



Roj: **STS 1703/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1703**

Id Cendoj: **28079130022024100084**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/04/2024**

Nº de Recurso: **2745/2022**

Nº de Resolución: **562/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 932/2022,**
ATS 3364/2023,
STS 1703/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 562/2024

Fecha de sentencia: 05/04/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2745/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/04/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2745/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 562/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 5 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2745/2022, interpuesto por doña Gema, representado por el procurador de los tribunales don David García Riquelme, bajo la dirección letrada de don Alberto López Gómez, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de fecha 4 de febrero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 15639/2020, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 16 de septiembre de 2020 que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006, NUM007 acumuladas contra los actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia: (i) Acuerdo, de 10 de noviembre de 2017, de liquidación tributaria derivada del acta suscrita en disconformidad, A02 núm. NUM008, relativa al Impuesto sobre la renta de las personas física (IRPF), ejercicios 2011 a 2014 y, (ii) Acuerdo, de 10 de noviembre de 2017, de imposición de sanción, por infracciones tipificadas en el artículo 191 LGT.

Se ha personado en este recurso la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia-

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 15639/2020 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, con fecha 4 de febrero de 2022 dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal.

FALLAMOS: Que debemos **desestimar y desestimamos** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Doña Gema contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 16 de septiembre de 2020 que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006, NUM007

Con imposición de las costas a la parte demandante en la cuantía máxima de mil quinientos euros, comprensiva de los horarios de defensa de la Administración demandada.

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de doña Gema recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia tuvo por preparado mediante Auto de 23 de marzo de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. Providencia de Inadmisión.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes la Sección de Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 27 de octubre de 2022 dictó providencia del siguiente tenor literal:

"La Sección de admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha visto el recurso de casación RCA/ 2745/2022, preparado por el procurador don David García Riquelme, en representación de doña Gema, contra la sentencia dictada el 4 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 n.º 15639/2020.

Acuerda su inadmisión a trámite, de conformidad con lo previsto en los apartados b) y d) del artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ("LJCA"): (i) por incumplimiento de las exigencias que el artículo 89.2.f) LJCA impone al escrito de preparación, en cuanto que no se fundamenta suficientemente que concurren alguno o algunos de los presupuestos que, con arreglo a los apartados 2 y 3 del artículo 88 de la LJCA, permiten apreciar el interés casacional objetivo y la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y, en todo caso, (ii) por



carencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia habida cuenta del marcado cariz casuístico que subyace en las cuestiones suscitadas y que impide apreciar la nota de generalidad que inspira el mencionado interés casacional objetivo.

Adicionalmente, debe señalarse que la parte recurrente reputa que el dictado de la sentencia penal que cita evidenciaría la real existencia de las operaciones que se consideraron simuladas y ello motivaría, por tanto, la admisión del recurso de casación en relación con la sanción impuesta, todo ello con base en el derecho al reexamen de la culpabilidad al amparo del artículo 2 del Protocolo nº 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en la interpretación dada por la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti c. España. Sin embargo, además de que no se ha acreditado que las operaciones analizadas en la sentencia penal sean las mismas que las consideradas en el expediente administrativo, resulta manifiesto que los motivos de impugnación aducidos se fundan en cuestiones relativas a la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de instancia que quedan excluidas del recurso de casación al amparo del artículo 87.bis.1 de la LJCA ya que, como se dejó dicho en las sentencias de 25 de noviembre de 2021 (rec. 8156/2020, ECLI:ES:TS:2021:4550 y rec. 8158/2020, ECLI:ES:TS:2021:4551), FJ 6:

"[...] 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."

Finalmente, en lo que concierne a la invocación del artículo 88.3.a) de la LJCA, debe indicarse que la parte recurrente no ha justificado la concurrencia de los presupuestos para que opere la presunción que dicho precepto establece, pudiendo ser inadmitido este recurso por providencia [vid. auto de 30 de marzo de 2017, RCA/266/2016, FJ 2º, y los que en él se citan].

Todo ello con imposición de las costas causadas a la parte recurrente, con el límite máximo de 2.000 euros por todos los conceptos (artículo 90.8 de la LJCA), en tanto que ha existido personación con oposición por parte de la abogada del Estado".

CUARTO. *Incidente Excepcional de Nulidad de Actuaciones.*

La representación procesal de doña Gema , y contra dicha providencia, promovió incidente de nulidad de actuaciones contra la citada providencia de inadmisión, al entender que se habían producido tres vulneraciones del derecho a la tutela judicial efectiva reconocidos en el artículo 24.1 de la Constitución Española.

QUINTO. *Oposición de la Administración General del Estado al incidente de nulidad de actuaciones.*

Admitido a trámite el incidente de nulidad de actuaciones, y evacuado por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO el trámite que fue conferido para formular alegaciones sobre la nulidad de actuaciones instada, solicita a la Sala que "...dicte resolución por la que se inadmita el incidente de nulidad de actuaciones presentado de contrario".

SEXTO. *Auto resolviendo incidente de nulidad de actuaciones y admisión del recurso de casación.*

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 12 de abril de 2023, dictó Auto cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal.

" La Sección de Admisión acuerda:

1º) Estimar el incidente de nulidad de actuaciones promovido por el procurador don David García Riquelme, en representación de doña Gema contra providencia de 27 de octubre de 2022, en la que se acordó inadmitir a trámite el recurso de casación núm. 2745/2022, que se declara nula, retro trayendo las actuaciones justo al momento anterior de su dictado.

2º) Admitir el recurso de casación núm. 2745/2022, preparado por el procurador don David García Riquelme, en representación de doña Gema , contra la sentencia dictada el 4 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 n.º 15639/2020.

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

Determinar si es posible fundar en pruebas indiciarias -a efectos de sancionar una conducta como consistente en dejar de ingresar en plazo- la calificación como rendimiento íntegro del capital mobiliario la obtención de

una renta por parte del socio cuando la obtención de esa renta se basa previamente en la calificación de la operación como simulada por haberse emitido facturas falsas en virtud de pruebas de indicios.

4º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 179 y 191 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 [...]."

SÉPTIMO. *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda la representación procesal de doña Gema . interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala "...dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro 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 0015639 /2020, 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 (por el concepto impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014) dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), Delegación Especial de Galicia así como las sanciones impuestas respecto al procedimiento tramitadas con número de referencia 15/7194/2017 y acumuladas 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 nº 5 de A Coruña".

OCTAVO. *Oposición al recurso de casación.*

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

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

En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

Es posible tener por probado mediante pruebas indiciarias -a efectos de sancionar una conducta como consistente en dejar de ingresar en plazo- el hecho de la obtención de una renta (que se califica como rendimiento íntegro del capital mobiliario) por parte del socio de una sociedad mercantil, sin que lo impida que el origen de esa renta se encuentre en una operación de esa sociedad que, en virtud de prueba de indicios, se considere simulada, en la que se hayan emitido y pagado facturas falsas.

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

NOVENO. Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del presente recurso el día 2 de abril de 2024, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. *Sobre el alcance del presente recurso de casación.*

El auto de admisión recoge detalladamente las razones por las que se descubre interés casacional y determina el alcance del pronunciamiento que en el presente recurso de casación ha de hacerse.

Recuerda el auto de admisión que:

"(...) debemos señalar que se trata de la infracción prevista en el artículo 191.1 de la LGT, por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación. La legislación nacional la tipifica como una sanción administrativa (criterio de la legalidad interna), circunstancia que, como ya se ha indicado, no excluye la eventual naturaleza penal que se desprenda del resto de criterios.

2.2. En relación con el criterio de la naturaleza de la infracción, es posible constatar que se cumplen las tres circunstancias expuestas. En primer lugar, el ámbito subjetivo de la norma sancionadora no se corresponde



con una relación de sujeción especial sino, al contrario, tiene una configuración general de modo que todos los ciudadanos son destinatarios potenciales. El hecho de que se circunscriba a situaciones de impago de la deuda tributaria no obsta a la anterior conclusión puesto que, como indicamos en nuestra sentencia de 25 de noviembre de 2021, si el TEDH ya rechazó, a efectos del análisis de la naturaleza penal de las infracciones, considerar a los contribuyentes del IVA como un "grupo limitado con estatus especial" [STEDH de 23 de noviembre de 2006 (Jussila c. Finlandia)], con mayor fuerza ha de considerarse general el ámbito subjetivo de esta infracción que no distingue el concepto tributario al que se refiere la falta de pago. En segundo lugar, los intereses jurídicos que se pretenden proteger son también de carácter general y, en consecuencia, se trata, finalmente, de una norma con una finalidad disuasoria y represiva.

2.3. En torno al criterio de la entidad de la sanción, la cifra impuesta es una cantidad objetivamente grave, en relación con una persona física.

3. De lo expuesto cabe concluir que no es posible descartar la naturaleza penal de la infracción ni consta la concurrencia de las excepciones del artículo 2.2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, por lo que resulta oportuno continuar el examen del resto de requisitos de admisibilidad del recurso.

4. En este sentido, hemos de recordar que se impone 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 no puede afectar a una mera cuestión de hecho, que se excluye de manera categórica de nuestro actual sistema".

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. 8156/2020, conviene detenernos en la sentencia de 8 de septiembre de 2022, rec. cas. 8160/2020, 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 n.º 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 71/2022, de 13 de junio (recurso de amparo 4766-2019) 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 1375/2021 y 1376/2021, ambas de 25 de noviembre, FJ 7, y 1531/2021 de 20 diciembre, FJ 7).

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 10/2022, de 7 de febrero, FJ 3). 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 99/2020, de 22 de julio, FJ 2 b)]".

Sin perjuicio de entrar posteriormente sobre los concretos hechos que nos ocupan y el cúmulo de inconsistencias que se observan, 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 Palets Cervelo, emitía facturas falsas y luego hacía retiradas de efectivo, que se presumen que les llegaban a los socios de Palets Cervelo, y concretamente a la recurrente, Dña. Gema . La liquidación y sanción se fundamenta en la presunción de que las facturas eran falsas y ha recaído sentencia firme del Juzgado de lo Penal n.º 5 de A Coruña de 24 de marzo de 2021 que absuelve al proveedor D. Isaac , decayendo dicha presunción. Si lo anterior ya es suficiente para acoger el recurso, 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, no existe "seriedad" en el nexo entre el hecho conocido (erróneamente) como es la inexistencia de la realidad de un servicio en las facturas, y la consecuencia de que los socios de Palets Cervelo reciban rentas como socios, no existe nexo causal de ningún tipo entre una cosa y la otra.

En dicha línea abunda la parte recurrente considerando que " *la determinación de renta a través de presunciones para Dña. Gema y su esposo no se basa en un hecho demostrado, sino en una presunción, la existencia de facturas falsas, por lo que una presunción (la obtención de renta) se basa en otra presunción (la existencia de facturas falsas) por lo que no se dan los requisitos para aplicar la prueba de presunciones, esto es, la existencia de un hecho demostrado y luego un enlace preciso y directo*". En este sentido la recurrente no ha sido responsable y no puede ser sancionada pues no ha mediado negligencia o culpa en el ingreso de la deuda tributaria, sin que exista prueba inculpatoria suficiente.

Llegando a las siguientes conclusiones:

- 1) *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.*
- 2) *Una vez desaparece dicha presunción de la falsedad de las facturas debe decaer cualquier regularización tributaria tanto a nivel liquidativo como a nivel sancionar.*
- 3) *Al margen de dicha consideración, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre las pruebas de presunciones del art.108 LGT impide construir una liquidación y/o una sanción sobre una presunción sobre la base de otra presunción. Esto es consideramos que la norma ni la jurisprudencia del Alto Tribunal impiden una "doble*



presunción" como elementos probatorios de cualquier acto de naturaleza tributaria. Y así solicitamos que se dictamine en el presente procedimiento.

4) *Si está conclusión debe proclamarse de cualquier acto regido por la LGT, el principio de culpabilidad y la necesidad de su prueba consagrado en el art.179 -y en el 191 en los casos de dejar de ingresar- impiden que exista cualquier sanción derivada de una doble presunción con un mayor motivo, que es la defensa del principio de presunción de inocencia en la vía sancionadora.*

Debe, pues, tenerse en cuenta la Sentencia del Juzgado de lo Penal nº 5 de A Coruña de 24 de marzo de 2021 y solicita la estimación del recurso de casación con anulación de la Sentencia recurrida, así como la resolución del TEAR de Galicia y la liquidación y sanción de la que traen causa, y ello de conformidad con el art. 24.1 CE, pues es contrario a que sean firmes dos planteamientos jurisdiccionales contradictorios.

Se opone el Sr. Abogado del Estado señalando que el recurso de casación sólo se ha admitido y sólo puede ser resuelto en relación con la sanción no respecto de la liquidación que queda al margen. Lo que se critica en el escrito de interposición es la valoración que ha realizado la Sala de instancia de las pruebas existentes, declarando probados hechos a través de la prueba de presunciones o de indicios; siendo las cuestiones fácticas ajenas al recurso de casación y existiendo una doctrina jurisprudencial en materia de simulación que la considera como cuestión de hecho, no revisable en casación. Entiende que conforme al art. 108.2 de la LGT se atribuye a las presunciones el carácter de "medio de prueba", debiendo existir un "hecho demostrado", que generalmente son varios, que suelen llamarse indicios, pero sobre la fuente o base de la demostración de este hecho nada dice la norma, por lo que como "hecho demostrado" vale cualquiera (i) en el que las partes estén conformes, o (ii) que sea público, notorio e indiscutible, o (iii) que haya sido probado por cualquier medio; por lo que si se admite la prueba de presunciones nada impide que ese hecho en el que fundar la aplicación de ese medio de prueba haya sido anteriormente probado mediante presunciones. Si el reparo de la recurrente es que la presunción que basa su liquidación y sanción, en referencia al cobro de determinadas cantidades, guarda relación con otro hecho que fue probado mediante presunciones, esto es, la simulación de una operativa contractual y consiguiente falsedad de las facturas que la representaban, este hecho se ha tenido por probado en un proceso distinto, el contencioso-administrativo interpuesto por la Sociedad, resuelto mediante sentencia que la Sentencia transcribe en su FJ Tercero, por ello, no es que la Sentencia haya construido, en el proceso que resuelve, un aparato presuntivo basado en una sucesión de indicios concatenados; ambas pruebas operan por separado, se tiene por probado la simulación y consiguiente falsedad de las facturas, por lo que surge la necesidad de descubrir donde han ido a parar las cantidades pagadas y ello se basa en otros indicios, respecto de los que la recurrente nada dice, ni podría decir en casación, pues son materia de hechos y valoración de la prueba. La tesis de la recurrente carece de todo fundamento, no se infringe jurisprudencia alguna cuando confirma el acuerdo sancionador basado en hechos que se tienen por acreditados en virtud de la llamada prueba de presunciones o indicios.

Respecto de la sentencia penal, para la recurrida no puede tenerse en cuenta, pues no puede servir de fundamento a un recurso de casación por prohibirlo el art. 87 bis. 1 de a LJCA. Sentencia que es de fecha anterior (24 de marzo de 2021) a la Sentencia, pero no fue aportada a los autos del recurso contencioso administrativo ni conocida por la Sala sentenciadora. No está en las actuaciones, no fue alegada en el proceso ni considerada en el debate ni en su resolución. Por tanto, no es reprochable que no fuera tomada en consideración. Entró en escena a la preparación del recurso de casación y fue conocida por la Sección Primera de la Sala cuando dictó la providencia de inadmisión. Por tanto, nada hay que completar o integrar, porque los hechos recogidos en la sentencia penal no estuvieron en el debate, sin que, por demás, sea relevante para atender a la cuestión con interés casacional objetivo recogido en el auto de admisión, mas cuando existen cauces legales para reparar, en su caso, las divergencias existentes. En definitiva, considera la recurrida que "Es posible tener por probado mediante pruebas indiciarias -a efectos de sancionar una conducta como consistente en dejar de ingresar en plazo- el hecho de la obtención de una renta (que se califica como rendimiento íntegro del capital mobiliario) por parte del socio de una sociedad mercantil, sin que lo impida que el origen de esa renta se encuentre en una operación de esa sociedad que, en virtud de prueba de indicios, se considere simulada, en la que se hayan emitido y pagado facturas falsas."

Centrado el debate en los términos vistos y la doctrina jurisprudencial de esta Sala Tercera respecto del conocido caso Saquetti, su proyección sobre el caso concreto que nos ocupa debe llevarnos a las siguientes consideraciones.

La primera que su relevancia se proyecta sobre la sanción impuesta en tanto que por sus características descubre su naturaleza penal, y, por ende, la infracción sancionada se encuentra sujeta a la garantía que establece el art. 2 del Protocolo que es, recordemos, el fundamento para acoger el incidente de nulidad y de este recurso de casación y el elemento que centra 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; no cabe, pues, extender el pronunciamiento de este recurso de casación a la liquidación, tal y como pretende la parte recurrente.

En segundo lugar, al margen de los límites de la prueba de presunciones, la polémica resulta instrumental en tanto que lo que se está cuestionando explícitamente por la parte recurrente, desde el inicio del conflicto es su culpabilidad, comienza por negar los hechos imputados, la percepción de suma alguna, y acaba, por ende, negando que se haya acreditado su culpabilidad. Al respecto resulta oportuno recordar lo dicho en la sentencia de 20 de diciembre de 2021, rec. cas. 8159/2020; 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. 8159/2021:

"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 empece 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 suscitarse 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 asume la existencia de actividad real del proveedor y la inexistencia de facturas falsas, y, aún prescindiendo de este hecho, la imposibilidad de conformar el hecho típico, dejar de ingresar cuando no obtuvo suma alguna, y la imputación de culpabilidad de la recurrente mediante la concatenación de presunciones; recordemos que la cuestión de interés casacional objetivo se formuló en el sentido de "Determinar si es posible fundar en pruebas indiciarias -a efectos de sancionar una conducta como consistente en dejar de ingresar en plazo- la calificación como rendimiento íntegro del capital mobiliario la obtención de una renta por parte del socio cuando la obtención de esa renta se basa previamente en la calificación de la operación como simulada por haberse emitido facturas falsas en virtud de pruebas de indicios", 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 que aludíamos a la mera respuesta a la cuestión de interés casacional y a la dogmática creada en torno a la simulación y su componente fáctico, prescindiendo de otras circunstancias, en tanto que ello significaría burlar 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 alumbrando el interés casacional objetivo, requisito necesario para su acceso a su enjuiciamiento, pues aún 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 a los estrictos términos de la cuestión de interés casacional formulada, significa ignorar que la cuestión de interés casacional objetivo es medial y burlar la verdadera dimensión de la doctrina Saquetti al no quedar garantizada que la revisión de la sanción impuesta por la Administración y confirmada por un Tribunal sea posible reexaminarla por un Tribunal Superior por posibles quiebras sustantivas denunciadas.

SEGUNDO. *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 no es si se han aplicado o no con corrección en el asunto que nos ocupa, puesto que en este caso existen



circunstancias que hacen innecesario analizar si se han cumplido o no dichas reglas, como ahora se dirá, ello sin perjuicio de que brevemente se haga un análisis desde la perspectiva de las citadas reglas.

Básicamente la actuación de la Administración tributaria parte de la siguiente operativa: D. Isaac, en régimen simplificado de IVA y estimación objetiva, es el proveedor de la entidad Palets Cervelo, S.L. participada al 100% por la recurrente (25%) y su marido, D. Jesús María (75%); aquel posee medios humanos y materiales insuficientes 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 Palets Cervelo, y 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 3077/2022-. 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 D. Isaac, habiendo recaído sentencia absolutoria del Juzgado de lo Penal nº 5 de A Coruña de 24 de marzo de 2021 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 de palets para su reparación entre el acusado y PALETS CERVELO ha 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 palets conforme lo declarado por el acusado".

Es de hacer notar que la lectura tanto de las liquidaciones y sanciones a la recurrente, como la resolución del TEAR, así como la sentencia impugnada parten de un relato global en la que se analiza el conjunto operacional sin la necesaria distinción particularizada respecto, en este caso, de la recurrente y la justificación suficientemente individualizada del reproche de culpa. Luego volveremos sobre el tema. Lo cierto es que en esa lectura global, el hecho de la absolución del proveedor en una sentencia penal, que niega la existencia de facturas falsas y la falta de actividad del proveedor en su relación con la entidad Palets Cervelo, resulta determinante en la imputación de la recurrente.

Es cierto que como defiende la parte recurrida la recurrente nada alegó en la instancia respecto de la sentencia absolutoria 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, pero también es cierto que dicha circunstancia, esto es, que se seguía un procedimiento penal contra el proveedor por hechos absolutamente 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 séptimo, 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 aplicar el principio del *nom bis in idem*; 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. 3264/2010, 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 77/1983, 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. 64/1984, de 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 34/2003, " *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. 7409/2021, 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".

Dicho lo cual, lo que resulta a todas luces suficiente para acoger la pretensión de la recurrente sobre la sanción impuesta, aplicando las reglas antes referidas respecto de las pruebas indiciarias, la conclusión a la que nos conduce su examen es al mismo.

Ya se ha dado cuenta de la operatividad que tuvo en cuenta la Administración Tributaria para declarar la imputación culpable de la recurrente. Sin embargo, las inconsistencias e incertidumbres del dicho relato respecto de la recurrente para sancionarla resulta determinante.

Ya se ha dicho que de los antecedentes obrantes se deriva que se prescinde de un tratamiento individualizado de la conducta de la recurrente, sino que se analiza la operativa en general y por ser socia con participación del 25% en la sociedad, cónyuge del otro socio mayoritario y administrador al que se le responsabiliza, junto al proveedor, de la trama simulada defraudadora, se considera que participa en dicha simulación y se le sanciona.

Atendiendo a los términos de los actos tributarios observamos que se hace un relato de los hechos en los que la recurrente queda al margen, todo el entramado gira en torno a dos personas el proveedor y el socio mayoritario y administrador de la sociedad, cónyuge de la recurrente, ningún hecho o actividad se imputa a esta, sólo el percibir las sumas -primero en un 50%, luego corregido por el TEAR- por ser cónyuge del administrador y socia minoritaria. Nada más, es cierto que de dichos hechos puede inferirse su participación, pero igualmente con la misma convicción y posibilidad cabría inferir que se le imputa por el mero hecho de ser socia.



Si analizamos la resolución del TEAR la misma se nos muestra bastante oscura, confusa y contradictoria. Ya hemos visto la trama y operativa tenida en cuenta. Pues bien, en el fundamento jurídico cuarto cuando analiza los hechos tenidos en cuenta, imputa los servicios que dice realizados por el proveedor al cónyuge de la recurrente, Sr. Jesús María, que según vimos sería en todo caso el receptor de dichos servicios a través de la persona jurídica Palets Cervelo; esto es, parece confundir al Sr. Isaac, con el Sr. Jesús María, lo que lo ratifica el que a continuación habla del obligado tributario y unos rendimientos declarados de 1.300.000 euros, cuando ya vimos que el Sr. Isaac estaba sometido al régimen de módulos; sigue el análisis afirmando que se trata de partes vinculadas, lo que de la operativa vista de la que se parte, es un dato especulativo, y que se ignora si se refiere al Sr. Isaac respecto de la persona jurídica o respecto del Sr. Jesús María; afirma que el socio tributa en módulos, cuando el que tributa en módulos es el Sr. Isaac; cuando habla de la misma persona que contrata en nombre propio y como administrador y lo relaciona con los servicios inexistentes, vuelve a poner en duda de a quién se está refiriendo; el penúltimo párrafo del fundamento cuarto parece que se está refiriendo al Sr. Isaac, pero sin solución de continuidad en el último párrafo, en relación con una resolución anterior de 25 de julio de 2020 atinente a Palets Cervelo, habla de que el cónyuge de la obligada tributaria, esto es de la recurrente, sr. Jesús María, simuló la prestación de estos servicios los cuales se tiene por inexistentes, cuando resulta evidente que los servicios que se consideraron inexistentes y que se reflejaron en las facturas tenidas como falsas, serían prestados por el Sr. Isaac, no por el Sr. Jesús María; en el fundamento quinto el confusiónismo que introduce resulta inexplicable, incluso llega a decirse que resulta probado, de las cantidades recibidas de la sociedad, cuando es patente que la sociedad fue la que realizó los ingresos en las cuentas del Sr. Isaac, y de los movimientos bancarios del cónyuge de la obligada tributaria y de la sociedad, cuando resulta patente que los movimientos se realizaron en las cuentas del Sr. Isaac, resulta probado, decíamos, que el socio, esto es el Sr. Jesús María, retiraba sistemáticamente dichas cantidades, cuando las cantidades eran retiradas por el Sr. Isaac de sus cuentas en sumas similares a las ingresadas por el entidad Palets Cervelo; se monta un relato fáctico que nada tiene que ver con la operativa declarada por la Inspección de los tributos, y de la que se pretende justificar la percepción por parte de la recurrente de parte de dichas sumas como rendimientos de capital mobiliario; en el fundamento séptimo se pretende justificar la concurrencia objetiva del tipo sobre la base de un relato fáctico absolutamente disociado de los presupuestos fácticos que dieron lugar a las actuaciones inspectoras, se refiere al seguimiento de un procedimiento penal irrelevante y se pretende justificar la concurrencia del elemento subjetivo de la recurrente sobre unos presupuestos absolutamente ajenos a la operativa perseguida, esto es, se dice que era conocedora de la prestación de servicios controvertida y del cobro de las utilidades, cuando ya se ha dicho la supuesta prestación de los servicios sería del Sr. Isaac y no sería del cobro sino del pago de las utilidades, y con ello no se sostiene la justificación para el reproche subjetivo consistente en que si bien no simula directamente la prestación de los servicios, si se beneficia de los mismos. En fin, un auténtico galimatías.

La sentencia de instancia asume la argumentación plasmada en un recurso anterior referido a la entidad Palets Cervelo, S,L.:

"Esos argumentos impugnatorios coinciden con los alegados por la entidad Palets Cervelo, S.L., en el procedimiento ordinario que se sigue ante este *mismo tribunal con el número 15622/2020, en el cual recayó sentencia el día 19 de enero pasado*, por lo que razones de seguridad jurídica y de unidad de criterio obligan a traer a esta resolución las consideraciones que se recogen en ella, al coincidir, como hemos dicho, tanto los argumentos impugnatorios en los que se sustentan ambos para negar la existencia de un negocio simulado, como los datos que se extraen de los expedientes administrativos en los que se dictaron los acuerdos impugnados en uno y otro procedimiento."

Viene a reproducir la sentencia de referencia los hechos acogidos por la Inspección, ya se ha dicho, muy alejados de los recogidos por el TEAR, que no olvidemos es el acto objeto del recurso contencioso administrativo, pero que vienen referidos a la conducta de la persona jurídica Palets Cervelo, no de la actora, que es sancionada por dejar de ingresar rendimientos de capital mobiliario; evidentemente se produce un vacío importante, porque con independencia de las responsabilidades fiscales de dicha persona jurídica, y lo que representa como presupuesto para derivar la consecuencia atinente a la recurrente, resultaba necesario justificar la imputación a la recurrente de dichos rendimientos de capital mobiliario, que desde luego no se deriva presuntivamente de aquellos datos fácticos afectantes a la persona jurídica, con personalidad propia y distinta de la recurrente, ni podía sostenerse del relato contenido en la resolución del TEAR, como hemos visto.

Pues bien, cuando desciende la sentencia de instancia a examinar la conducta de la recurrente desde el punto de vista sancionador y concurrencia del elemento subjetivo, se limita referirse a la operativa general respecto del caso juzgado, esto es, el de Palets Cervelo, "Sin embargo, como ya hemos resuelto en la sentencia de fecha 19 de enero pasado, partimos de que la Inspección considera -y así lo aceptamos nosotros- que existe una simulación absoluta", sin más, sin que quepa confundir, se trata de dos personas distintas en una operativa en la que cabe diferenciar conductas distintas, que se refiere a distintos impuestos, y que precisaba de un



enlace lógico y suficientemente razonado y explicado, porque la simulación absoluta declarada en aquellas conductas podía trasladarse a la recurrente formando parte de la trama, que desde luego, no queda justificada por ser cónyuge del que aparece en la operativa como autor intelectual del engranaje, y socia al 25% de la sociedad, y que desde luego no queda justificada por una remisión implícita al acto objeto de impugnación, la resolución del TEAR.

La respuesta que ha de darse a la cuestión de interés casacional formulada coincide con las reglas generales que confirman una 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 que anteriormente hemos definido.

TERCERO. *Sobre las costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, al estimarse parcialmente las pretensiones de la parte recurrente, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación n.º 2745/2022, interpuesto por doña Gema, representado por el procurador de los tribunales don David García Riquelme, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de fecha 4 de febrero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 15639/2020, sentencia que se casa y anula en exclusividad a las sanciones confirmadas por infracción del art. 191 de la LGT.

Tercero. Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo dirigido contra resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 16 de septiembre de 2020 que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006, NUM007 acumuladas, confirmando los actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia, acuerdo, de 10 de noviembre de 2017, de liquidación tributaria derivada del acta suscrita en disconformidad, A02 núm. NUM008, relativa al Impuesto sobre la renta de las personas física (IRPF), ejercicios 2011 a 2014 y anulando acuerdo, de 10 de noviembre de 2017, de imposición de sanción, por infracciones tipificadas en el artículo 191 LGT.

Cuarto. No formular pronunciamiento condenatorio sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.