

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO****Sentencia n.º 435/2024 de 29 de noviembre de 2024****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 340/2023****SUMARIO:**

**Aplicación e interpretación de las normas. Simulación absoluta. Interposición de un tercero. IVA. Deduciones. Prejudicialidad penal. Efecto vinculante de los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.** La sentencia del Juzgado de lo Penal n.º 2 de Bilbao, confirmada por la Audiencia Provincial de Vizcaya ya señaló que la perspectiva tributaria y la penal no serían coincidentes. La resolución niega que los hechos enjuiciados constituyeran una cadena de facturas sin contenido económico real; o que hubiera anotaciones ficticias en la cuenta de pérdidas y ganancias, en los balances de situación o en los libros registro a efectos de IVA que servirían de soporte a las autoliquidaciones presentadas. De este modo, descarta que se haya cometido un delito de falsedad documental, así como un delito contable del art. 310 del Código Penal. La demanda considera que la inspección no podía entender que las sociedades vinculadas no intervenían en la realización de las operaciones documentadas en las facturas ya que tanto el Juzgado de lo Penal n.º 2 como la Audiencia Provincial entendieron que los trabajos se habían realizado por quien así lo había declarado y en la sentencia absolutoria se habría dejado claro que no habría anotaciones ficticias en los libros registro a efectos de IVA que sirvieron de soporte a las autoliquidaciones presentadas. Por consiguiente, la interesada considera que la administración no podría cuestionar la deducibilidad de las cuotas de IVA, en la medida en que las facturas emitidas tendrían un contenido económico real. Lo cierto es que la administración no desarrolla motivadamente cómo habría funcionado, para este tributo concreto, la supuesta utilización de una persona jurídica interpuesta. Lo que parece desprenderse es que la Diputación Foral considera que las sociedades vinculadas emitían sucesivas facturas que no siempre se correspondían con trabajos reales. De este modo, se generaría IVA soportado irreal, pero existe una sentencia penal firme absolutoria cuyo fundamento es que las facturas se correspondían con trabajos que realmente se habían llevado a cabo. Es más, la Audiencia Provincial excluyó, expresamente, la existencia de una cadena de facturas emitidas con la finalidad de disminuir la carga tributaria. Asimismo, se rechazó que se hubiera cometido un delito de falsedad documental o un delito de falsedad contable. De hecho, se afirmaba expresamente que las anotaciones recogidas en los libros a efectos de presentar las autoliquidaciones por el IVA se correspondían con la realidad. Partiendo de estos hechos (que, tal y como resulta de la STS de 14 de julio de 2023, recurso n.º 7409/2021, no podemos contradecir), no podemos asumir la regularización llevada a cabo por la Hacienda Foral, habida cuenta de que parte de la falsedad de unas facturas que ya se dieron por buenas en la vía penal. Debemos tener en cuenta que en esta se analizó la posibilidad de sancionar al administrador de la mercantil por, supuestamente, utilizar una sociedad interpuesta para disminuir su carga tributaria. Sin embargo, se descartó que se hubiera incurrido en ningún ilícito penal. Y no podemos ahora, en la vía administrativa, sancionar unos hechos que se declaró que no habían existido, por lo que se debe anular la resolución impugnada.

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO****SENTENCIA****Intervención: Interviniente: Abogado: Procurador:****Demandante ASTIV INGENIERIA ANDER URIBE MARTINEZ CARMEN CARRASCO ARANA****Demandado DIPUTACION FORAL DE ALAVA ASESORIA JURIDICA DE LA DIPUTACIÓN DE ARABA-ALAVA**

Síguenos en...



RESOLUCION DE 27.4.23 DE LA DIPUTACION FORAL DE ALAVA DESESTIMATORIA DE LA REC. Nº 270/19 DESESTIMATORIA DEL RECURSO DE REPOSICION CONTRA 18 LIQUIDACIONES GIRADAS POR EL IVA CORRESPONDIENTE A LOS EJERCICIOS 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 Y PRIMER TRIMESTRE DEL 2018 CON CAUSA EN EL ACTA DE DISCONFORMIDAD Nº 463 OV

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 0000340/2023**

**DE Procedimiento Ordinario**

**SENTENCIA NÚMERO 000435/2024**

ILMOS. SRES.

Presidente

D. Luis Angel Garrido Bengoetxea

Magistrados

D<sup>a</sup>. Olatz Aizpurua Biurrarena

D<sup>a</sup>. Trinidad Cuesta Campuzano (Ponente)

En Bilbao, a 29 de noviembre del 2024.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 0000340/2023 y seguido por el procedimiento Procedimiento Ordinario, en el que se impugna: RESOLUCION DE 27.4.23 DE LA DIPUTACION FORAL DE ALAVA DESESTIMATORIA DE LA REC. Nº 270/19 DESESTIMATORIA DEL RECURSO DE REPOSICION CONTRA 18 LIQUIDACIONES GIRADAS POR EL IVA CORRESPONDIENTE A LOS EJERCICIOS 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 Y PRIMER TRIMESTRE DEL 2018 CON CAUSA EN EL ACTA DE DISCONFORMIDAD Nº NUM000

Son partes en dicho recurso:

**-DEMANDANTE:**ASTIV INGENIERIA, representado por CARMEN CARRASCO ARANA y dirigido por el letrado ANDER URIBE MARTINEZ.

**-DEMANDADA:**DIPUTACION FORAL DE ALAVA, representado y dirigido por la ASESORIA JURIDICA DE LA DIPUTACIÓN DE ARABA-ALAVA .

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D.<sup>a</sup> Trinidad Cuesta Campuzano.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-El veintiséis de julio del año pasado, la procuradora de los tribunales doña Carmen Carrasco Arana, actuando en nombre y representación de Astiv Ingeniería S.L.P. (en adelante, Astiv), presentó escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra la resolución de veintisiete de abril del año pasado, del Organismo Jurídico-Administrativo de Álava (en adelante, OJAA), desestimatoria de la reclamación NUM001, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones por el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, IVA) de los ejercicios 2012 a 2016 y primer trimestre de 2018.

Ese mismo día, el señor letrado de la administración de justicia dictó decreto mediante el cual se admitió a trámite el recurso interpuesto. Al mismo tiempo, se requería a la administración para que remitiera el expediente correspondiente.

**SEGUNDO.**-Una vez recibido el expediente, se dictó, el tres de octubre del año pasado, diligencia mediante la cual se daba traslado para la presentación de la demanda.

El día treinta y uno de ese mismo mes, la procuradora de los tribunales doña Carmen Carrasco Arana, actuando en nombre y representación de Astiv, presentó su escrito de demanda. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia por la que se estimara íntegramente la demanda, se revocara la resolución del OJAA 270/2019 y, en consecuencia, se dictara resolución por la cual se declarara la nulidad de pleno derecho de las actas de inspección, al no devenir competente la DFA o, en su caso, subsidiariamente, acordando, en unidad de acto, que las propuestas de liquidación para los años 2011 a 2017 serían contrarias a derecho, anulando la sanción impuesta derivada de dichas propuestas. En todo caso, suplicaba que se condenara en costas al a parte demandada, con arreglo a lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998 y a lo puesto en el fundamento de derecho de naturaleza procesal sexto.

Síguenos en...



**TERCERO.**-El día nueve del mes siguiente, el señor letrado de la administración de justicia dictó diligencia mediante la cual se tenía por deducida la demanda. Al mismo tiempo, se daba traslado a la administración para que contestara.

La Diputación Foral de Álava (en lo sucesivo, DFA) dio cumplimiento a este trámite por medio de escrito presentado el diecinueve de diciembre de 2023 Este terminaba suplicando que se dictara sentencia que desestimara íntegramente el recurso contencioso-administrativo, con imposición de costas a la parte recurrente.

Siete días después, se dictó diligencia teniendo por contestada la demanda.

**CUARTO.**-El veinticuatro de enero del año en curso, el señor letrado de la administración de justicia dictó decreto mediante el cual se fijó la cuantía del pleito en 574.659,33 euros. Asimismo, se abrió el trámite de conclusiones.

**QUINTO.**-El día seis del mes siguiente, la procuradora de los tribunales doña Carmen Carrasco Arana, actuando en nombre y representación de Astiv, presentó su escrito de conclusiones sucintas.

La representación procesal de la DFA hizo lo propio el día veintiocho de ese mismo mes.

**SEXTO.**-Para la votación y fallo del asunto se señaló el veintiocho de noviembre del año en curso; fecha en que se practicó la diligencia. Seguidamente, quedaron los autos conclusos para dictar sentencia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- POSICIÓN DE LA RECURRENTE.

Astiv se alza frente a la resolución, de veintisiete de abril de 2023, del OJAA, por la cual se desestimó la reclamación NUM001, planteada contra la liquidación provisional del IVA de los ejercicios 2012 a 2016 y del primer trimestre de 2018.

La demanda comienza explicando que, el veintinueve de junio de 2016, se inició el procedimiento de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, IS) de los ejercicios 2011 a 2014 y retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de esos mismos años.

Paralelamente, el fiscal interpuso denuncia contra el administrador de Astiv, don Carlos Manuel, y el asesor de este, don Belarmino. A la vista de esta circunstancia, el dieciséis de marzo de 2017, se suspendió el procedimiento de inspección, por prejudicialidad penal.

El veintisiete de septiembre de 2018, el Juzgado de lo Penal n.º 2 de Bilbao dictó sentencia por la que absolvía a los dos acusados. Ello motivó el reinicio del procedimiento de inspección que, además, se amplió al IS de 2015 a 2017, el IVA de 2016 a 2018 y a retenciones e ingresos a cuenta del IRPF de 2016 a 2018.

Tras recurso del fiscal, la sentencia absolutoria fue definitivamente confirmada por la Audiencia Provincial el quince de marzo de 2019.

El nueve de abril de 2019, se extendió acta de disconformidad n.º NUM000, en relación con el IVA del período comprendido entre el primer trimestre de 2012 y el tercer trimestre de 2018 (ambos incluidos). Esta se basaba en la consideración de que las sociedades Geurena, S.L.; Hemengoa, S.A.; Ibaialde Ingeniería, S.A.; Rus Lyon, S.L.; Subillabide Ingeniaritza, S.L.; y Técnicos de Ingeniería y Vivienda, S.L. (todas ellas vinculadas con Astiv y con don Carlos Manuel) eran meras sociedades pantalla. Así, se llegó a la conclusión de que concurría simulación en su interposición. A partir de ahí, se imputaron fiscalmente los servicios facturados por aquellas a la persona física que se consideró que era quien realmente los prestaba. Ello llevó a la regularización del IVA de la mercantil actora. El importe total de las liquidaciones ascendió a 574.659,33 euros (235.400,83 euros de cuota; 47.170,67 de intereses; y 292.087,83, de sanciones).

Sentado lo anterior, el recurso defiende que la Hacienda Foral de Álava carecía de competencia para comprobar e investigar el IS de Astiv de los ejercicios 2011 a 2017. Para defender este motivo del recurso, se remite al artículo 43.Cuatro.b) de la Ley 12/2002, que explica cuándo se entiende que un obligado tributario está domiciliado fiscalmente en el País Vasco. Así, para el IS, se refiere a las personas jurídicas con domicilio social en esa comunidad autónoma, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

Seguidamente, se refiere a la resolución de la Junta Arbitral 1/2022 (conflicto 26/2015), que habría puesto fin a un caso similar al que ahora nos ocupa. En ella, se habría llegado a la

Síguenos en...



conclusión de que ha de prevalecer como domicilio fiscal el lugar donde se realice la gestión administrativa y la dirección de los negocios, cuando esta no está centralizada en el domicilio social. Igualmente, se habría señalado que la determinación del domicilio fiscal efectivo ha de hacerse al a vista de las circunstancias del caso concreto.

A estos efectos, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en diversas ocasiones, habría dado relevancia al artículo 22 del derogado Reglamento del IS, aprobado por Real Decreto 2.631/1982, de quince de octubre. Este precepto, para fijar el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, atendía a las siguientes circunstancias:

a) La existencia de una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad.

b) Que en ese lugar o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio se lleve, de modo permanente, la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para verificar y apreciar las operaciones sociales.

c) La domiciliación fiscal, dentro de ese territorio, de los administradores o gerentes de la entidad. Sentado lo anterior, el escrito de demanda analiza cuál sería la situación en el caso que ahora nos ocupa. A tal efecto, señala que la oficina desde la que se realiza la labor burocrática de Astiv y que, además, sería el lugar donde se contrata con clientes y proveedores estaría ubicada en Miranda de Ebro. A este centro de trabajo estarían adscritos la totalidad de sus empleados y también sería el local de referencia a nivel comercial.

También las labores relativas a la llevanza de la contabilidad (incluida la presentación de declaraciones tributarias, nóminas y seguros sociales) se vendrían realizando desde Miranda de Ebro. En un primer momento, las llevaba a cabo la asesoría Vieco y después, Ceinco. Desde hace unos años, también se estarían llevando estas labores por personal de la propia Astiv, dentro de su centro de trabajo de Burgos.

Las labores administrativas (que incluirían la emisión, recepción, custodia y conservación de facturas o gestión de cobros y pagos), así como la custodia de las cuentas anuales y los libros oficiales se estarían realizando en el centro de trabajo ubicado en Miranda de Ebro. A su cargo estaría doña Adela, empleada adscrita a ese centro.

El administrador único de la entidad, don Carlos Manuel, tendría su domicilio fiscal en territorio común.

A mayor abundamiento, las oficinas de las entidades financieras con las que habitualmente trabaja Astiv estarían situadas en esa localidad burgalesa.

La mercantil actora rechaza la conclusión, alcanzada por el OJAA, de que las pruebas por ella aportadas no servirían para demostrar que su domicilio fiscal está en territorio común. Argumenta que la gestión administrativa y la dirección de los negocios sería un concepto jurídico indeterminado. Por tanto, no habría una prueba tasada idónea para demostrar dónde se lleva a cabo. Sostiene que esa parte habría aportado pruebas irrefutables de que Astiv tendría su domicilio fiscal en Miranda de Ebro, dado que allí dispondría de una oficina desde la que se llevarían a cabo las tareas administrativas y contables, la custodia de libros y cuentas anuales oficiales y la contratación con los clientes. Además, el administrador de la sociedad tendría su domicilio fiscal en la provincia de Burgos. De este modo, tales pruebas demostrarían, según su criterio, que, durante todos los ejercicios cuestionados, Astiv tenía su domicilio fiscal en territorio común, dado que cumplía con todos los requisitos del mencionado artículo 22 del Reglamento del IS.

Entiende la actora que la administración le está exigiendo una prueba diabólica, dado que vendría a requerirle lo que considera una acreditación desproporcionada, mientras que la demandada, a su vez, se apoyaría en meros indicios.

La interesada reconoce que cada parte ha de probar los supuestos fácticos que invoca a su favor. Ahora bien, señala que este principio debería traducirse en una real igualdad de las partes en el acceso, aceptación y valoración de la prueba, lo que, según refiere, no habría ocurrido a la hora de valorar la prueba aportada por esa parte.

Una vez sentado que el domicilio fiscal de Astiv estaría en territorio común, la mercantil actora se remite al artículo 19 del Concierto Económico, que regula la competencia inspectora en relación con el IS. De él se desprendería que la Hacienda Foral de Álava carecía de competencia para investigar a la recurrente, dado que esta solo debía tributar ante la AEAT. Por tanto, nos encontraríamos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho del artículo 224 de la NF 6/2005. Por otro lado, el recurso argumenta que las cuotas de IVA soportadas por Astiv en las facturas emitidas por entidades vinculadas serían deducibles, dado que no habría existido simulación y corresponderían a operaciones efectivamente realizadas.

Para defender este motivo, explica cuál sería la operativa de la mercantil actora. Señala que esta sería contratada por un cliente no vinculado a las sociedades intervinientes. A su vez y respondiendo exclusivamente a criterios de asunción de responsabilidades, la recurrente subcontrataría a sociedades a ella vinculadas para que realicen el trabajo en cuestión. De este modo, estas serían quienes, en último término, asumirían las responsabilidades que pudieran derivarse de un trabajo mal ejecutado. Afirma que esta utilización de sociedades sería algo lícito desde la perspectiva mercantil y que aportaría un valor añadido, como sería la limitación de responsabilidad y el deslinde de los patrimonios personales y empresariales. Finalmente, las sociedades vinculadas subcontratarían a don Carlos Manuel para que ejecute esos trabajos. Este último paso tendría razón de ser en las peculiaridades de la actividad desarrollada (la Ingeniería de Caminos, Canales y Puertos). Así lo habría expuesto el decano del colegio en informe aportado en el procedimiento penal. En efecto, en él se reconocería que, cuando es una sociedad mercantil quien realiza un proyecto, ha de designar a la persona física que cuenta con la titulación habilitante para ello. En nuestro caso, esta persona sería don Carlos Manuel. Este, como socio y administrador único de la entidad, no podría ser trabajador de ella acogido al régimen del Estatuto de Trabajadores. De ahí que facturara los trabajos realizados para esas sociedades.

La demanda se queje de que la inspección llegara a la conclusión de que las sociedades vinculadas no intervenían en la realización de las operaciones documentadas en las facturas, sino que los servicios eran prestados por el administrador. Insiste en que esa afirmación habría sido desacreditada por el informe pericial antes mencionado. Es más, a la vista de ese informe, tanto el Juzgado de lo Penal n.º 2 como la Audiencia Provincial entendieron que los trabajos se habían realizado por quien así lo había declarado.

La defensa de Astiv continúa argumentando que, según su criterio, la consideración de sociedad pantalla debería ser declarada por las autoridades fiscales competentes. En el caso de Geurena, S.L.; Rus Lyon, S.L.; y Técnicos de Ingeniería y Vivienda, S.L., se trataría de la AEAT. En el caso de Subillabide Ingeniaritza, S.L., de la Diputación Foral de Guipúzcoa. En el caso de Ibaialde Ingeniería, S.A., de la Diputación Foral de Vizcaya. Y en la de Hemengoa, S.A., de la Diputación Foral de Álava. A tal efecto, debería ponerse en marcha el procedimiento adecuado, cosa que, en este caso, no se habría producido. Razona que esa calificación sería de la que traería causa este recurso, y solo podría venir dada por quien tiene competencias para ello.

Insiste en que la sentencia absolutoria habría dejado claro que no habría anotaciones ficticias en los libros registro a efectos de IVA que sirvieron de soporte a las autoliquidaciones presentadas. Por consiguiente, la interesada considera que la administración no podría cuestionar la deducibilidad de las cuotas de IVA, en la medida en que las facturas emitidas tendrían un contenido económico real.

Para llegar a la conclusión de que el IVA no es deducible, la demandada se habría acogido al artículo 15 de la Norma Foral 6/2005. Pues bien, el Tribunal Supremo, en reiteradas sentencias, habría señalado que las figuras de «calificación», de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» y de «simulación» no serían intercambiables.

En el caso que nos ocupa, no habría simulación porque la constitución de las sociedades era el fin perseguido por las partes. Estaríamos ante un negocio causal y objetivamente cierto. Las partes deseaban ejecutar los trabajos, que efectivamente fueron realizados y facturados. No se ocultaría, pues, la intención. Así lo habría declarado la Audiencia Provincial en su sentencia.

Lo anterior supondría que, en su caso, la figura que debería haberse aplicado sería la cláusula antielusión del artículo 14 de la NFGT. Este precepto, en su redacción vigente para los ejercicios 2012 a 2016, excluía la posibilidad de sancionar en su párrafo tercero.

Pues bien, de haberse apreciado la concurrencia de esta figura, debería haberse seguido el procedimiento del artículo 163 de la NFGT. Ello exigiría la emisión de un informe en el que se fundamentara la aplicación de esta figura.

Subsidiariamente a lo anterior, Astiv defiende que las cuotas de IVA por ella soportadas en las facturas emitidas por entidades vinculadas serían deducibles en virtud del principio de neutralidad y regularización íntegra del impuesto. La inspección habría negado la deducibilidad, alegando que existía una práctica abusiva, al producirse una cadena de facturación ficticia.

La recurrente explica que, después de la presentación de las correspondientes autoliquidaciones por los prestados de los servicios que le repercutieron el IVA a Astiv, se determinó que esa repercusión fue incorrecta. Ello habría provocado que los obligados tributarios (Geurena, S.L.; Hemengoa, S.A.; Ibaialde Ingeniería, S.A.; Rus Lyon, S.L.; Subillabide Ingeniaritza, S.L.; y Técnicos en Ingeniería y Vivienda, S.L.) declararon e ingresaron el impuesto. Sin embargo, Astiv, que lo soportó, no tendría derecho a su deducción.

Síguenos en...



La demanda considera que esta forma de proceder contravendría el principio de neutralidad del IVA y provocaría un enriquecimiento injusto a favor de la administración. Expone cómo la neutralidad supondría que el impuesto no podría suponer una carga para los profesionales y empresarios. Si lo fuera, estos estarían siendo considerados como consumidor final y se estaría desvirtuando la aplicación del impuesto.

La administración, para rechazar la aplicación de este principio, se habría apoyado en sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que habrían permitido no aplicarlo en los casos en que el sujeto pasivo ha participado deliberadamente en un fraude fiscal. Ahora bien, en el caso que nos ocupa, don Carlos Manuel habría sido absuelto de todas las acusaciones formuladas por el fiscal. De hecho, la Audiencia Provincial habría corroborado que las facturas tenían contenido económico real y documentaban trabajos efectivamente ejecutados. De ahí que la mercantil actora estime que las sentencias mencionadas de contrario no serían aplicables al caso, dado que no se habría participado deliberadamente en ningún fraude fiscal.

La Hacienda Foral también denegaría la deducción de las cuotas de IVA soportado, alegando la existencia de un error formal en la factura. En concreto, se dice que el documento no se emitió por quien prestó los servicios. Ahora bien, el principio de neutralidad del IVA exigiría la deducción del IVA soportado siempre que se cumplan los requisitos materiales, aun cuando se hayan omitido determinados requisitos formales. Así, si la administración dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de una transacción, no puede exigir requisitos adicionales que impidan el ejercicio del derecho a deducirse el IVA.

Sentado lo anterior, la defensa de Astiv destaca que la deducción del IVA exige que se cumplan los siguientes requisitos:

- Ser empresario o profesional a efectos del IVA. La recurrente cumpliría con esta exigencia.
- Realizar operaciones que dan derecho a la deducción. También se cumpliría este requisito.
- Que las cuotas soportadas se refieran a bienes o servicios que se afecten a la actividad empresarial o profesional. Las facturas controvertidas se referirían a servicios de ingeniería, que sería la actividad principal de Astiv.

Por su parte, el artículo 97 del Decreto Foral Normativo 12/1993 fijaría los requisitos formales para la deducción, a saber:

- Estar en posesión de la factura o del documento justificativo del derecho, que ha de cumplir con los requisitos reglamentariamente establecidos y estar contabilizada en el libro registro de facturas recibidas. La interesada dispondría de facturas cuyo contenido económico sería real, según sentencia de la Audiencia Provincial.
- Ejercer el derecho a la deducción en la declaración-liquidación correspondiente, siempre que no se supere el plazo de los cuatro años siguientes al devengo de las cuotas del IVA. La actora presentó los correspondientes modelos 303 en tiempo y forma. En ellos ejerció su derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Para terminar, el recurso cuestiona la sanción impuesta en aplicación del artículo 195 de la NFGT.

Destaca que, para que se aprecie la comisión de una infracción, el artículo 188 de ese texto exige que concurra, junto con el elemento objetivo, otro subjetivo. Este supone que el contribuyente ha de haber actuado dolosa o culpablemente en la comisión de la infracción. Ambos elementos han de ser debidamente acreditados por la administración.

Pues bien, Astiv niega que la resolución sancionadora esté suficientemente motivada.

La recurrente rechaza la posibilidad de sancionar conductas en aplicación de normas generales antiabuso. Argumenta que ello supondría incumplir las exigencias de tipicidad, dado que tales reglas no llevarían a cabo una descripción de las acciones u omisiones constitutivas de infracción que respete las exigencias del principio de seguridad jurídica y que permita predecir con suficiente grado de certeza qué conductas constituyen infracción, y el tipo y grado de sanción de que serían merecedoras.

En el caso que nos ocupa, el acta de disconformidad que puso fin al procedimiento de inspección adolecería de ausencia de motivación. Destaca que esta se apoyaría, para justificar la culpabilidad, en la simple negligencia, y no en el dolo.

La actora insiste en que no estaríamos ante un caso de simulación. Por consiguiente, a lo sumo, la conducta podría encuadrarse en la figura de cláusula antielusión. Pues bien, en la redacción del artículo 14 de la NFGT vigente a la fecha de los hechos ahora analizados, se excluía la posibilidad de sancionar.

## **SEGUNDO.- POSICIÓN DE LA PARTE DEMANDADA.**

Síguenos en...



La DFA, por su parte, reclama que se desestime el recurso contencioso-administrativo planteado por Astiv y que, en consecuencia, se confirme la resolución impugnada.

Para ello, defiende, en primer lugar, su competencia para llevar a cabo el procedimiento inspector. A tal efecto, manifiesta que no discute el concepto de domicilio fiscal ofrecido por la parte contraria ni el contenido de las resoluciones de la Junta Arbitral y de diversos tribunales mencionadas de contrario. No obstante, niega que Astiv tenga su domicilio fiscal en Miranda de Ebro.

Destaca que las actas de inspección se referirían a los ejercicios 2011 a 2017. Por consiguiente, sería irrelevante la situación actual. Señala que, en esa época, tanto los recursos administrativos como económicos-administrativos se suscribieron en Álava. De hecho, en el recurso de reposición nada se decía en relación con el domicilio fiscal de la entidad. Este estaba suscrito en el municipio de Rivabellosa (Álava), al igual que la reclamación económico-administrativa. De hecho, se habría señalado el domicilio alavés a efectos de notificaciones. Incluso en el escrito de alegaciones, que sería el primero en que se habría discutido el domicilio de la mercantil, estaría suscrito en Álava, y aquí se habría solicitado que se practicaran las notificaciones. Tal esquema se repetiría con el recurso de anulación. Todo ello demostraría, a juicio de la administración, que las labores de gestión y dirección se realizaban en Álava.

Por lo que se refiere a la imagen de Google aportada de contrario, la demandada destaca que fue creada con posterioridad a los ejercicios revisados. De hecho, las reseñas habrían sido creadas por el propio administrador de la sociedad con la intención de darles apariencia de realidad.

A mayor abundamiento, señala que la supuesta sede de Miranda de Ebro, ubicada en el número 43 de la calle Alfonso VI de esa localidad, correspondería, en realidad, a una inmobiliaria, cuya socia única sería la esposa del administrador de Astiv.

Al contrario de lo indicado en el escrito de demanda, la recurrente sí habría tenido empleados adscritos a centros de trabajo en Álava. Así constaría en las retenciones practicadas en concepto de rendimientos del trabajo.

En todos los documentos frente a terceros, la mercantil actora señalaría, como domicilio, el situado en Álava. Del mismo modo, todas las autoliquidaciones se efectuaron bajo la premisa de que el domicilio fiscal de la sociedad se encontraba en esa provincia.

A partir de ahí, la DFA considera que la contraparte no ha demostrado que, en esa época, tuviera su domicilio fiscal en Burgos. Tampoco habría enervado la presunción de que está en Álava, derivada de su propia declaración al respecto. De hecho, Astiv continuaría, en la actualidad, presentando sus autoliquidaciones en Álava, pese a estar afirmando que su domicilio fiscal se encuentra en territorio común.

En todo caso, aun cuando se asumiera que la Hacienda Foral no era competente para practicar la liquidación, la administración niega que la consecuencia fuera la nulidad de todo lo actuado, habida cuenta que esa incompetencia en ningún caso habría sido manifiesta. De hecho, desde que se inició la inspección hasta el trámite de alegaciones de 2019, la interesada tampoco habría manifestado la existencia de tal vicio. Es más, en la actualidad continuaría presentado sus autoliquidaciones ante la Hacienda Foral. De este modo, tampoco habría comunicado a las administraciones implicadas el supuesto cambio de domicilio, pese a ser obligatorio, ni habría solicitado la puesta en marcha de un procedimiento de rectificación de domicilio. Asimismo, destaca que esa parte habría presentado pruebas de que la dirección y gestión de la entidad se realizó en Álava, al menos en los ejercicios 2011 a 2017.

En segundo lugar, la DFA niega que sean deducibles las cuotas de IVA soportadas por Astiv en facturas emitidas por entidades vinculadas.

Reconoce que sería lícito constituir sociedades para el desarrollo de actividades mercantiles o profesionales, con el objetivo de limitar la responsabilidad y deslindar los patrimonios personales y profesionales. No obstante, sería sólida la jurisprudencia que proscribe el uso de sociedades intermedias, meramente instrumentales, con el único fin de reducir su carga fiscal. Así, serían lícitas las operaciones mercantiles así realizadas, pero no la minoración de la carga fiscal.

Sentado lo anterior, lo trascendente sería decretar si la inspección habría probado la ausencia de motivos económicos válidos en la facturación a través de Ibaialde Ingeniería, Geurena, Rus Lyon, Técnicos de Ingeniería y Vivienda, Subillabide Ingeniaritza y Hemengo.

Pues bien, la Hacienda Foral habría explicado que se estaba eludiendo la progresividad del IRPF de don Carlos Manuel. De hecho, ni siquiera se estarían declarando los importes reales. Asimismo, utilizando esas sociedades, se estarían omitiendo total y absolutamente los ingresos y el IVA de las operaciones. Además, valiéndose de tales entidades, se habrían ocultado las operaciones en los modelos informativos.

Síguenos en...

A continuación, el escrito de contestación a la demanda rechaza que haya que aplicar la cláusula antielusión. Explica que el Tribunal Supremo habría diferenciado entre simulación absoluta y simulación relativa. La operativa seguida por Astiv sería idéntica a la descrita en la sentencia 1.802/2019. Así, la mercantil actora, sociedad con medios, era contratada por clientes para la realización de trabajos. Estos efectivamente se ejecutaron, tal y como se habría demostrado en la sentencia dictada en el orden penal. Para realizar esos trabajos, la recurrente o bien empleaba a sus propios trabajadores, o bien a personal o empresas subcontratados, o bien a don Carlos Manuel. Sin embargo, estos trabajos eran formalmente facturados por las entidades vinculadas, que eran propiedad mayoritaria o totalmente de don Carlos Manuel. Esas sociedades carecían de medios y no realizaban ninguna actividad material. Se trataba, simplemente, de entidades domiciliadas formalmente en diferentes haciendas españolas para deducir el IVA generado en esas facturas. Además, paralelamente declaraban recibir servicios de don Carlos Manuel, por lo que deducían el IVA devengado para Astiv. Finalmente, el administrador no declaraba ningún IVA devengado.

A partir de ahí, el OJAA habría constatado la existencia de una caja única. Ello demostraría que ni siquiera hubo pagos efectivos entre Astiv y el resto de las sociedades intermediarias. Además, ello echaría por tierra la supuesta motivación de deslinde de patrimonios. También habría constatado que las entidades intermediarias no realizaron ningún servicio ni disponían de medios para realizar. En el propio proceso penal se declaró que los servicios eran realizados por Astiv o por don Carlos Manuel. También habría constatado el OJAA que no se declararon las operaciones en los modelos fiscales, ni la vinculación; y que la persona física no declaró ni ingresó cantidad alguna. Esto último evidenciaría el ánimo defraudatorio.

Todo esto demostraría que estaríamos ante un caso de simulación, y no ante una mera situación de aplicabilidad de la cláusula antielusión, en la que simplemente se buscaría el amparo artificial de una norma para reducir la carga fiscal. Sin embargo, en el caso que nos ocupa habría habido intención de ocultar los actos reales, hasta el punto de que no se habrían declarado en los modelos informativos.

Hace hincapié el escrito de contestación a la demanda en que la inspección se habría ajustado estrictamente a los hechos considerados probados en el procedimiento penal. Admite que esas sentencias acreditarían la realidad de los servicios prestados a los clientes finales. Ahora bien, no demostraría la realidad de las operaciones realizadas entre Astiv y las entidades interpuestas. Seguidamente, la DFA niega que se haya contravenido el principio de neutralidad del IVA. Para fundamentar su postura, se remite a la sentencia del Tribunal Supremo 644/2023, de veintiocho de febrero. Conforme a ella, el principio de regularización íntegra sería una exigencia de la justificación tributaria, que pretendería evitar supuestos de doble tributación, así como los perjuicios derivados de que no se haga en unidad de acto.

Pues bien, en el supuesto analizado, no habría doble tributación ni enriquecimiento injusto, dado que don Carlos Manuel no habría ingresado el IVA por esos conceptos. De hecho, la Hacienda Foral habría solicitado información a la AEAT para comprobar tal extremo.

Insiste la administración en que no sería cierto que las sociedades intermedias repercutieran e ingresaran el IVA. Explica que estas se habrían deducido un IVA supuestamente devengado por don Carlos Manuel, pero que nunca llegaba a ingresarse.

Para terminar, el escrito de contestación a la demanda defiende la procedencia de la sanción. Acusa a la contraparte de que su argumento en este punto sería genérico y no se ajustaría a la realidad del expediente. De hecho, defiende que se habría hecho un gran esfuerzo para motivar la concurrencia de los dos elementos de la infracción. Sostiene que todo este entramado societario tendría por objeto engañar a la Hacienda Pública y deducirse indebidamente cuotas de IVA. Igualmente, se habrían enumerado los hechos que demostrarían la intención de Astiv, tales como la constitución de sociedades carentes de medio o la falta de declaración de las operaciones. También se justificaría el criterio de graduación por ocultación.

Asimismo, se habría explicado por qué se entendía que no estaríamos ante un caso de ambigüedad de la norma, sino de voluntad de no ingresar lo debido y de ocultar su actuación a la administración.

Destaca que las diferencias de cuotas declaradas en los ejercicios 2016 y 2018 figuraban en los propios libros registro. Ello demostraría, a su juicio, una absoluta falta de diligencia. Asimismo, la inclusión de gastos privados del socio reflejaría una manifiesta intención de reducir ilegalmente la carga fiscal de la sociedad.

### **TERCERO.- COMPETENCIA DE LA HACIENDA FORAL DE ÁLAVA.**

Síguenos en...





El motivo principal del recurso contencioso-administrativo atañe a la competencia de la Hacienda Foral de Álava para practicar la inspección que culminó con las liquidaciones y sanciones impugnadas. En concreto, Astiv defiende que su domicilio fiscal estaría en Miranda de Ebro, dado que allí tendría centralizada la gestión administrativa y dirección de sus negocios. La demandada, por su parte, no cuestiona el concepto de domicilio fiscal ofrecido por la actora ni que, de estar ubicado este en territorio común, sería competente para actuar la AEAT. Lo que niega es que la mercantil, en la época a que se refieren los hechos (ejercicios 2011 a 2018) tuviera su centro de gestión y administración en esa localidad burgalesa.

Esta cuestión ha sido ya resuelta con ocasión del recurso planteado por la mercantil contra las liquidaciones del impuesto de sociedades derivadas del mismo procedimiento inspector que ahora nos ocupa. Pues bien, en la sentencia 430/2024, de veinticinco de noviembre (rec. 339/2024), razonábamos como sigue:

«Planteado así el problema, nos encontramos ante una cuestión estricta de prueba. En efecto, debemos examinar si los elementos aportados por Astiv son o no suficientes para entender que esta tiene el centro de administración y gestión de sus negocios en Miranda de Ebro. En cualquier caso, debemos destacar que esta prueba ha de referirse a los ejercicios examinados por la inspección, esto es, los comprendidos entre 2011 y 2017.

Lo primero que hemos de destacar es que la propia recurrente asumió la competencia de la Hacienda Foral, desde el momento en que presentó ante ella sus autodeclaraciones (folios 1.086 y siguientes).

Tampoco en un principio se cuestionó el domicilio de Astiv. De hecho, consta un correo remitido, el quince de enero de 2019, por la actuario (folio 582 del expediente administrativo) en el que se solicita a la obligada tributaria que indique qué lugar considera más adecuado para agilizar la inspección: si sus oficinas de Rivabellosa o las de la inspección. La interesada opta por esta segunda posibilidad, pero en ningún momento manifiesta que la indicación dada por la administración en relación con la ubicación de su oficina no fuera correcta.

Es más, constan escritos elaborados en 2016 y dirigidos al jefe de Servicio de Inspección de Tributos (folio 716) en los que se señala que el domicilio de Astiv está ubicado en la plaza Fernando Fernández Anuncibay, 3 de Ribera Baja (Álava). También fue a esa dirección a la que se remitieron las comunicaciones por parte de la Hacienda Foral (por ejemplo, folio 752 del expediente administrativo).

De hecho, este motivo no se incorporó hasta que se formularon alegaciones con ocasión de la reclamación económico-administrativa (folio 3.308).

Sentado lo anterior, no cabe duda de que debería ser la propia Astiv quien demostrara de forma fehaciente que su domicilio fiscal se encontraba, en esas fechas, en territorio foral. Pero lo cierto es que no se ha aportado prueba de que así fuera, más allá de unas manifestaciones que no han ido acompañadas de elementos que las corroboren.

La recurrente alega que la oficina donde se realiza la labor burocrática se encuentra en la calle Alfonso VI, 43 de Miranda de Ebro. A este centro estarían adscritos todos sus empleados y sería el local de referencia a nivel comercial.

Para demostrar esto, acompaña una imagen de lo que aparecería en Google en caso de buscarse el nombre de la sociedad. Ahora bien, que ello sea así en la actualidad no quiere decir que también lo fuera allá por el año 2011. De hecho, es imposible saber qué es lo que aparecía en el indicado buscador en esas fechas. Y lo que consta ahora nos es irrelevante a los fines que ahora nos ocupa.

La recurrente alega que todos sus trabajadores están adscritos al centro ubicado en Castilla y León. No obstante, se trata de una mera manifestación de parte que no ha sido debidamente corroborada. Es más, tal y como señala la DFA constan en el expediente administrativo (folios 1.113 y siguientes) certificaciones relativas a retenciones a cuenta del IRPF presentadas ante la Hacienda Foral de Álava.

Por lo demás, no parece que sea cierto que el local comercial de referencia sea el de Miranda de Ebro. De hecho, en las facturas emitidas por Ibaialde Ingeniería, S.A. (folios 41 y siguientes del expediente administrativo) en los años a que se refiere el procedimiento que ahora nos ocupa consta, como domicilio de Astiv, el ubicado en la calle Alfonso VI, 53 bajo de la localidad de Rivabellosa (Álava). Por lo tanto, era a ese lugar a donde se remitían y donde se recibían esos documentos. Lo mismo sucede con la práctica totalidad de las demás facturas que aparecen en el expediente y que han sido emitidas por otras mercantiles (folios 1.638 y siguientes).

En las facturas emitidas por la propia Astiv (folios 614 y siguientes, y folios 1.290 y siguientes) consta como domicilio el situado en Rivabellosa.

Síguenos en...



Del mismo modo, las cuentas de la sociedad se depositaban en el Registro Mercantil de Álava (folios 1.652 y siguientes).

Consta también, carta remitida a Astiv, por parte del Colegio de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos del País Vasco, en la que se indica, como dirección de la recurrente, el situado en Rivabellosa (folio 1.739).

Por otro lado, es cierto que la contabilidad estaba externalizada y se llevaba por una asesoría ubicada en Miranda de Ebro, y que la mercantil trabaja con oficinas bancarias de esa localidad. Igualmente, el administrador de Astiv -don Carlos Manuel- sí que tiene su domicilio en esa localidad y, por consiguiente, tributa en territorio común (folios 443 y siguientes del expediente administrativo).

Ahora bien, estos tres datos, por sí solos, no pueden llevar a la conclusión de que la actora tiene su domicilio fiscal en territorio común. Lo importante es que la entidad, si bien recurre a algunos servicios ubicados en la provincia de Burgos, tiene su centro de negocios en Álava. En consecuencia, ha de decaer este motivo del recurso contencioso-administrativo.»

Dado que el problema aquí suscitado es el mismo que resolvimos entonces y que afecta a las mismas partes, no podemos sino aplicar idéntica solución y, en consecuencia, desestimar este motivo del recurso contencioso-administrativo.

#### **CUARTO.- DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADO CORRESPONDIENTES A FACTURAS EMITIDAS POR ENTIDADES VINCULADAS.**

La recurrente, para defender la deducibilidad de estas cuotas, alega que Astiv utiliza sociedades vinculadas con el fin de conseguir la limitación de responsabilidad. Estas sociedades vinculadas serían las que, a su vez, contratarían a don Carlos Manuel, que sería quien finalmente ejecutaría los trabajos. A partir de ahí, destaca que las sentencias dictadas por la jurisdicción penal reconocieron que tales servicios se habían efectivamente prestado. Es más, la sentencia de la Audiencia Provincial habría reconocido la inexistencia de anotaciones ficticias en los libros registro a efectos del IVA que servirían de soporte a las autoliquidaciones presentadas. Por consiguiente, no cabría hablar de sociedades pantalla. Niega que estemos ante un supuesto de simulación, sino, en su caso, de cláusula antielusión, dado que habría un negocio real.

La sentencia del Juzgado de lo Penal número 2 de Bilbao (folio 564 del expediente administrativo) llega a la conclusión de que los servicios a que se referían las facturas cuestionadas por la acusación sí se habían prestado, bien directamente por don Carlos Manuel bien por la mercantil Ibaialde Ingeniería, S.L. Igualmente, señala que, habiéndose ejecutado los trabajos, también se pagaron, aun cuando no se hubiera hecho por el procedimiento habitual de abono en cuenta.

También explica la sentencia que la perspectiva tributaria y la penal no serían coincidentes. Y, si bien el fiscal, en sus conclusiones definitivas admitió que los servicios se habían prestado y que lo que se había producido, en realidad, sería una múltiple facturación entre mercantiles vinculadas para reducir la carga fiscal, la magistrada rechaza esta posibilidad porque no se había formulado acusación por tales hechos ni, por tanto, habían sido objeto de prueba.

La sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya (folio 908 del expediente administrativo) confirmó la anterior, debido a que se entendió que la valoración de la prueba efectuada por la juzgadora de instancia no atentaba contra la lógica ni se apartaba de las reglas de la experiencia. La resolución niega que los hechos enjuiciados constituyeran una cadena de facturas sin contenido económico real; o que hubiera anotaciones ficticias en la cuenta de pérdidas y ganancias, en los balances de situación o en los libros registro a efectos de IVA que servirían de soporte a las autoliquidaciones presentadas. De este modo, descarta que se haya cometido un delito de falsedad documental, así como un delito contable del artículo 310 del Código Penal. Este último castiga a quien no hubiera «anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas», así como a quien hubiera «practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias».

Llegados a este punto, vamos a referirnos a la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo 1.523/2024, de veintisiete de septiembre (rec. 3.076/2022), en la que se argumenta lo que sigue: «Básicamente la actuación de la administración tributaria parte de la siguiente operativa: D. Humberto, en régimen simplificado de IVA y estimación objetiva, es el proveedor de la entidad DIRECCIÓN000, participada al 100% por doña Miriam (25%) y su marido, don Calixto (75%); el Sr. Humberto no posee medios humanos y materiales suficientes para el desarrollo de la actividad que factura a la referida entidad, emitiendo facturas falsas en el periodo 2011 a 2014, recibiendo las sumas facturadas que son ingresadas en sus cuentas corrientes, saliendo de las mismas y retornando a la entidad DIRECCIÓN000, y de esta a sus socios en la proporción de su

Síguenos en...

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 3.077/2022-. 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 don Humberto, habiendo recaído sentencia absolutoria del Juzgado de lo Penal núm. 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 solo 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 DIRECCION000 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."

Las resoluciones por las que se aprueban las liquidaciones y las resoluciones sancionadoras a la entidad mercantil aquí recurrente, DIRECCION000, como la resolución del TEAR, parten de un relato global en el 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 DIRECCION000, de la que destaca que ni tan siquiera propuso la prueba testifical del Sr. Humberto a efectos de acreditar la realidad de las operaciones comerciales entre el Sr. Humberto y la mercantil. Muy significativo es, tal y como resalta la parte recurrida, la recurrente nada alegó en la instancia respecto del a sentencia absolutoria dictada por el Juzgado de lo Penal pese a que es diez meses anterior a la misma, y que solo 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 Saqueti 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. 3.264/2010), 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 comentarios 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 CE. 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 CE, 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 hace 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 expresen las razones por las que se llega a resultados dispares. Ahora bien, en el caso que nos ocupa, aun concurriendo distintos órdenes jurisdiccionales, lo cierto es que el ámbito en el que se desenvuelven 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 aun 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 aun 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. 7.409/2021), 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, entre 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 el caso que nos ocupa, la administración argumenta que la regularización deriva del hecho de que la recurrente utilizaría una estructura, conformada por diversas sociedades vinculadas, con la finalidad de eludir el pago de la deuda tributaria que realmente le correspondería.

Para sostener su posición, se remite a diversas sentencias del Tribunal Supremo relativas a la utilización, por parte de individuos, de la forma societaria, con la finalidad de aminorar su carga fiscal. Pues bien, esta doctrina no es aplicable al caso que nos ocupa. Para empezar, tales resoluciones se refieren, como acabamos de ver, al caso de que una persona física utilice una persona jurídica, sin justificación económica para ello. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, el procedimiento se refiere, no a una persona física, sino a una mercantil. De manera que difícilmente puede hablarse de utilización de la forma societaria para reducir la carga tributaria. De hecho, en los casos resueltos por el Tribunal Supremo, el individuo utilizaba una entidad para evitar declarar sus ingresos de trabajo en el IRPF, y someterse, así, a las condiciones más beneficiosas del IS. Pues bien, nada de esto se da en el supuesto analizado.

Debemos tener en cuenta que el impuesto a que se refiere el presente recurso es el IVA. Lo cierto es que la administración no desarrolla motivadamente cómo habría funcionado, para este tributo concreto, la supuesta utilización de una persona jurídica interpuesta. Lo que parece desprenderse es que la DFA considera que las sociedades vinculadas emitirían sucesivas facturas que no siempre se correspondían con trabajos reales. De este modo, se generaría IVA soportado irreal. Ahora bien, el problema, para acoger tal argumento, es que, como hemos indicado, existe

Síguenos en...



una sentencia firme dictada en el orden penal que absolvió al administrador de Astiv. Y la absolución se debió, precisamente, a que se llegó a la conclusión de que las facturas se correspondían con trabajos que realmente se habían llevado a cabo. Es más, la Audiencia Provincial excluyó, expresamente, la existencia de una cadena de facturas emitidas con la finalidad de disminuir la carga tributaria. Asimismo, se rechazó que se hubiera cometido un delito de falsedad documental o un delito de falsedad contable. De hecho, se afirmaba expresamente que las anotaciones recogidas en los libros a efectos de presentar las autoliquidaciones por el IVA se correspondían con la realidad.

Partiendo de estos hechos (que, tal y como resulta de la sentencia del Tribunal Supremo trascrita, no podemos contradecir), no podemos asumir la regularización llevada a cabo por la Hacienda Foral, habida cuenta de que parte de la falsedad de unas facturas que ya se dieron por buenas en la vía penal. Debemos tener en cuenta que en esta se analizó la posibilidad de sancionar al administrador de Astiv por, supuestamente, utilizar una sociedad interpuesta para disminuir su carga tributaria. Sin embargo, se descartó que se hubiera incurrido en ningún ilícito penal. Y no podemos ahora, en la vía administrativa, sancionar unos hechos que se declaró que no habían existido.

Lo expuesto nos lleva a estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la resolución impugnada.

#### QUINTO.- COSTAS.

Dado que se está estimando el recurso contencioso-administrativo, procede, de acuerdo con el artículo 139 de la Ley 29/1998, imponer las costas causadas en la tramitación del procedimiento a la parte demandada, si bien limitadas, por todos los conceptos, a 10.000 euros (IVA excluido).

#### FALLO

Estimando íntegramente el recurso contencioso-administrativo 340/2023, planteado por la procuradora de los tribunales doña Carmen Carrasco Arana, en nombre y representación de Astiv Ingeniería S.L.P., frente a la resolución del Organismo Jurídico-Administrativo de Álava de veintisiete de abril de 2023:

1º) Anulamos, por no ser conforme a derecho, la resolución impugnada.

2º) Imponemos las costas causadas en la tramitación de este procedimiento a la administración, si bien limitadas, por todos los conceptos a diez mil (10.000) euros (IVA excluido).

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** ( artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el BANCO SANTANDER, con n.º 4697000093034023, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

DILIGENCIA.- En Bilbao, a 29 de noviembre de 2024

La extiendo yo, el letrado de la administración de justicia, para hacer constar que en el día de hoy la anterior sentencia firmada por quienes la han dictado, pasa a ser pública en la forma permitida u ordenada en la Constitución y las leyes, procediéndose seguidamente a su notificación. Doy fe.

**La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los**

Síguenos en...



**derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.  
Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.**

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

