacidad personal, ni material, para poder realizar reparaciones de a la empresa demandante que le permitiese en facturar las cantidades antes referidas el recurrente. Frente a ello, la actora se limita a criticar los diferentes indicios, sin demostrar dato alguno que los contradiga (contratación irregular de personal por parte del Sr. material de reparaciones suministrados por terceros; necesidades reales de y contratos con otras personas, etcétera).

Por todo ello, procede también rechazar este motivo de impugnación.

QUINTO.- En cuanto la sanción, se aduce la infracción del artículo 209.2 LGT, toda vez que se notificó a la demandante el inicio del procedimiento sancionador antes que el acuerdo de liquidación, lo cual estima contrario al plazo previsto en dicho precepto que dispone: "Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

La actuación de la Administración es conforme a Derecho a la luz la jurisprudencia plasmada en la STS 05.11.2020, recurso que señala: "... en sentido coincidente a como lo hemos hecho en las sentencias dictadas en los recursos de casación núms. en la segunda de las cuales incluimos esta recapitulación final que ahora reiteramos por constituir una síntesis que, acaso, puede resultar útil para una exposición sintética de nuestra decisión. Ni el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa".

Por último, en cuanto a la ausencia de culpabilidad e infracción de la presunción de inocencia, destacar que la operativa descrita lejos de descartar el elemento subjetivo del tipo, lo pone de manifiesto al contabilizar y deducir unos gastos ficticios, que no han tenido lugar y, con ello, dejar de ingresar unas cuotas determinadas. Dicha mecánica no pueda configurarse como excluyente de la responsabilidad en términos del artículo 179.2, d) LGT en cuanto responda a una razonable interpretación de la norma. La administración la sienta a partir de indicios o sospechas como ya indicamos se consideran, y así lo aceptamos, determinantes de una simulación. En estos casos, conforme a la STS 22.10.2020, recurso : "Estamos ya en disposición de responder a la cuestión con interés casacional que, como se sabe consiste en "aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares". La respuesta es que estimada la existencia de "actos o negocios simulados", a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa".

Como no cabe duda alguna de que la conducta es sancionable y que en el caso de las simulaciones estas se acreditan a través de indicios y no con pruebas directas, no cabe apreciar las infracciones denunciadas, por lo que debemos rechazar el recurso, sin perjuicio de la incidencia que tenga en la sanción la prescripción de la liquidación del IS del ejercicio 2011. [...].».

CUARTO.- *La cuestión de interés casacional.*

Por auto de 12 de julio de 2023 se admitió el presente recurso de casación, para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

«3º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, para enervar la culpabilidad de un acuerdo sancionador derivado de la declaración, a partir de pruebas indiciarias, de simulación negocial, resulta hábil una sentencia penal que, analizando los negocios cuestionados, considera no acreditado que las facturas no

se correspondan con trabajos reales y declara probada la realidad de tráfico comercial entre las partes en los periodos controvertidos.

4º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 108 y 180.1 en la redacción original (actuales artículos 250.2 y 251.2 y 3) 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».

QUINTO.- *La posición de las partes en el recurso de casación.*

A) Las alegaciones de la parte recurrente,

El escrito de interposición comienza poniendo de manifiesto que la liquidación y la sanción parten como premisa de la presunción de que las facturas emitidas por don son falsas por la inexistencia de medios materiales y humanos.

Frente a esta presunción basada en indicios, el recurrente trae a colación la sentencia del juzgado de penal de fecha 24 de marzo de 2021, que ha conocido tras el dictado de la sentencia del TSJ de Galicia. Alude a que dicha sentencia absuelve a don y señala con rotundidad que existe una estructura económica para sostener las facturas aquí cuestionadas.

A raíz de este pronunciamiento, exige que los hechos declarados probados por el juzgado de lo Penal vinculen a la jurisdicción contencioso administrativo. Apoya su petición en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de octubre de 2016 (rec.), en la que se reconoció que los hechos probados declarados en una sentencia penal vinculan a la Administración tributaria o a los Tribunales del orden contencioso-administrativo en aquellos supuestos en los que el proceso penal y el

procedimiento administrativo o el proceso contencioso administrativo tienen por objeto diferentes conceptos impositivos.

Del mismo modo, menciona la sentencia de 21 de febrero de 2019 (rec.) y la STS de 14 de julio de 2023 (rec.).

Subraya que la sentencia penal aportada no se refiere únicamente al mismo concepto y periodo impositivo, sino que examina exactamente las mismas facturas que determinaron la regularización tributaria en el presente procedimiento. Sostiene que no se puede sustentar la culpabilidad de la sanción en base a un hecho que ha sido desacreditado por sentencia penal.

En conclusión, entiende que una sentencia de un juzgado de lo penal ha destruido la base de la presunción que determinó la liquidación y la sanción tributaria, como fue la presunción de la existencia de facturas falsas. Una vez que desaparece dicha presunción de la falsedad de las facturas debe decaer cualquier regularización tributaria tanto a nivel liquidativo como a nivel sancionador. De este modo, si esta conclusión debe proclamarse de cualquier acto regido por la LGT, el principio de culpabilidad y la necesidad de su prueba impiden que exista cualquier sanción derivada de una presunción que ha sido desacreditada por una sentencia penal.

Todo ello implica, en el criterio de la recurrente, que se ha aplicado de forma incorrecta los artículos 179, 191 y 108 LGT y en coherencia interesa la estimación del recurso de casación anulando la sentencia recurrida, así como la resolución del TEAR de Galicia y la sanción de la que traen causa.

Ahora bien, también interesa que la liquidación sea anulada en cuanto entiende que vulnera igualmente el artículo 24.1 CE, pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela judicial efectiva y la firmeza de pronunciamientos judiciales contradictorios. Sobre este extremo, sostiene que la sentencia del TSJ y del Juzgado de lo penal son contradictorias, pues analizan de forma opuesta los mismos hechos.

B) Las alegaciones de la parte recurrida (Abogacía del Estado).

Comienza el escrito de oposición delimitando el centro de la controversia, de modo que advierte que una eventual sentencia estimatoria debería quedar constreñida al examen del acuerdo sancionador exclusivamente, sin que se pueda evaluar la liquidación y ello so sustenta en función del interés casacional objetivo que ha sido admitido en las presentes actuaciones.

Advierte que no se pueden examinar cuestiones de hecho en un recurso de casación, si bien reconoce que el auto propone una cuestión jurídica. No obstante, explica que el debate sobre la sentencia penal no ha sido planteado ni en vía administrativa ni en el proceso de instancia. Afirma que la Sala sentenciadora no conocía la sentencia penal en el momento de la deliberación y fallo, de modo que recuerda que la sentencia penal está fuera de los autos y del expediente administrativo, razón por la cual no cabe considerarla en casación. Niega que se pueda acudir al artículo 93 LJCA dado que no se trata de integrar los hechos admitidos como probados.

Reitera que la sentencia penal se ha aportado ya en la formulación del recurso de casación. Considera, por tanto, que se trata de un documento nuevo que la Sala sentenciadora no conocía, ni pudo considerarla al sentar la doctrina.

Desde esta perspectiva, alude a la sentencia de 14 de julio de 2023 (rec.) y estima que efectivamente el juez contencioso puede llegar a una distinta apreciación sobre los hechos, exponiendo las razones que le llevan a no respetar los hechos de la anterior sentencia penal, si bien en el presente procedimiento no se ha tenido esta oportunidad dado que la sentencia penal no fue incorporada a las actuaciones.

Sostiene que la confrontación entre las dos sentencias no puede examinarse en el marco de un recurso de casación contra la primera sentencia, sino a través del llamado recurso de revisión previsto en el artículo 102 LJCA.

En conclusión, afirma que no procede en las presentes actuaciones fijar la jurisprudencia ya que la sentencia penal se mantuvo completamente fuera del debate y de las posibilidades de examen y apreciación de la Sala de instancia. En este sentido, se remite a la sentencia de 29 de mayo de 2023 (rec.).

En todo caso, defiende subsidiariamente que la única doctrina jurisprudencial que se podría fijar sería la siguiente: «para enervar mediante un recurso de casación contra una sentencia contencioso administrativa la culpabilidad de un acuerdo sancionador derivado de la declaración a partir de pruebas indiciarias, de simulación negocial no resulta hábil una sentencia penal que no haya sido alegada, ni aportada, ni conocida en las actuaciones administrativas y judiciales que hayan concluido mediante aquella sentencia contencioso-administrativa».

SEXTO.- Delimitación del ámbito de este recurso de casación.

Sobre la relación de la doctrina Saquetti y el recurso de casación contencioso-administrativo ya se ha pronunciado esta Sala en diversas ocasiones, estableciendo los límites y alcance de un pronunciamiento en el que deba aplicarse la referida doctrina. Entre dichos pronunciamientos, aparte del recaído en la sentencia de 25 de septiembre de 2021 (rec. cas.), conviene detenernos en la sentencia de 8 de septiembre de 2022 (rec. cas.), en la misma se hacía las siguientes consideraciones - añadimos negritas-:

«Dada la conexión que guarda este recurso de casación con los tres anteriores resulta innecesario reiterar íntegramente los extensos argumentos de aquellas sentencias que damos por reproducidos y que llevan a sentar la siguiente doctrina:

"A los efectos de dar respuesta a la cuestión casacional que se suscita en el presente recurso, de acuerdo con los anteriores razonamientos y en respuesta a la cuestión en la que el auto de admisión apreció interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, **ha de entenderse que la exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo nº 7 del CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti c. España, puede hacerse efectiva mediante la interposición de recurso de casación, para cuya admisión habrá de valorarse si en el escrito de preparación se justifica la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH y el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida al confirmar la resolución administrativa sancionadora**".

[...]

Y, finalmente, corresponde al órgano jurisdiccional la valoración de la prueba, de acuerdo con las normas procesales establecidas al efecto, cuya vulneración no se ha invocado en este caso y que no resulta del hecho de que, de manera justificada y exhaustiva y contrastadas las pruebas de cada parte, se pronuncie sobre aquella que le merece mayor credibilidad.

[...]

Debe añadirse que la reciente STC 22, de 13 de junio (recurso de amparo) publicada en el BOE 18 de julio de 2022 ha confirmado la doctrina expresada en las sentencias del Pleno de esta Sala, debiéndonos remitir a su FJ 6 y limitarnos aquí a recoger lo siguiente.

"(...) A este respecto la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado ya sobre la garantía del derecho a la revisión de las sentencias que confirmen previas resoluciones sancionadoras de la Administración en los supuestos, como el presente, en los que la revisión de las resoluciones administrativas sancionadoras fuera competencia de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional o de los Tribunales Superiores de Justicia. Así, a la hora de determinar si el recurso de casación constituye un medio idóneo para cumplir la exigencia de que la declaración de culpabilidad «sea examinada

por un órgano jurisdiccional superior", el Tribunal Supremo ha fijado una interpretación en favor del interés casacional objetivo a los efectos de la admisión del recurso, **siempre que la finalidad del reexamen se justifique en la vulneración por la sentencia de instancia de las normas y jurisprudencia aplicables al caso y que hayan sido vulneradas en esa sentencia de instancia**. Así, considera que "la exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo n.º 7 CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 30 de junio de 2020, en el asunto *Saqueti c. España*, puede hacerse efectiva mediante la interposición de recurso de casación, para cuya admisión habrá de valorarse si en el escrito de preparación se justifica la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida al confirmar la resolución administrativa sancionadora" (SSTS y , ambas de 25 de noviembre, y de 20 diciembre .

La vigente regulación legal, tal como ha sido entendida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo no se opone, por tanto, a que la impugnación de la sanción impuesta por la administración y confirmada en la instancia pueda ser examinada en casación por el Tribunal Supremo, incluso aunque, en el caso concreto, la decisión consista en la inadmisión del recurso. Es también reiterada la doctrina según la cual el derecho a obtener del órgano judicial una resolución sobre el fondo de las pretensiones "también se satisface con una decisión de inadmisión, por razones formales o materiales, siempre que sea motivada y se funde en la existencia de una causa legal que resulte aplicada razonablemente" (STC de 7 de febrero, Eso significa que el reexamen jurisdiccional se garantiza con la posibilidad de recurso contra la confirmación judicial de la sanción impuesta, aunque dicho recurso derive en un pronunciamiento de inadmisión.

En todo caso, la configuración de las garantías que impone el CEDH en relación con el Derecho interno es una cuestión que solamente compete al legislador en el uso de la capacidad normativa de que dispone para la configuración de los recursos en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo. Las garantías han de realizarse en el marco legal establecido en el ordenamiento jurídico respecto a su ejercicio pues "las formas concretas mediante las cuales se estructura un determinado proceso no tienen naturaleza constitucional, sino que pertenecen a la libertad de decisión del legislador, adoptada en función del equilibrio de intereses y valores a los que sirve el proceso" [STC de 22 de julio, ».

Sin perjuicio de entrar posteriormente sobre los concretos hechos que nos ocupan, parece oportuno, para determinar el alcance del pronunciamiento que nos compete, atender a las alegaciones y peticiones de las partes.

La parte recurrente básicamente sostiene que la sanción impuesta a la recurrente descansa en esencia en que un proveedor de la entidad

, emitía facturas falsas y luego hacia retiradas de efectivo, que se presumen que les llegaban a y más concretamente a sus socios. Este último aspecto no es objeto de este litigio, habiendo sido resuelto, en cuanto a las liquidaciones giradas a una de los socias, doña

en la STS de 5 de abril. La liquidación y sanción se fundamenta en la presunción de que las facturas eran falsas y no existía realmente el gasto que con las mismas se pretendía acreditar. Respecto a la imputación de delito de falsedad documental que se imputaba al proveedor don , ha recaído sentencia firme del Juzgado de lo Penal de 24 de marzo de 2021, que absuelve al proveedor Sr. lo que la parte recurrente supondría que ha decaído la presunción en que se asentaría la regularización tributaria. Considera que el art. 108.2 Ley General Tributaria no permite acudir a la prueba de indicios tomando como base otra prueba de indicios, no cabe una “doble” prueba indiciaria. Por tanto, dice, no existe conexión en el nexo entre el hecho afirmado y que entiende desvirtuado por la sentencia del juzgado de lo penal, la inexistencia de la realidad de un servicio que se documentaba en las facturas, y la deducción de gastos.

Al respecto resulta oportuno recordar lo dicho en la sentencia de 20 de diciembre de 2021, rec. cas. como recuerda la parte recurrida las cuestiones de hecho están excluidas del debate casacional, y la declaración de simulación, y por consiguiente la percepción de haber mediado culpa en la conducta sancionada, tiene su fundamento en la valoración probatoria y en los hechos tenidos por probados -aunque con matices, cabe añadir-; pues bien, veamos que se ha dicho al respecto cuando debe aplicarse al caso concreto la doctrina Saquetti y sobre el nuevo examen de la culpabilidad. A propósito

traemos a colación la sentencia de este Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2021 (rec. cas. _____), sobre el alcance del contenido del derecho reconocido en el artículo 2 del Protocolo núm. 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020:

«A la vista de las anteriores conclusiones debemos examinar la incidencia que comporta en nuestro actual sistema procesal contencioso administrativo la exigencia del examen de la declaración de culpabilidad por una infracción administrativa que, conforme a su propia naturaleza, debe considerarse penal y someterse a las garantías que impone el artículo 2 del Protocolo.

(...)

A la vista de esa atribución competencial, no ofrece problema alguno en relación a la exigencia del reexamen cuando la competencia venga atribuida a los Juzgados, tanto provinciales como centrales, porque sus sentencias son susceptibles de recuso de apelación para ante las Salas de esta Jurisdicción de los Tribunales Superiores de Justicia, en el primero de los mencionados órganos unipersonales, o ante la de la Audiencia Nacional, cuando la sentencia se dictase por los segundos (artículo 81). Y no puede pasar desapercibida la circunstancia de que estas sentencias de los Juzgados, además del recurso de apelación, pueden ser objeto del recurso de casación (artículo 86).

En esa sucinta exposición de los supuestos competenciales de nuestro sistema de recursos, en función del reparto competencial, tampoco ofrecen especiales reparos a los efectos de tener por cumplida la exigencia del examen por un tribunal superior aquellos supuestos en que la revisión de los actos sancionadores venga atribuido a esta Sala Tercera porque, siendo el máximo órgano de esta Jurisdicción (artículos 123 de la Constitución y 53 de la Ley Orgánica del Poder Judicial), es de aplicación la exención que, con toda lógica, se impone en el artículo 2.2º del Protocolo.

(...)

Acotado el debate a las mencionadas sentencias de los órganos colegiados susceptibles del recurso de casación, de conformidad con lo establecido en el artículo 86, consiste en si el recurso de casación constituye un medio idóneo para cumplir la exigencia de que la declaración de culpabilidad "sea examinada por un órgano jurisdiccional superior".

(...)

La cuestión del examen de la declaración de culpabilidad o de condena por un órgano jurisdiccional superior en las resoluciones administrativas sancionadoras no es nuevo en nuestro Derecho y ya la doctrina se ha ocupado de esta cuestión postulando algún sector la exigencia de instaurar en nuestro sistema procesal contencioso-administrativo la doble instancia jurisdiccional, abriendo el recurso de apelación a todas las sentencias dictadas en única instancia por las Salas de los TSJ y de la AN; propuesta que se ha acentuado al comentar el alcance de la sentencia Saquetti.

(...)

Conforme se ha expuesto al reseñar la jurisprudencia del TEDH, ninguna duda existe que el recurso de casación de nuestra Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa constituye un instrumento procesal idóneo para salvaguardar la garantía reconocida en el artículo 2 del Protocolo. El hecho de que el mismo esté sometido a una serie de limitaciones, no solamente formales, no empuja esa conclusión, habida cuenta de que el Tratado y el Protocolo dejan al criterio de los Estados el régimen de los recursos que habilitan la doble instancia.

Para establecer la vinculación de la exigencia de la doble instancia con nuestro actual sistema del recurso de casación, esto es, con la concurrencia del interés casacional objetivo, debemos traer a colación lo que antes se dijo en relación a los supuestos en que se invoca esa garantía del reexamen, que no constituye un fin en sí mismo sino que, en cuanto instrumento de orden procesal, su finalidad es dar efectividad al derecho del sancionado, a quien se le ha rechazado la revocación de la sanción impuesta por la Administración, dando oportunidad de que la decisión sea examinada por este Tribunal Supremo en recurso de casación, que es la garantía que se le reconoce por los Textos internacionales sobre Derechos fundamentales.

Para el examen de esa cuestión deberemos tener en cuenta que, en principio y centrado ya el debate en las sentencias que revisen actos sancionadores por infracciones que deban ser consideradas como de naturaleza penal, cuando se aduzca una infracción del ordenamiento jurídico, comporta el cumplimiento del primer presupuesto para la admisión del recurso. Es decir, la controversia no puede centrarse ya en si procede el reexamen por este Tribunal Supremo, sino en facilitar al sancionado, a quien se le ha desestimado el recurso en la instancia, la posibilidad de poder someter a este Tribunal Supremo las infracciones del ordenamiento que considere que se han desatendido en esa primera sentencia.

Es decir, el derecho al reexamen del artículo 2 del Protocolo no constituye un fin en sí mismo, como cabría concluir de todo el debate suscitado en este recurso, a la vista del énfasis que sobre ello se hace en el escrito de interposición, sino un medio a través del cual se puedan suscitar esas cuestiones sobre las posibles infracciones del ordenamiento a que se cree derecho el sancionado; lo cual ciertamente que consta en el escrito de interposición. Ahora bien, ello no comporta, como ha quedado reflejado en el examen de la jurisprudencia del TEDH y en contra de lo que se sostiene en el escrito de interposición, que puedan suscitarse en el recurso de casación cuestiones de mero hecho, esto es, una revisión de la valoración de la prueba realizada por el Tribunal de instancia, lo cual está, en principio, vedado en el recurso de casación, como se ha expuesto (ello sin perjuicio de la posibilidad de integrar los hechos a que se refiere el artículo 93. 3º) y que no constituye un presupuesto ineludible del derecho reconocido en el artículo 2 del Protocolo.

Queda por referirnos al interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que, como hemos visto, constituye el otro presupuesto ineludible para la admisión del recurso de casación. Pues bien es esa revisión de la culpabilidad la que se pretende por el recurrente y es la que constituye el fin del recurso. Luego deberá estimarse que lo reconocido en el artículo 2 del Protocolo es esa posibilidad de que en vía de recurso de casación este Tribunal Supremo pueda hacer un reexamen de las cuestiones --sustantivas y con exclusión de las cuestiones de mero hecho-- que hayan sido suscitadas por el sancionado en la instancia o tomadas en consideración por el Tribunal *a quo*.

Ahora bien, los párrafos 2º y 3º del artículo 88 de la Ley procesal recogen supuestos en los que el Tribunal pueda apreciar el interés casacional o cabe presumir que concurre el mismo. Sin embargo no son supuestos tasados ("*entre otras circunstancias*", establece el precepto), lo que admite interpretar que la necesidad del reexamen de las resoluciones sancionadoras para este tipo de sentencias, con el fin expuesto, debe integrarse en los mencionados supuestos de interés casacional, por imponerlo la normativa reguladora de los derechos fundamentales, ahora reforzada con la ratificación del Protocolo número 15 al Convenio a que antes se hizo referencia.

Es decir, la proyección del artículo 2 del Protocolo en el actual sistema de nuestro recurso de casación no está tanto en la posibilidad ineludible de que se admita el recurso, sino en la garantía que debe conferirse al sancionado de que la impugnación de la sanción impuesta por la Administración y confirmada en la instancia --si se estima el recurso en la instancia decae el derecho del artículo 2 del Protocolo-- pueda ser examinada por este Tribunal Supremo y que siempre debe de hacerse posible cuando se invoque una infracción sustantiva, porque ese es el derecho que le reconoce el mencionado precepto y exige el TEDH conforme a la sentencia Saquetti.

Lo expuesto no supone que sin mayores razones que la denuncia de una infracción del ordenamiento y la declaración de culpabilidad por este tipo de infracciones comporte sin más la admisión del recurso de casación. Ha de estar condicionado, por supuesto, a que se invoque una cuestión de naturaleza sustantiva o procedimental que haya sido suscitada en la instancia y rechazada por el Tribunal que dictó la sentencia recurrida, respecto de la cual no exista ya jurisprudencia.

Con todo, no puede perderse de vista que, como se declara por el TEDH, una resolución denegando el recurso da plena satisfacción a la garantía de la doble instancia, lo cual permite concluir que el auto en que se declarase la inadmisión del recurso de casación, no es contrario al artículo 2 del Protocolo. Lo que exige el derecho al reexamen es que el ordenamiento procesal habilite la posibilidad de que la condena por infracciones administrativas de naturaleza penal, pueda ser revisada por un Tribunal superior. Ahora bien, como también ha declarado el Tribunal, conforme a los propios términos del artículo 2 del Protocolo y se reseña en el Instrumento de interpretación a que ya nos hemos referido, la concreta regulación de ese derecho se deja a la normativa interna de los Estados y que la regulación de los mecanismos procesales para esa revisión puede establecer presupuestos formales, por lo demás propios del Derecho Procesal, sin que dichos condicionantes procesales puedan comportar la vulneración de la garantía del reexamen.

Es decir, si el TEDH consideró que en asunto Saquetti se había vulnerado la garantía del Protocolo lo fue, y así se declara de manera expresa, porque en la regulación de la casación que era aplicable en aquel proceso impedía que toda sanción inferior a 600.000 € pudiera acceder a la casación; pero lo que termina aceptando el Tribunal no es propiamente esa omisión, sino el hecho de que en ese reexamen pudieran haberse corregido las pretendidas vulneraciones del ordenamiento que había denunciado el sancionado y que es lo que en última instancia termina acogiendo el mismo Tribunal Europeo, como ya se ha expuesto anteriormente. Y esa limitación ha desaparecido en el actual sistema de nuestra casación, como lo evidencia que estemos ahora examinando una sentencia que confirmó una sanción inferior a dicha cuantía y nada habría impedido haber admitido el recurso de casación incluso con menor cuantía. Es decir, en el actual modelo casacional, como se argumentó anteriormente, ninguna resolución sancionadora está excluida de que la sentencia que la confirmase pueda acceder al recurso de casación. Y esa amplitud de revisión que establece el Legislador español es suficiente para dar por cumplida la exigencia procesal.

A lo antes concluido no puede oponerse el rigor que el propio Legislador impone y la jurisprudencia de esta misma Sala ha establecido para el trámite de admisión de la casación porque, en primer lugar, ese será un debate que deberá suscitarse en cada supuesto en que por esas circunstancias se inadmita el recurso que, por cierto, no ha supuesto excluir la

admisión en este concreto asunto. Pero además, y en segundo lugar, debe destacarse que la jurisprudencia del TEDH, como ya se dijo, no considera que la garantía del reexamen imponga que, en todo caso, deba suponer la revisión por un Tribunal superior de las sanciones de naturaleza penal, sino que esa revisión puede condicionarse a los presupuestos que cada Estado considere procedentes, en el bien entendido de que esas «limitaciones impuestas por la legislación nacional al derecho de apelación mencionado en esta disposición deben, por analogía con el derecho de acceso a los tribunales consagrado en el artículo 6 de la Convención, perseguir un fin legítimo y no vulnerar la esencia misma de este derecho» (las antes reseñadas sentencias de 27 de abril de 2000, *Haser c. Suiza* (dec.) y de 8 de enero de 2009, *Patsouris c. Grecia*). Deberá concluirse que si conforme a nuestra regulación interna el recurso de casación, que es suficiente para garantizar la doble instancia, se somete a requisitos formales, no por ello se desvirtúa esa consideración.

Es más, cabría añadir a esa conclusión, que ese rigor formal que en la admisión del recurso de casación se denuncia en el escrito de interposición, debe tener en cuenta la anterior conclusión de que el reexamen se garantiza con un examen de legalidad, que no desmerece el cumplimiento de la garantía, porque dichas exigencias procesales están fundamentalmente centradas en que el asunto planteado por el recurrente carezca del interés casacional por existir ya jurisprudencia, lo cual no puede considerarse que desmerece la garantía que comporta la doble instancia por rechazar un recurso que, en la forma expuesta, comporte una innecesaria reiteración de esa jurisprudencia.

De lo expuesto es cierto que deberá concluirse que la jurisprudencia del TEDH exige el derecho al reexamen, como manifestación del derecho a un proceso con todas las garantías, de quien ha sido declarado culpable de una infracción de naturaleza penal, y que si el recurso de casación de nuestra Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa cumple con dicha exigencia, existe ya un principio en favor de dicha garantía y, en lo que ahora interesa, en vincular el interés casacional objetivo en su favor. Esto es, considerar que cuando se hayan dictado en única instancia por las Salas Territoriales de este Orden Jurisdiccional sentencias confirmando resoluciones administrativas en las que se ha declarado la culpabilidad por infracciones de naturaleza penal --no en los casos en que se estimasen dichos recursos-- el derecho fundamental afectado comporta hacer una interpretación en favor del interés casacional objetivo a los efectos de la admisión del recurso, siempre y cuando la finalidad del reexamen esté justificada en una pretendida y razonada vulneración de las normas y jurisprudencia aplicables al caso y que hayan sido vulneradas en esa sentencia de instancia; interpretación que ciertamente no puede afectar a una mera cuestión de hecho, que se excluye de manera categórica de nuestro actual sistema, acogiendo la extensión que a la revisión se declara por la jurisprudencia del TEDH.

Ese presupuesto ciertamente no deja de ofrecer serios reparos a la hora de su aplicación, pero también lo es que es difícil aventurar las cuestiones de legalidad que pueda suscitar cada caso en que se hiciera una declaración de culpabilidad y quizás no esté de más tomar en consideración a estos efectos el presente recurso, en el que la mercantil sancionada implora su derecho a la doble instancia con la finalidad, no de cuestionar los hechos, que expresamente se excluyen del debate casacional, como se dice en el escrito de interposición, sino si el Tribunal de instancia puede desestimar el recurso tomando en consideración actuaciones que no estaban en el previo procedimiento administrativo; y en ese sentido ha sido apreciado el interés casacional en el auto de admisión. Téngase en cuenta que el auto de admisión dictado por la Sección Primera de esta Sala Tercera, lo justifica en base a lo establecido en el artículo 81.1º, en relación con el 90.4º, ambos de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, estimando implícitamente que dicha admisión está amparada en el artículo 88. 3º. a) -el invocado- en el escrito de preparación y acogido en el auto de admisión dictado por la Sala de instancia. Es decir, se considera que el Protocolo, en la forma en que ha sido interpretado en la sentencia Saquetti, constituye una cuestión que suscita interés casacional para la formación de la jurisprudencia, habiéndose admitido el recurso y encontrándonos ahora examinando no solo esa cuestión, que es medial, sino, como veremos, las pretensiones que se suscitan por la recurrente, que es lo trascendente en el razonar del recurso.

Es decir, ya lo veremos, no puede estimarse por la recurrente que se le haya vulnerado la garantía que le reconoce el artículo 2 del Protocolo, al menos en el presente supuesto, puesto que ha tenido oportunidad de que su declaración de culpabilidad sea revisada por este Tribunal Supremo, órgano superior en la jerarquía judicial, como exige el Protocolo».

En este caso, ya se ha dicho, la parte recurrente cuestiona la concurrencia del elemento subjetivo, el reexamen de esta cuestión constituye el núcleo del debate, y al efecto utiliza fundamentalmente dos argumentos la inexistencia de los hechos sobre los que se construye el presupuesto fáctico del que arranca y deriva la declaración de simulación y, por consiguiente, la ausencia de dicho elemento subjetivo de culpabilidad, sobre la base de las declaraciones contenidas en la sentencia de lo penal traída a los autos, que a su entender asume la existencia de actividad real del proveedor y la inexistencia de facturas falsas. Hay que recordar que la cuestión de interés casacional objetivo se formuló en el sentido de «Determinar si, para enervar la culpabilidad de un acuerdo sancionador derivado de la declaración, a partir de pruebas

indiciarias, de simulación negocial, resulta hábil una sentencia penal que, analizando los negocios cuestionados, considera no acreditado que las facturas no se correspondan con trabajos reales y declara probada la realidad de tráfico comercial entre las partes en los periodos controvertidos», formulación que, como se observa, se encuentra muy apegada al caso concreto enjuiciado.

Llegado a este punto, no puede acogerse la tesis del Sr. Abogado del Estado limitando el reexamen a aspectos estrictamente relativos a si es posible aportar una sentencia penal en el recurso de casación, y a la incidencia que podría tener como vía para interesar la revisión, prescindiendo de otras circunstancias, en tanto que ello significaría desconocer el alcance de la doctrina Saquetti en estos supuestos en los que se admite el recurso de casación por considerar que ha podido infringirse alguna norma o la jurisprudencia, pues aún con las limitaciones propias en el recurso de casación de discutir cuestiones fácticas, el limitar el reexamen de las posibles quiebras sustantivas de una sentencia que confirma la sanción penal administrativa debe vincularse con la tutela del derecho que reconoce el artículo 2 del Protocolo núm. 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, ya que la admisión del recurso de casación e identificación de la cuestión de interés casacional tiene una dimensión eminentemente medial, cual es garantizar que la revisión de la sanción impuesta por la Administración y confirmada por un Tribunal puede ser reexaminarla por un Tribunal Superior por posibles quiebras sustantivas denunciadas.

Una precisión adicional resulta necesaria. No cabe extender el ámbito de enjuiciamiento de este recurso de casación, a ningún otro aspecto distinto de la resolución sancionadora. Dicho de otra forma, hemos de rechazar la pretensión de que con motivo de la revisión de la sentencia en cuanto confirma la resolución sancionadora, hagamos un pronunciamiento respecto a la actuación liquidadora que fue confirmada, en lo sustancial, por la sentencia recurrida, pues ello desborda el motivo y la razón de ser de la admisión de este recurso de casación, que es dar cumplimiento a la garantía del art. 2 del

Protocolo núm. 7 del CEDH, esto es, la revisión de la imposición de una sanción administrativa de naturaleza penal confirmada por el Tribunal de instancia.

SÉPTIMO.- *Sobre la declaración de culpabilidad de la recurrente.*

Sobre la prueba indiciaria en el ámbito sancionador existe una copiosa jurisprudencia que gira en torno a su aptitud y suficiencia para constituir prueba de cargo para destruir la presunción de inocencia. Su presupuesto básico es que posee igual valor que la prueba directa, siempre que los indicios, esto es, el hecho base, estén plenamente probados mediante pruebas directas, y el hecho típico se deduzca de este hecho base a través del engarce lógico entre los hechos base y los hechos consecuencia, conforme a las reglas del criterio humano o de la experiencia común; lo normal es que el hecho base (o hechos base) venga conformado por una pluralidad de indicios que han de valorarse en su conjunto de forma global, de suerte que la conexión o enlace preciso, concreto y directo entre los mismos lleven a consecuencias que no admitan otra explicación que la adoptada. También se ha dicho que siendo correcta la infracción impuesta sobre la base de indicios, se exige una motivación reforzada en la que se exponga el proceso racional o lógico soporte de la imputación, esto es, explicar suficientemente el proceso de inferencia que justifique la exclusión de razonamientos arbitrarios, absurdos o irracionales.

Sin perjuicio de analizar posteriormente el componente fáctico de la sanción impuesta, no cabe compartir la afirmación de la parte recurrente de que se ha impuesto la sanción sobre la base de una presunción conformada por otra presunción, pues lo que tenemos son claramente unos indicios que se alimentan de otros indicios, lo que constituyen la estructura normal de la prueba de presunciones, en la que se llega a la conclusión a través del razonamiento inductivo propio de esta prueba. En definitiva, es lo normal en este medio de prueba que confluyan una pluralidad de indicios que conforman una cadena que conduzcan a una sola posible conclusión determinada y

cerrada, y no a una pluralidad de conclusiones alternativas que con igual grado de probabilidad puedan darse por probadas. Sucede que estas son reglas generales, y el problema que surge es si se han aplicado o no con corrección en el asunto que nos ocupa, con la especial circunstancia de una sentencia penal que afirma una serie de hechos que podrían entrar en contradicción con las conclusiones alcanzadas a través de la prueba de presunciones.

Básicamente la actuación de la Administración tributaria parte de la siguiente operativa: D. _____ en régimen simplificado de IVA y estimación objetiva, es el proveedor de la entidad participada al 100% por doña _____ (25%) y _____ (75%); el Sr. _____ posee medios humanos y materiales suficientes para el desarrollo de la actividad que factura a la referida entidad, emitiendo facturas falsas en el período 2011 a 2014, recibiendo las sumas facturadas que son ingresadas en sus cuentas corrientes, saliendo de las mismas y retornando a la entidad de esta a sus socios en la proporción de su participación, por lo que a efectos fiscales han de reputarse rendimientos de capital mobiliario que aumenta la base imponible del ahorro de la recurrente -también de su cónyuge, siguiéndose al efecto el recurso de casación. De dicha operativa, considerada simulada por la Administración, se siguieron sendas actuaciones de comprobación e inspección con las correspondientes liquidaciones y sanciones, tanto por el IRPF de los socios, como por IVA e impuesto sobre sociedades de la entidad; también consta que se siguió procedimiento criminal contra don _____ habiendo recaído sentencia absolutoria del Juzgado de lo Pena. _____ que se pronuncia en estos términos:

«Así las cosas, no cabe entender que se haya acreditado que las facturas obrantes en autos no se correspondan con trabajos reales, pues si bien es cierto que el acusado no pudo justificar todos sus gastos ante la inspección de Hacienda y que al inspector le pareció extraño semejante nivel de trabajo y facturación para los medios materiales y humanos que pudo constatar, no es menos cierto, sin embargo, que no sólo la presunción fiscal de que las retiradas en efectivo del acusado tenían por destino ser devueltas a su pagador no fue

confirmada en modo alguno, sino que, si bien no el volumen, sí la realidad de un tráfico comercial entre el acusado y resultado acreditada, dada la presencia de camiones de dicha entidad y con tales efectos o como también la presencia de personas de etnia gitana en la nave cargando y descargando conforme lo declarado por el acusado».

Las resoluciones por las que se aprueba las liquidaciones y las resoluciones sancionadoras a la entidad mercantil aquí recurrente,

como la resolución del TEAR, parten de un relato global en la que se analiza el conjunto operacional que, a su vez, es examinado por la sentencia recurrida, valorando la absoluta falta de actividad probatoria por parte de de la que destaca que ni tan siquiera propuso la prueba testifical del Sr. efectos de acreditar la realidad de las operaciones comerciales entre el Sr. la mercantil. Muy significativo es, tal y como resalta la parte recurrida, la recurrente nada alegó en la instancia respecto de la sentencia absolutoria dictada por el Juzgado de lo Penal pese a que es diez meses anteriores a la misma, y que sólo durante la tramitación del recurso de casación incorporó la misma, sin que la explicación dada por la recurrente sobre la extemporaneidad de su aportación resista el más liviano de los análisis. Ahora bien, no menos cierto es que dicha circunstancia, esto es, que se seguía un procedimiento penal contra el proveedor por hechos relevantes para el devenir de las liquidaciones y sanciones giradas por la Inspección derivadas de la operativa descrita, en la que claro está se incluía las afectantes a la recurrente, sí era conocida, al efecto baste leer la resolución del TEAR en la que ya se recogía, fundamento decimoprimer, que se había alegado por la recurrente que se seguía un procedimiento penal por falsedad en documento mercantil, considerando dicho órgano ser irrelevante a los efectos de paralizar el procedimiento a la espera de la resolución penal, como había solicitado la reclamante.

Con todo, ya se ha señalado anteriormente, la proyección de la doctrina Saquetti y el alcance del reexamen que compete a este Tribunal Supremo en el recurso de casación hace que sea de plena aplicación la doctrina jurisprudencial especialmente indicada para el ámbito sancionador,

representada, por ejemplo, en la sentencia de 23 de mayo de 2013 (rec. cas. , en la que nos hacíamos eco de una consolidada doctrina constitucional, «si el respeto a la independencia de cada órgano judicial es principio básico de nuestro ordenamiento jurídico, no es menos cierto que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado (STC de 3 de octubre), y que esta negación del principio de contradicción vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la Constitución española. Con gran claridad lo ha expresado la STC núm. e 21 de mayo, que hace superfluos más comentario sobre el tema:

(...) a los más elementales criterios de la razón jurídica repugna aceptar la firmeza de distintas resoluciones judiciales en virtud de las cuales resulte que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o que una misma persona fue su autor y no lo fue. Ello vulneraría, en efecto, el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el art. 9.3 de la C.E. Pero, en cuanto a dicho principio integra también la expectativa legítima de quienes son justiciables a obtener para una misma cuestión una respuesta inequívoca de los órganos encargados de impartir justicia, ha de considerarse que ello vulneraría, asimismo, el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva, reconocido por el art. 24.1 de la C.E, pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de pronunciamientos judiciales contradictorios».

Es cierto que dicha doctrina ha sido matizada, tanto por el propio Tribunal Constitucional como por la jurisprudencia ordinaria, sobre todo cuando la valoración de los hechos se hacen en distintos órdenes jurisdiccionales, Sentencia del Tribunal Constitucional «esa situación no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción [sobre otra]... no se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica los hechos declarados por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada y por ello cuando un órgano judicial vaya a dictar una resolución que pueda ser contradictoria con lo declarado por otra resolución judicial debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio... unos mismos hechos cuando la determinación de los mismos exija una previa calificación jurídica, pueden ser apreciados de forma distinta en diferentes resoluciones judiciales sin incurrir por ello en ninguna vulneración constitucional, [siempre] que el órgano judicial que se aparta de la apreciación de los hechos efectuada anteriormente en otra resolución judicial expon[ga] de modo razonado los motivos por los que se aparta de aquella primera calificación». Esto es, no existe reparo dogmático para que sobre un mismo material fáctico se

produzcan en diferentes órdenes jurisdiccionales distintas valoraciones y calificaciones, siendo suficiente al efecto que se exprese las razones por las que se llega a resultados dispares. Ahora bien, en el caso que nos ocupa, aún concurriendo distintos órdenes jurisdiccionales, lo cierto es que el ámbito en el que se desenvuelve las posibles divergencias es común, es el orden sancionador, en el que a más inri se reconoce en la sanción que examinamos su carácter penal, por lo que no cabe hacer las matizaciones que se han hecho so pena de sufrir el principio de seguridad jurídica, pues en este caso aún cuando ambos órdenes jurisdiccionales actúan en el ejercicio de sus propias atribuciones, al proyectarse sobre un mismo ámbito de carácter penal, la contradicción resulta irresoluble, no se puede mantener en las mismas circunstancias aún cuando afecten a sujetos distintos, que para el orden penal ni hubo facturas falsas, ni falta de actividad del proveedor, y para el orden administrativo penal, que las facturas fueron falsas y no había actividad por parte del proveedor, pues de aceptarse resulta evidente que resultan desconocidas las garantías que ofrece el art. 24 de la CE.

Salvando las distancias de los casos enjuiciados y las particularidades del que nos ocupa, en tanto que a la Sala de instancia en este nadie le invocó la sentencia penal absolutoria que incidía en el caso enjuiciado, no estorba traer a colación la sentencia de 14 de julio de 2023 (rec. cas. ... en la que se hace un estudio muy detallado sobre la prejudicialidad penal en el ámbito contencioso administrativo cuando ha recaído una sentencia penal absolutoria, y entre cuyos pasajes puede destacarse a modo de conclusión lo siguiente:

«Recapitulando, los hechos declarados probados por aquella sentencia penal se proyectan en el ámbito contencioso administrativo, no en términos de vinculación, pero sí a los efectos de su consideración en la propia motivación de la sentencia, en orden a evitar una manifiesta contradicción fáctica entre procesos.

Nos encontramos ante una realidad que no cabe ignorar, ante una sentencia del Juzgado de lo Penal que realiza una nítida aseveración sobre un elemento fáctico como el de la residencia del recurrente en Suiza durante el año 2005 y que, al ser esencial dicha

circunstancia para resolver el litigio contencioso-administrativo, es evidente que tuvo que ser tenida en consideración a tales efectos como, por lo demás, fue observado por la AEAT al recurrir en apelación dicha sentencia, precisamente para evitar dicha incidencia o proyección sobre el ámbito contencioso-administrativo».

En este caso, la sentencia penal no fue conocida ni pudo ser valorada por la Sala de instancia, porque ninguna de las partes hizo aportación de la misma, por lo que los hechos valorados en el proceso penal no pudieron ser tenidos en cuenta en la sentencia del órgano judicial contencioso-administrativo. Ahora bien, el artículo 271.2 de la Ley de Enjuiciamiento civil establece que quedan exceptuadas de las reglas preclusivas sobre aportación de documentos que establece el apartado 1 de dicho precepto, aquellas sentencias o resoluciones judiciales o de autoridad administrativa, dictadas o notificadas en fecha no anterior al momento de formular las conclusiones, siempre que pudieran resultar condicionantes o decisivas para resolver en primera instancia o en cualquier recurso. Estas resoluciones, prosigue el segundo párrafo del artículo 271.2 LEC, «[...] se podrán presentar incluso dentro del plazo previsto para dictar sentencia, dándose traslado por diligencia de ordenación a las demás partes, para que, en el plazo común de cinco días, puedan alegar y pedir lo que estimen conveniente, con suspensión del plazo para dictar sentencia [...]». El trámite del recurso de casación, en cuya preparación se aportó la sentencia penal, satisface estos requisitos, y habilita para su consideración en la resolución del recurso de casación.

La dinámica global de la operación que explican los acuerdos sancionadores, y que asume la sentencia recurrida, es que el Sr.

no posee medios humanos y materiales suficientes para el desarrollo de la actividad que factura a la referida entidad , emitiendo facturas falsas en el período 2011 a 2014, recibiendo las sumas facturadas que son ingresadas en sus cuentas corrientes, que luego son reintegradas por el Sr. efectivo, y retornando esas cantidades en efectivo a la entidad y de ésta a sus socios en la proporción de su participación.

Aunque no cabe compartir la afirmación de la parte recurrente de que la sentencia del Juzgado de lo penal desvirtúe por completo todos y cada uno de los puntos de esta operativa, si que es relevante atender no solo a los que se refleja como conclusiones, sino al análisis de la prueba allí articulada. En efecto, la sentencia penal no afirma como pretende la recurrente, que «[...] existe estructura económica para sostener las facturas realizadas a

...]» (pág. del escrito de interposición) o que «[...] ha considerado probada la existencia de una estructura capaz de emitir dichas facturas [...]» y menos aún que haya afirmado como hecho probado la «[...] corrección de las facturas [...]» (págs. del escrito de interposición). Si se lee en su integridad la sentencia penal, la misma no afirma que se haya practicado «[...] una prueba directa de la existencia de medios materiales y humanos que se ha reflejado en una Sentencia Penal [...]» y menos aún puede admitirse que afirme como hecho probado, como pretende la recurrente que «[...] estima como cierta la realidad de las facturas [...]» (pág. del escrito de interposición). Lo que asevera la sentencia penal es que «[...] la presunción fiscal de que las retiradas en efectivo del acusado tenían por destino ser devueltas a su pagador no fue confirmada en modo alguno [...]» y en cuanto a las operaciones en sí de reparación por las que se facturaba, según la Administración con falsedad, era que había quedado demostrado que sí existía actividad aunque no en qué volumen, afirmando que «[...] si bien no el volumen, sí la realidad de un tráfico comercial entre el acusado y ha resultado acreditada [...]». Por tanto, no se afirma por la sentencia penal que el conjunto de las facturas que se reputaban falsas no lo fueran, ni tampoco que existieran, sino que no se había acreditado su falsedad en la totalidad, que es cosa bien distinta, y que, pese a no poder determinar cual sería el volumen del tráfico comercial entre el acusado y que existía un tráfico comercial.

Estas conclusiones, desde el punto de vista de la resolución sancionadora, no se desvirtúan por otros elementos del acuerdo sancionador, o de la resolución del TEARG, como tampoco por la sentencia recurrida, pues todo el análisis se centra, en la falta de capacidad industrial y comercial del Sr.

para facturar en el volumen que lo hacía a extremo que en realidad no resulta desvirtuado por completo por la sentencia penal, que tan solo afirma la existencia de un cierto volumen de tráfico comercial entre el Sr y pero no que el mismo respondiera al abultado volumen en que se facturaba, si se tienen en cuenta los reducidísimos medios personales y materiales con que contaba el Sr.

Ahora bien, para la sentencia penal, este conjunto de elementos probatorios y las conclusiones que se extraen de los mismos, no desvirtúan la presunción de inocencia, y esto es lo que afirma en realidad la sentencia del Juzgado de lo Penal. Bajo esta perspectiva, la prueba de la culpabilidad no puede ser tenida por suficiente para constatar, a estos efectos sancionadores, todos y cada uno de los elementos que determinan la sanción impuesta, por cuanto el tipo infractor se determina, entre otros elementos, por el volumen económico de la falta de ingreso. Es decir, no solo es relevante el hecho de que existiera una facturación que se pueda reputar racionalmente no soportada por la realidad, porque a todas luces era imposible, como acertadamente concluye la sentencia de instancia, que el Sr.

facturar la totalidad de las cantidades que acreditaban las facturas emitidas en los años objeto de la regularización tributaria. Pero la indeterminación del volumen de tráfico mercantil, tráfico que sí reconoce la sentencia penal, no puede conllevar que se de por probado, a efectos sancionadoras, que absolutamente todo lo facturado fuera falso, que es lo que afirma la resolución sancionadora. Y ello, sin entrar ahora en la valoración de la prueba desde el punto de vista de la actuación liquidadora, porque la misma no es objeto de la cuestión de interés casacional, que se limita al contenido de la sentencia en cuanto se refiere a la actuación sancionadora.

Por consiguiente, en las circunstancias del caso, la sentencia dictada por el Juez penal que ha sido aportada con el escrito de preparación del recurso de casación, debe ser admitida y valorada, pues no consta acreditada una actuación abusiva o fraudulenta por la parte que la aporta, ya que no podemos dar por sentado que fuera conocida por la recurrente en fecha anterior al dictado de la sentencia recurrida, lo que permite su incorporación

incluso en la fase de recurso, conforme al artículo 271.2 LEC. Y las conclusiones y apreciación de hechos que dicha sentencia penal contiene, deben integrarse en la valoración del conjunto de elementos obrantes en el procedimiento sancionador, lo que nos lleva a concluir que no se ha acreditado la comisión de la totalidad de los elementos integrantes de la infracción de naturaleza penal imputada.

La respuesta que ha de darse a la cuestión de interés casacional formulada se corresponde con la doctrina jurisprudencial consolidada sobre la prueba de presunciones, y el valor de los indicios en el campo sancionador administrativo, cuya aplicación al caso concreto nos lleva a estimar el presente recurso de casación con el alcance definido, esto es, la anulación de la sentencia recurrida en cuanto confirmó la resolución sancionadora, y la estimación del recurso contencioso-administrativo en cuanto se dirige contra la resolución sancionadora, por lo que se dejan sin efecto las sanciones impuestas, sin que tal pronunciamiento afecte al otro acto de naturaleza liquidadora.

Por consiguiente, el recurso de casación ha de ser estimado, si bien, el objeto de este recurso de casación no es tanto el de fijar una doctrina jurisprudencial determinada, sino, dada las singulares circunstancias del caso, hacer efectiva la garantía que establece el art. 2 del Protocolo núm. 7 del CEDH, que es, recordemos, el fundamento para acoger la delimitación de la cuestión casacional objetiva apreciada en el auto de admisión. Por tanto, el objeto de enjuiciamiento no puede ir más allá que determinar la corrección o no de la sanción impuesta, quedando completamente al margen la liquidación girada. La función de este recurso de casación, el motivo de que resulte admisible, es exclusivamente dar satisfacción, dentro de los límites de la función revisora que corresponde a esta Sala, al derecho reconocido en el artículo 2 del Protocolo núm. 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en los términos fijados en la jurisprudencia establecida en nuestras SSTs de 25 de septiembre de 2021 (rec. cas. y de 8 de septiembre de 2022



(rec. cas.), y ello se limita estrictamente al contenido de la sanción de naturaleza penal impuesta y objeto de enjuiciamiento en la sentencia recurrida. Así pues, no cabe extender el pronunciamiento estimatorio de este recurso de casación, en cuanto anula la sentencia recurrida en lo relativo a la resolución sancionadora, a ningún otro pronunciamiento de esta última. Dicho de otra forma, hemos de rechazar la pretensión de que con motivo de la revisión de la resolución sancionadora, hagamos un pronunciamiento respecto a la actuación liquidadora que fue confirmada, en lo sustancial, por la sentencia recurrida. En el mismo sentido nos hemos pronunciado, en una situación análoga, en la STS de 5 de abril de 2024 (rec. cas.

OCTAVO.- Las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA, habida cuenta de las dificultades jurídicas que la cuestión suscita.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. interpuesto por la representación procesal de la entidad contra la sentencia núm. de 1 de febrero, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, estimatoria parcial del recurso núm. que se casa y anula

exclusivamente en cuanto a las sanciones confirmadas por infracción del artículo 191 de la LGT, y que se mantiene en su totalidad en cuanto se refiere al acuerdo de liquidación por Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011/2012/2013/2014, dimanante del acta A02. , y a la anulación de la liquidación y sanción correspondiente al ejercicio de 2011 por prescripción.

2.- Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo dirigido contra la resolución de 25 de junio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, en la reclamación núm. 15 y acumuladas núms. 15/ 15/ 15/ 15/ 15 , 15. 15/ en cuanto confirma el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el que se impone sanción tributaria por la infracción del artículo 191 de la LGT, seguido con número A51- correspondiente a los ejercicios 2011/2012/2013/2014, anulando el referido acuerdo sancionador y la resolución económico-administrativa en cuanto lo confirma.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

