

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

Referencia: NFJ086583

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

Sentencia 18/2022, de 25 de enero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 343/2020

**SUMARIO:**

**Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa.** *No existe.* Afirmaba la Inspección que se simulaba la actividad de asesoramiento inmobiliario de las socias por parte de la sociedad, pues, pese a ser reales y efectivamente prestados los servicios a terceros, la Administración tributaria foral los tiene por protagonizados por dichas socias. Ahora bien, la Sala considera que el TEA utiliza argumentos inviables tal como que la sociedad recurrente «carece de personal cualificado para la prestación de este tipo de servicios, por lo que necesita de los servicios de terceras personas, en este caso, las socias. Por ello, si bien la ampliación del objeto social de la sociedad, se ha dado, ello no conlleva que dichos servicios fuesen llevados a cabo por la misma». Pues bien, afirma el Tribunal que frente a fundamentos tan forzados e inconcluyentes como el transcrito, se tiene que proclamar que una sociedad mercantil cuenta con la opción tributaria libre y legítima de ampliar su objeto y alta en el IAE para realizar una actividad económica de asesoría inmobiliaria que antes realizaban en mayor o menor medida sus socias abogadas a nivel individual, principalmente gestionando alquileres. Y a ello, que en modo alguno representa una «simulación», no cabe objetarle que esa estructuración social se ponga en práctica de modo artificial con la finalidad única de pagar menos impuestos, pues de poder ser traída a colación y examinarse esa figura de la cláusula antielusión, quedaría su calificación vinculada al empleo de unas formas jurídicas insólitas, artificiales y desproporcionadas puestas en práctica para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario a través de la aplicación de la norma de cobertura, y nada constaría en este caso sobre qué norma se estaría eludiendo, ni con qué supuestos artificios, a fin de obtener un logro exclusivamente fiscal, de manera que la conclusión última siempre tendría que ser conducente a apreciar las legítimas economías de opción de los obligados. Por todo ello, el recurso ha de ser acogido en torno a este motivo impugnatorio.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 16.

**PONENTE:***Don Luis Javier Murgoitio Estefanía.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 343/2020

DE PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**SENTENCIA**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a veinticinco de enero de dos mil veintidós.

La Sección 1ª 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 343/2020 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la Resolución de 20 de febrero de 2.020, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que;

1.- Desestimaba las reclamaciones nº NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007 de 2.018, confirmando acuerdos de la Subdirección General de Inspección de 12 de diciembre de 2.017 y 1 de junio de 2.018, respecto de liquidaciones por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 2013, 2014, y 2015, y sanciones derivadas de los mismos.

2.- Estimaba parcialmente las reclamaciones nº NUM008 y NUM009 de 2.018, relativas a liquidación del IS de 2.012 y sanción.

3.- Desestimaba, por último, la reclamación relativa al IVA de dichos ejercicios -2018/367-.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE : INVERSIONES INMOBILIARIAS MONICA S.L., representada por la prurucadora D.ª MYRIAM GARCÍA OTERO y dirigido por la letrada D.ª ARRATE DE MEÑACA RODRÍGUEZ-AVIAL.

- DEMANDADA : La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la procuradora D.ª BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el letrado D. IÑAKI ARRUE ESPINOSA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

## I.- ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El día 27 de abril de 2020 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D./D.ª MYRIAM GARCIA OTERO actuando en nombre y representación de, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 20 de febrero de 2.020, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que;

1.- Desestimaba las reclamaciones nº NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007 de 2.018, confirmando acuerdos de la Subdirección General de Inspección de 12 de diciembre de 2.017 y 1 de junio de 2.018, respecto de liquidaciones por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 2013, 2014, y 2015, y sanciones derivadas de los mismos.

2.- Estimaba parcialmente las reclamaciones nº NUM008 y NUM009 de 2.018, relativas a liquidación del IS de 2.012 y sanción.

3.- Desestimaba, por último, la reclamación relativa al IVA de dichos ejercicios -2018/367- ; quedando registrado dicho recurso con el número 343/2020.

### Segundo.

En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados y que damos por reproducidos.

### Tercero.

En el escrito de contestación en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

### Cuarto.

Por Decreto de de 16 de marzo de 2021 se fijó como cuantía del presente recurso la de 181.281,85 euros.

### Quinto.

El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

**Sexto.**

En los escritos de conclusiones, las parte demandante reprodujeron las pretensiones que tenía solicitadas.

**Séptimo.**

Por resolución de fecha 10 de enero de 2022 se señaló el pasado día 13 de enero de 2022 para la votación y fallo del presente recurso.

**Octavo.**

En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

**II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero.**

El presente recurso contencioso recae sobre la Resolución de 20 de febrero de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que;

1.- Desestimaba las reclamaciones nº NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007 de 2.018, confirmando acuerdos de la Subdirección General de Inspección de 12 de diciembre de 2.017 y 1 de junio de 2.018, respecto de liquidaciones por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 2013, 2014, y 2015, y sanciones derivadas de los mismos.

2.- Estimaba parcialmente las reclamaciones nº NUM008 y NUM009 de 2.018, relativas a liquidación del IS de 2.012 y sanción.

3.- Desestimaba, por último, la reclamación relativa al IVA de dichos ejercicios. -2018/ 367-.

El recurso jurisdiccional, planteado con extensión de 98 páginas, centra en primer lugar la controversia en el rechazo actor de que la sociedad mercantil recurrente tuviera la consideración de sociedad patrimonial a efectos del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios regularizados, lo que plantea sucesivamente y de modo diferenciado en relación con los ejercicios 2.012/2013, y 2014/2015, en función de las diferentes regulaciones de ambos períodos, con desarrollo por medio de las siguientes esenciales argumentaciones:

· -En torno a 2012 y 2013 en que el régimen venía dado por el artículo 66 la Norma Foral 7/1996, y su remisión a la N.F del IRPF 10/2006, de 29 de diciembre, la controversia afecta a los dos requisitos precisos para considerar la concurrencia de una actividad económica cuando del arrendamiento de bienes inmuebles se trataba; desarrollo de la actividad con un local exclusivamente destinado a realizar la gestión de la actividad, y con, el menos, una persona empleada con contrato laboral a jornada completa. Defiende la parte recurrente que, respecto del local, se contaba con el del bajo B) del paseo Donosti nº 11 de Astigarraga, adquirido notarialmente en el año 2004, que contaba con dos zonas diferenciadas; una de oficina de unos 10 m<sup>2</sup>, y otra de guardamuebles y depósito de enseres de los inmuebles arrendados, de unos 30 m<sup>2</sup>, lo que fue configurado mediante una obra de acondicionamiento realizada en el año 2005. Respecto de la persona empleada a jornada completa, lo era, y lo seguiría todavía siendo, como auxiliar administrativa desde 2.011, Doña Rosario, cuyo cometido y dedicación en relación con cada inmueble en alquiler, -puestos en duda por la inspección-, son desarrollados con profuso detalle en las páginas 18 a 35 del escrito. Luego se procede a contradecir todos y cada uno de los indicios que la Inspección ha tenido en cuenta para llegar a la conclusión de que tales requisitos no concurrían de modo efectivo.

· -En relación con los ejercicios de 2014 y 2015, se desenvuelven argumentos referidos a los diferentes extremos; (presunción de arrendamiento de una vivienda de Madrid, C/ DIRECCION000 nº NUM000, a un socio llamado Juan Alberto; simulación de servicios de asesoramiento inmobiliario y exclusión de ellos a efectos de ingresos totales en dichos ejercicios) todo ello en relación con el cumplimiento en dichos períodos impositivos de lo dispuesto por el artículo 14.1.c) de la NF de IS 2/2014, de 17 de enero, respecto a qué sociedades deben considerarse patrimoniales, lo que le lleva analizar si en tales ejercicios los rendimientos del capital inmobiliario derivados de alquileres superaron el 80 por 100 de los ingresos obtenidos por la sociedad, como la inspección sostiene, con nueva refutación de los indicios que por la misma se han empleado.

· -En un tercer capítulo alegatorio se afronta la cuestión de la deducibilidad de la retribución abonada por la sociedad a las Sras. Olga y Juan Alberto por su actividad de alta dirección, que es eventualidad que la Administración demandada rechaza.

· -En cuarto lugar, y con desarrollo a través de las páginas 65 a 82 del escrito procesal fundamental, se discute la calificación como pasivos ficticios de deudas que se consideran no justificadas en diversos conceptos y

partidas (gastos en inmuebles de 106.333,79 €; pago de nóminas de 86.091,05 €; transferencias bancarias de 39.000 €; y honorarios de las administradoras de 9.668,19 €).

- Respecto del IVA, se rechaza la regularización mediante la que se imputan a las mencionadas socias profesionales las facturas por servicios jurídicos e inmobiliarios de los ejercicios 2014 y 2015, que según la forma social recurrente corresponden a la propia sociedad, y se argumenta asimismo acerca de la presunción normativa de afectación del 50 por 100 de las cuotas soportadas por un vehículo de motor necesario para realizar gestiones empresariales relativas a los diferentes inmuebles arrendados en distintas localidades

- Un capítulo final -Fundamento Sexto, paginas 83 a 89-, se dedica a impugnar las sanciones tributarias impuestas, tanto aduciendo que no concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad por haberse dado una interpretación razonable de la norma y una actuación exenta de ánimo defraudatorio, como por faltar la motivación de dicho elemento subjetivo, con cita jurisprudencial.

## Segundo.

La representación de la Diputación Foral demandada -f. 265 a 278-, comenzaba por hacer un resumen de las actuaciones inspectoras iniciadas el 28 de setiembre de 2.016, y que, referidas en principio al IS y al IVA de 2.015, se extendieron posteriormente a los referidos ejercicios de 2.012 a 2015.

Sobre sus resultados, se detallan los que siguen; IS de 2012, cuota de 55.882,23 € por incremento de BI en 283.612,80 € (deudas inexistentes con la socia principal, y por tributación en régimen de sociedad patrimonial); IS de 2012, cuota de 18.468,05 € por incremento de Base en 120.135,93 € por iguales conceptos; IS de 2.014, cuota a ingresar de 17.356,66 €, (incremento de 105.151,46 €, en esos y otros conceptos, restándose 14.400 € por servicios realmente prestados por las socias en su condición de profesionales). En 2015, por último, se determinaba cuota a ingresar de 13.360,43 € por incremento de la B.I en 90.636,98 €, (rentas por alquileres no declaradas, deudas inexistentes, y 103.952,16 € de tributar en régimen especial de sociedad patrimonial y de restar 35.714,60 € por ingresos declarados como servicios jurídicos prestados por la sociedad. En cuanto al IVA, se fijó la cuota a devolver de los ejercicios 2013 a 2015 en 8.257,63 €. Se cifraban asimismo las sanciones impuestas en el Fundamento Quinto basadas, en esencia, en haber contabilizado la sociedad actora deudas injustificadas con la socia mayoritaria y haber eludido la calificación de sociedad patrimonial. Se cifraban así en conjunto las responsabilidades declaradas en 181.281,85 €.

En la parte de fundamentación jurídica, -páginas 7 a 26-, se incide en el cumplimiento de los requisitos de sociedad patrimonial por parte de la firma actora "Inversiones Inmobiliarias Mónica, S.L", en lo que, respecto de los ejercicios 2014 y 2015, se remite al artículo 14.1.de la NFIS 2/2014, de 17 de enero, que se centra en que más de la mitad de su activo no estuviera afecto a actividades económicas, -letra a-); que los socios mayoritarios fueran personas físicas, -letra b-, y en que al menos el 80 por 100 de los ingresos procedieran de las fuentes de renta del artículo 63 de la NF del IRPF. El artículo 14.2.c) requiere que para que los inmuebles cedidos en arrendamiento se consideren afectos a la actividad, se cuente con cinco trabajadores por cuenta ajena a jornada completa, citando seguidamente el artículo 24.3 de la NF 3/2014, de 17 de enero, del IRPF. Respecto de los ejercicios de 2012 y 2013, se dice que la actora (no) cumplía los requisitos del artículo 25.3 de la NF 10/2006, de 29 de diciembre, de contar con un local destinado en exclusiva a la gestión y con una persona contratada laboral a jornada completa, aludiendo a los claros indicios de que el referido local sito en Astigarraga siempre había estado cerrado y no utilizado para tal fin (cita del folio 275 del expediente) y a que la empleada laboral, Doña Rosario, compatibilizaría su trabajo de gestión inmobiliaria con las del despacho profesional de abogadas de las socias de la DIRECCION001 nº NUM011 de Donostia-San Sebastián, siendo además escasa la carga de trabajo de la gestión de inmuebles, (contabilizar el cobro de los alquileres y pagar los gastos de comunidad) teniendo además contratados la sociedad con empresas externas los servicios de asesoría contable y fiscal.

Después, cuando la normativa requiere ya en 2.014, cinco personas empleadas, se amplía el objeto social para incluir las actividades que antes realizaban personalmente las socias y se hace tributar los rendimientos de los servicios jurídicos y de intermediación inmobiliaria a ellas.

Sobre la no deducibilidad de la retribución satisfecha a la Administradora única Doña Olga, por tareas de alta dirección, al igual que posteriormente a Doña María Esther, se insiste en la ausencia de contrato laboral y en su carácter artificioso a fin de acogerse a las ventajas del Impuesto sobre el Patrimonio y el de Grandes Fortunas, ahondado en el carácter gratuito estatutario de los nombramientos.

En torno a las deudas ficticias contraídas se recapitula que la sociedad se constituyó en el año 2004, (con el 99,90% de participaciones a nombre de Doña Olga, y el resto entre sus tres hijos) con objeto de compra, alquiler y tenencia de inmuebles, y tal objeto se amplió en 2.014 a la prestación de servicios de asesoría jurídica e inmobiliaria sobre la materia con domicilio social primero en el municipio de Astigarraga y, desde 2.015, en la sede profesional como abogadas de las referidas en la DIRECCION001 nº NUM011 de Donostia-San Sebastián. Se alude a la deuda contraria en favor de la primera, que se iba minorando año a año.

Sobre el cálculo de la B.I. del IS de 2014 y 2015, -ingresos no declarados por alquiler de una vivienda ( DIRECCION000 nº NUM000 NUM010 de Madrid) y los declarados por servicios jurídicos e inmobiliarios-, sostiene

que deben integrarse en dicha base, ya que la vivienda se alquiló en 2012 y 2013 a uno de los socios por determinada suma, pero el consumo de electricidad se mantuvo regular hasta 2015 según Iberdrola, constando en la base de datos de la Seguridad Social que era el domicilio de dicho socio, lo que le lleva a considerarlo alquilado en esos dos posteriores ejercicios

En relación con la prestación de los servicios jurídicos e inmobiliarios se reitera la tesis de la simulación desarrollada en vía administrativa una vez que la sociedad se dio de alta en el año 2014 en los Epígrafes 1.834 y 1.841 del IAE, de servicios de la propiedad inmobiliaria y jurídicos.

Respecto de las cuotas devengadas por IVA, -páginas 275/276-, se está igualmente al criterio de atribuir a las socias las facturas giradas por la sociedad por importe de 14.400 € y 35.714,60 € respectivamente en dichos ejercicios, debiendo minorarse respecto de dicho impuesto la base y cuota repercutida en esos dos ejercicios. Tampoco procedería la deducción del 50 por 100 de cuotas por el gasto en vehículo de motor adquirido en el año 2015 por 20.785 € más 4.364,86 de IVA, pagados por la socia principal. Pese a la presunción de afectación del artículo 95 de la LIVA, se desvirtuaría la misma por la naturaleza de las actividades de la sociedad, por ser patrimonial y con servicios de intermediación imputables a los socios, lo que excluye cuotas soportadas por importe de 2.182,43 €.

Con este resumen, se van a analizar separadamente por esta Sala los referidos puntos de controversia.

### **Tercero. Condición de sociedad patrimonial de la firma recurrente en los ejercicios 2.012 y 2013.**

La cuestión no ofrece tintes jurídico-tributarios ni teóricos a desvelar, pues ambas partes coinciden en señalar que en dichos ejercicios había de estarse a lo dispuesto por el artículo 25.3 de la Norma Foral del IRPF 10/2006, de 29 de diciembre, en tanto establecía que el arrendamiento de inmuebles tendría la consideración de actividad económica cuando se contase, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión, y se emplease, al menos una persona con contrato laboral a jornada completa.

Antes bien, se está ante una clara controversia fáctica en que, de una parte, la sociedad recurrente sostiene que se contaba con dicho local -sito en un bajo de edificio del Paseo Donosti nº 11 de la localidad de Astigarraga- y con dicha persona empleada en exclusiva, -Doña Rosario-, mientras que la Administración rechaza la utilización real de dicho local y a

Comenzando por el primero de dichos requisitos, en la argumentación de la Resolución del TEA Foral que se contiene en las páginas 12 a 15, se pone el acento en la actividad de constancia respecto del estado que presentaba el local en la comprobación visual por la Inspección desarrollada en determinadas fechas de octubre de 2016 y febrero de 2017, que es objetada por la parte actora en función de deber referirse a la situación en un momento muy anterior de los ejercicios 2012 y 2013. El Tribunal Foral se atiene a una fotografía del folio 275 en que se observa que el local se encuentra tapiado con pared de obra de ladrillo, sin ventana ni distintivo, para concluir que nada indica que se hubiese desarrollado dicha actividad y que carece de sentido que anteriormente hubiese estado acondicionado para el destino discutido y posteriormente apareciese así. También aprecia que el presupuesto para acondicionarlo que se presentaba por la actora, no constaba haberse ejecutado. Igualmente se alude a los consumos eléctricos y a los testimonios de los titulares de locales colindantes que confirmaban haber sido siempre igual el estado del local, siquiera desde 2008, o que las comunicaciones de la administración de la finca se dirigían desde 2003 a la DIRECCION001 nº NUM011 de Donostia-San Sebastián. Se hacían referencias asimismo a la ausencia de contador de agua o de servicio de basuras.

La Sala coincide en lo decisivo con las parciales conclusiones que el órgano de reclamación obtiene de dichos elementos de convicción, a pesar de la contradicción a que la parte recurrente los somete en el seno del presente proceso, en que expresa su discrepancia con los indicios puestos de manifiesto en origen por la Inspección y respaldados por el TEA foral, lo que, en especial, se refleja en alegatos de las páginas 36 a 41 del escrito de demanda.

Esto es así porque toda la contraposición se asienta en datos y circunstancias que no resultan esenciales, que llevan a motejar de manifiestamente impertinente el análisis de la Inspección por el hecho de que la visita y la fotografía se lleven a cabo mas de cuatro años después de los ejercicios afectados, por la ocasión aislada de ésta, o censurando que se omitieran otras perspectivas de visión del local, (trasera, delantera) entre otros aspectos formales de la diligencia y de sus firmantes, pues, en definitiva, lo que prevalece es que el estado físico del inmueble que en tales fechas posteriores se comprobaba, se adveraba en su sentido histórico desde fechas previas a su adquisición por la sociedad recurrente, con testimonios significativos de vecinos y referencias plenamente objetivas sobre suministros del local, con que se llegaba a la conclusión de que ni los colindantes en las bajeras, ni la administración del inmueble, ni el propio Ayuntamiento del lugar, habían conocido nunca una oficina que pudiese existir en los ejercicios de referencia de 2.012 y 2.013, y desde la que se pudiese haber realizado una actividad de gestión patrimonial o empresarial de arrendamientos, y ningún matiz sobre fechas (se llega a afirmar contradictoriamente que el local se adquirió en el año 2.014) ni sobre libertad del lugar de notificaciones, desvirtúa la constatación, asentada en prueba directa e indirecta, de que en 2012 y 2013, no existía en dicho lugar un local de oficina con el destino que la norma requería, al margen de que se pudiese emplear para almacenar enseres en

su interior a modo de "trastero", como en las propias actuaciones se apunta. El reportaje fotográfico traído como anexo nº 2, epígrafe 1.3 del escrito de demanda, sin claras referencias externas del momento o del lugar de su obtención en aquello que sería clave (cuándo y dónde ha existido la aparente oficina que lateralmente se refleja, y por dónde se accedería a la misma), tampoco inclina el resultado de la prueba hacia las tesis actoras.

Siendo necesariamente acumulables ambos presupuestos -local y empleado con dedicación exclusiva-, bastará con descartar el primero de ellos para llegar a la conclusión de que en los ejercicios regularizados de 2.012 y 2.013 no se daban esas premisas de la actividad económica o empresarial de alquiler de inmuebles, no obstante lo cual, las dudas afectan asimismo a la dedicación de la mencionada empleada Doña Rosario a jornada completa a la gestión de los referidos alquileres (siempre subordinada, como es obvio, a la de la propia administradora social Sra. Olga). Respecto de los análisis a favor y en contra de la intensidad del trabajo que la llevanza del alquiler de 16 inmuebles pudiese suponer, a que la parte actora dedica grandes esfuerzos de desarrollo, en sus escritos procesales y anexos documentales, nos remitimos a nuestra Sentencia de 21 de diciembre de 2020 (ROJ: STSJ PV 2290/2020), en el R.C-A nº 974/2019, que enfocaba así este problema.

"Siguiendo esta Sala las pautas de asuntos precedentes que han recaído sobre controversias afines, -así, Sentencia de 4 de noviembre de 2019 (ROJ: STSJ PV 3294/2019) en R.C-A nº 654/2018-, se debate en torno a la exigencia de cumplimiento del requisito del artículo 24.3 de la NFIRPF 3/2014, en que allí la referíamos a, "la concurrencia de una mínima organización empresarial representada por, al menos, un empleado a jornada completa, que se ofrece como medida justificada si se quiere eludir que a las sociedades dedicadas a la actividad de arrendamiento de inmuebles subyazca en ocasiones una mera opción de economía personal o familiar puramente patrimonial, considera esta Sala que, a la luz de los argumentos esgrimidos en vía administrativa y procesal, se trata de una exigencia de derecho necesario que, siquiera en el régimen foral del Impuesto sobre Sociedades del T.H. de Bizkaia, se ha mantenido en el tiempo y que contaba con indiscutible vigencia en los ejercicios y periodos impositivos de 2.011 a 2.014 que en este caso merecen atención , (...)

(.....) Para confirmar o desmentir la suficiencia de ese cumplimiento, no se trata. en principio de valorar decisivamente si esa dedicación exclusiva era o no imprescindible, pues podrá teóricamente no serlo sin enervar el cumplimiento del requisito del artículo 24.3, si por las razones coyunturales que sean, no se da un volumen importante de operaciones o alquileres y existe sin embargo la intención empresarial de intervenir en la prestación de dichos servicios. El requisito "ad probationem " dejaría de tener eficacia y sentido si no fuese de este modo, y si además de él el sujeto pasivo debiese acreditar por sistema una dedicación intensiva y constante (.....) de su empleado o empleados sin ningún margen para esos vaivenes, decalajes, o desajustes de oferta y demanda."

No obstante, se concluía en los siguientes términos;

"(.....) toma cuerpo la conclusión de que se fuerza, -o al menos se intenta utilizar-, esa reorganización de manera instrumental y ficticia para alcanzar el fin de obtener la exención, pues si bien se viene diciendo que ha de estarse a la situación dada en el momento de producirse el hecho imponible o su exención -referible básicamente al ejercicio de 2.015-, no podrá decirse que la novedosa incorporación de un empleado 18 o 20 días antes de la enajenación consolide ni laboralmente ni organizativamente una situación diferente a la que existiera en los meses de enero, febrero o marzo de ese mismo año 2.015, y se llega así a un punto de cumplimiento literal y formulario del requisito del artículo 24.3 NFIRPF, que con empleo de las facultades de calificación que el artículo 12 de la NFGT 2/2005, le atribuye, la Administración tributaria puede desconocer, cuando no viene corroborado por otros elementos o datos ciertos e incontestables acerca de la dedicación empresarial a la actividad económica con la que coincidiese."

Para este supuesto ahora enjuiciado, aun rechazándose también que, por sistema, el sujeto pasivo tenga que acreditar una actividad destacada o especialmente significativa del empleado, (pues hay, en efecto, como la parte actora defiende, una innegable libertad que se justifica cumpliendo ambos requisitos, aun cuando la actividad arrendaticia pueda ser escasa) lo que queda igualmente en duda es que la organización como tal existiese, y no fuera meramente tributaria de la actividad profesional como abogadas y asesoras inmobiliarias de las socias, a la que principalmente estaría adscrita la referida empleada Sra. Rosario, que notables indicios avalan, partiendo de sus propias manifestaciones.

No debe prosperar, por tanto, el recurso en lo que corresponde a estos requisitos en torno a los ejercicios de 2012 y 2.013, ni, en suma, queda enervado el carácter patrimonial que la Administración atribuye a la sociedad.

#### **Cuarto. Condición de sociedad patrimonial en los ejercicios 2014/2015.**

Esta conclusión dependerá en lo fundamental de que se asuma el criterio de la Administración, que el TEA Foral desarrolla en las páginas 19 a 33 de su Resolución, de que en tales ejercicios se simulaba la actividad de asesoramiento inmobiliario de las socias por parte de la sociedad, pues, pese a ser reales y efectivamente prestados los servicios a terceros, la Administración tributaria foral los tiene por protagonizados por dichas socias y no considera los ingresos obtenidos a efectos del cómputo del apartado c) del artículo 14 de la N.F 2/2014.

Desarrolla dicho órgano económico-administrativo -como síntesis de la extensa fundamentación que emplea en este extremo-, con numerosas citas normativas y de la jurisprudencia, (si bien, especialmente referidas al fraude

de ley o conflicto de normas tributarias), diversos indicios acerca de que los servicios no han sido prestados por la sociedad, aludiendo a que la dirección y administración correspondía a la socia principal, (99,90%) Doña Olga, hasta 2 de julio de 2.015 en que cesaba, siendo entonces nombrada como administradora Doña María Esther, hija de la misma; a que coinciden las actividades en que se da de alta la sociedad con las desarrolladas hasta entonces por las socias; a que se realizan en el domicilio de DIRECCION001 NUM011 de Donostia-San Sebastián propiedad de la primera, al que se traslada el domicilio de la sociedad; a que carece de personal cualificado para prestar este tipo de servicios, con una sola auxiliar administrativa (Doña Rosario) aunque puede estatutariamente realizarlas a través de terceras personas que no consta que se hayan contratado; a que se factura a nombre de la sociedad por servicios que prestan las socias y son cobrados por la sociedad que en el caso de la socia minoritaria Doña María Esther percibe a fin de año 16.000 euros como retribución; a que la única finalidad de facturar dichos servicios a nombre de la mercantil sería obtener diferentes ventajas fiscales tanto en el propio Impuesto sobre Sociedades (al no ser ya sociedad patrimonial) como en el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas en lo referido a la socia principal por exención de sus participaciones en la sociedad actora valoradas en unos 3.000.000 €, o, en su caso, en el de Sucesiones y Donaciones.

Como ya se ha señalado, la mercantil recurrente oponía a este planteamiento del TEA y de las actuaciones inspectoras, una amplia batería argumental, -páginas 48 a 63-, en que desdecía los indicios apuntados por la Administración, presuponiendo ya que resulta contradictoria su premisa, y exponiendo que la actora amplió sus ramas de actividad ante los numerosos litigios arrendaticios inicialmente dirigidos por las socias (abogadas) a título personal y sin generarse deudas sociales. Igualmente, dado su posicionamiento en el mercado, se decidió destinar los medios de la sociedad y la experiencia de sus socias al asesoramiento jurídico e inmobiliario de terceros, optando por la viabilidad de la compañía y su crecimiento. En particular, respecto de los indicios señalados por el TEA Foral, indica que el cambio en el cargo de administración social se debió a la jubilación de Doña Olga en el año 2015; la coincidencia de actividades en las que se produce el alta con las que ejercían las socias, ninguna simulación supone, y que se ejerza en el mismo domicilio de la DIRECCION001 nº NUM011, nada quiere decir, una vez que la normativa no exigía ya en 2.014 un local separado para la gestión de arrendamientos y se utilizó aquel local para optimizar la situación económica y fiscal. Niega igualmente que la sociedad carezca de personal cualificado para realizar la nueva actividad, (que pueden estatutariamente prestar profesionales habilitados y titulados); rebate que la facturación por la sociedad de servicios prestados por las socias represente una simulación cuando es indiscutible la realidad de dichos servicios. Pese a ser ambas Letradas especializadas en derecho civil, se consideró lo más idóneo que fuesen ellas y no terceros titulados, quienes realizaran el asesoramiento jurídico e inmobiliario del objeto social, al estar plenamente capacitadas para ello, y tener interés personal en el buen funcionamiento de la empresa. Analizados después en detalle los servicios prestados -cuadro del folio 230-, (que, en el ejercicio de 2.015, por ser de mediación inmobiliaria, lo habrían sido casi totalmente por la empleada Sra. Rosario), se concluye que el concepto de simulación no se ajusta al caso, con cita de Sentencias del Tribunal Supremo (17 de marzo de 2.014) como declaración deliberadamente disconforme con la voluntad de las partes que se oculta a la Administración. Igualmente, la STS de 2 de julio de 2.020 (Cas. 1429/2018, que analiza dicha parte, y de la que deriva, a contrario, que en este caso se desdeña por la Inspección la actividad social y se define como única y atribuible a las socias.

Para introducir los conceptos elementales en este apartado, -así como su diferenciación-, nos remitimos a la jurisprudencia citada ya en muchas sentencias propias, como la STS de 24 de febrero de 2.014 (rec. cas. núm. 1347/2011), que hacía remisión a la cardinal Sentencia del TS de 30 de mayo de 2.011 (rec. de cas. 1061/2007) sobre las distintas categorías conceptuales elaboradas en torno a la elusión fiscal, la evasión fiscal y las economías de opción, las referencias a esta última figura, - STS de 29 de marzo de 2.010- son clarificadoras y así;

-Sobre economías de opción.

«... la "economía de opción" o "estrategia de minoración de coste fiscal" puede ser admitida, en cuanto no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria. En este sentido, aparece fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del Código Civil y produce un ahorro fiscal que no es contrario al ordenamiento jurídico. Ahora bien, aunque la precisión conceptual de la "economía de opción" no es fácil y tampoco son nítidos sus límites, ha de entenderse que, en cualquier caso, no incluye las actuaciones que incidan en cualquier tipo de negocio jurídico anómalo, fraude de Ley, abuso de derecho, ni, en general, aquellos criterios que comporten una exención de la norma al amparo de una interpretación errónea o improcedente, por extensiva, para incluir supuestos no contemplados por la Ley -(...)- al ser contrarias a su finalidad. En este sentido, la "economía de opción" que comporta una discrepancia interpretativa no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria mediante actos o negocios que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Previsión hoy explícita en el artículo 15 de la actual Ley General Tributaria en lo que denomina "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", y que, aunque la vigencia de la norma sea posterior a los actos administrativos que se revisan, viene a confirmar una conclusión a la que se debía llegar mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias entonces vigentes, conforme al artículo 23.1 LGT/1963, eliminando la ventaja fiscal que se trata de obtener como único y exclusivo objetivo de las operaciones realizadas.»

Queda, por ello queda configurada la simulación relativa como una disociación entre la finalidad que la aportación dineraria en favor de (...) (a que se vincula la deducción tributaria), y la finalidad ajena realmente perseguida por los intervinientes, que no era financiera, sino de cesión de acciones o títulos de una tercera entidad para concentrar las posiciones de diversos socios minoritarios, lo que siendo plenamente legítimo en sí mismo, no excluye en medida alguna la concurrencia de tal simulación.

-Sobre fraude de ley y simulación.

Respecto de las diferencias con el fraude de ley, (hoy esencialmente regulado como cláusula antielusión por el artículo 14 NFGT), resultan igualmente de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en sentencias como la de 7 de octubre de 2.010, ( R.J. 7.034), siguiendo a la de 6 de Julio de 2.005. (R.J. 9.541).

"Doctrina y Jurisprudencia civil han reconocido que la aplicación de tal figura presupone la concurrencia de dos normas: una de cobertura y otra de elusión, que es aquella cuyo contenido ético se infringe, y que es la tenida por fundamental en la regulación de la materia. Mas es comúnmente aceptado que tal norma de cobertura no puede proporcionar tal amparo de forma suficiente, pues en ese caso se produciría un conflicto de normas, sin que se eleve a requisito general el que se refiere a la existencia de un ánimo o intención especial de burlar la ley. Así se ha recogido en la doctrina del Tribunal Supremo de la Sala 1ª (STS de 14.2.1986 (R.J. 680), 30.3.1988, 12.11.1988, 20.6.1991 (R.J. 4526), 3.11.1992 (R.J. 9190), 30.6.1993, 23.2.1993, 5.4.1994 (R.J. 1994, 2933) por todas).

En el ámbito del negocio jurídico en fraude de ley, la doctrina civilista mayoritariamente lo incluye en el capítulo de los negocios jurídicos anómalos, como una modalidad de los denominados negocios indirectos -en virtud de los cuales se pretende indirectamente el resultado propio de otro negocio distinto del realizado-, si bien esta categoría se presenta con carácter general embebiendo diversas figuras jurídicas entre las que se encuentra el negocio simulado (en el que existe una apariencia negocial sin voluntad negocial alguna, como es el caso de la simulación absoluta, o por el contrario se quiere otro negocio jurídico distinto del verdaderamente manifestado), siendo preciso que concurren los requisitos de validez exigidos por el ordenamiento jurídico para que el negocio simulado o más bien debe decirse, disimulado, produzca sus efectos jurídicos conforme al art. 1276 del CC .

Es el caso de la simulación relativa. Así STS de 7.2.1994 (R.J. 917), 8.2.1996 ( R.J. 952), 26.3.1997 ( R.J. 1996), 22.3.2001 (R.J. 4750). Y respecto al negocio en fraude de ley éste es verdaderamente querido por las partes, sin que exista apariencia negocial alguna, al margen de lo que luego expongamos y siempre concurriendo una norma de cobertura y otra de elusión.

Por consiguiente, aunque pueda existir una finalidad de engaño en el negocio o contrato simulado al igual que en el negocio o contrato en fraude de ley no son figuras semejantes, aunque en no pocas ocasiones se solapen una y otra, contemplándose en unas ocasiones por la jurisprudencia desde el punto de vista de los vicios de consentimiento y en otros, más acertadamente desde el punto de vista de la causa negocial, siendo así que en abstracto se admite doctrinalmente que el negocio en fraude de ley a diferencia del simulado, es verdaderamente querido, sin apariencia negocial, con la finalidad de dañar o perjudicar a un tercero, no siendo necesario la existencia de acuerdo simulatorio. Se acepta también en la doctrina civilista de forma mayoritaria que el negocio formulado por persona interpuesta con finalidad ilícita o de engaño es un supuesto de acto realizado en fraude de ley.

(...) Por otro lado, son requisitos para que concorra el fraude de ley tributaria:

1.- La doble presencia de una norma de cobertura, pero no de forma suficiente como hemos indicado, y otra eludida de carácter esencialmente tributaria.

2.- El empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario, lo que le diferencia de la economía de opción.

3.- La finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados de modo que la causa de los mismos responde a la realidad de evitar la tributación o que ésta se realice en cuantía inferior a la ordinariamente exigida, pero como tales, dichos negocios jurídicos son verdaderamente queridos.

4.- La consecución de un efecto fiscal equivalente a la realización del hecho imponible, cuya tributación se quiere evitar, pero el ordenamiento la impone".

Pues bien de todo este precipitado de ideas, diferencias y matices, solo podemos extraer la conclusión de que en modo alguno se está ante actividades profesionales simuladas (hay que entender que por parte de la sociedad mercantil) pues precisada de recursos humanos con habilitación y capacidad para prestar los servicios, (lo que obviamente, per se, una persona jurídica no puede hacer) nada más natural y exento de artificio, engaño o falseamiento de la realidad, que sean una o varias socias tituladas quienes de modo efectivo desplieguen, a nombre y por cuenta de la sociedad, la actividad técnico jurídica precisa para el logro del objeto social. No se nos hace concebible qué falsa apariencia de un hacer propio (imposible jurídico) adopta la referida sociedad desde tales coordenadas.

Con la miscelánea que la Administración ha ofrecido, se pone de manifiesto que la parte demandada mezcla la figura con los rasgos propios del fraude de ley y concibe la simulación en base al artículo 15 de la NFGT desde una a modo de personificación física de la sociedad, como si existiese la posibilidad de que los servicios de asesoramiento jurídico o inmobiliario pudiesen ser prestados de forma efectiva por una sociedad limitada y que, de



no hacerlo la misma, a quienes lo hagan en su nombre (ni más ni menos que como socias de la mercantil), les sean atribuibles a título individual a cada una de ellas.

Con todo este poco comprensible esquema lógico, se pretende que, ya que los estatutos sociales parecen permitir que la actividad la ejerzan en nombre social profesionales terceros, esa previsión genérica debe excluir la dedicación de los socios a fin de cumplir ese objeto social, so capa de simulación, cuando lo más natural, económico y racional, sobre todo en pequeñas sociedades, es precisamente que, si se encuentran técnica y legalmente capacitados para ejercer tal actividad, sean los propios socios los que lo hagan, sin contratar onerosamente a terceros, (de hecho, nunca llegaría a crearse una sociedad semejante) y todo ello al margen de que lo viniesen haciendo antes por cuenta propia y a título individual al margen de la sociedad, (precisamente esta sería acaso la situación contraria que más se aproximaría a la contemplada por nuestra Sentencia de 13 de octubre de 2020 (ROJ: STSJ PV 1791/2020) dictada en el R.C-A 894/2019, pero inversa a la de este supuesto presente)

¿Que serían, si no, las sociedades de profesionales sino sociedades que "simulan" ejercer una actividad que realmente realizan sus socios? ¿No podrían varios A.P.I o Abogados/as en ejercicio constituirse en sociedad por el hecho de que antes ejerciesen individualmente su profesión?

El TEA utiliza argumentos inviables tal como que la sociedad recurrente; "carece de personal cualificado para la prestación de este tipo de servicios, por lo que necesita de los servicios de terceras personas, en este caso, las socias. Por ello, si bien la ampliación del objeto social de la sociedad, se ha dado, ello no conlleva que dichos servicios fuesen llevados a cabo por la misma" . -página 25-. Y frente a fundamentos tan forzados e inconcluyentes como el transcrito, se tiene que proclamar que una sociedad mercantil cuenta con la opción tributaria libre y legítima de ampliar su objeto y alta en el IAE para realizar una actividad económica de asesoría inmobiliaria que antes realizaban en mayor o menor medida sus socias abogadas a nivel individual, principalmente gestionando alquileres. Y a ello, que en modo alguno representa una "simulación", no cabe objetarle que esa estructuración social se ponga en práctica de modo artificial con la finalidad única de pagar menos impuestos, pues ya hemos visto que, -de poder ser traída a colación y examinarse esa figura de la cláusula antielusión del artículo 14 NFGT-, quedaría su calificación vinculada al empleo de unas formas jurídicas insólitas, artificiales y desproporcionadas puestas en práctica para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario a través de la aplicación de la norma de cobertura, y nada constaría en este caso sobre qué norma se estaría eludiendo, ni con qué supuestos artificios, a fin de obtener un logro exclusivamente fiscal, de manera que la conclusión última siempre tendría que ser conducente a apreciar las legítimas economías de opción de los obligados tributarios a que antes nos hemos referido.

Por todo ello el recurso ha de ser acogido en torno a este motivo impugnatorio

Recae asimismo sobre la consideración o no como sociedad patrimonial, el punto menor de si la vivienda situada en la DIRECCION000 nº NUM000- NUM010, de Madrid, permaneció arrendada a un socio durante los ejercicios de 2.014 y 2.015, tal y como lo había sido en 2.012 y 2.013. En este apartado debe considerarse igualmente que los meros indicios en que la inspección basa dicha continuidad (y, como indicio contrario, dígame que no se explica por qué razón habría de ser ocultado el arriendo si se había declarado hasta entonces), no se pueden considerar suficientes, pues, si ya el alta en dicho inmueble a efectos de Seguridad Social es meramente formal y equívoca por las habituales inercias que se producen en estas domiciliaciones, en lo que afecta a la facturación de la suministradora de electricidad "Iberdrola" no puede dejarse de lado que la parte actora ha presentado un informe de perito (Anexo Documental nº 3) y explicado otras incidencias, -folios 225/226 de los autos-, con que se justifican los consumos de agua y electricidad de esos años como propios de una vivienda desocupada, y la parte demandada, en las dos ocasiones alegatorias de la contestación y las conclusiones sucintas, no ha llegado a formular crítica sobre tal conclusión pericial que, en suma, el Tribunal no puede desconocer y obviar. Por ello, se debe estimar igualmente este motivo de ataque litigioso.

**Quinto.** *Combate igualmente la parte recurrente que se le haya denegado la deducibilidad del gasto consistente en la retribución pagada a las socias por realizar funciones de alta dirección, y que el TEA Foral consideraría mera liberalidad a falta de contrato o previsión estatutaria.*

La parte recurrente aduce en defensa de ese gasto como deducible, el artículo 15.e) de la LIS (común) que excluiría tal liberalidad en el supuesto de retribuciones a los administradores por funciones de alta dirección u otras derivadas de un contrato laboral con la entidad, citando en esa línea interpretativa la consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia de 5 de junio de 2.019, y concluye que, no cumpliéndose los requisitos formales en el caso, a los efectos sancionadores habría de tenerse en cuenta que no se incumplirían las exigencias materiales relativas a ser efectivas las funciones de gestión y administración realizadas por las socias.

En respuesta a este fundamento, la representación de la Administración tributaria foral, -folios 271 y 272 de los autos-. señala que, faltando contrato especial, todo apunta al carácter artificioso de esa retribución, como orientada a obtener las ventajas fiscales en el Impuesto sobre el Patrimonio que detalla. La socia principal había sido nombrada administradora única en el año 2.009 con carácter gratuito hasta 2.015 en que, por jubilación, le sucedió una hija, Doña María Esther, con el mismo carácter no remunerado. Añade que tampoco constan acreditadas cuales serían las funciones de alta dirección llevadas a efecto, a fin de calcular una retribución que en

el año 2015 cuadruplicó a los anteriores pasando a 16.000 € respecto ya de Doña María Esther, lo que para la DFG solo se explica para poder acogerse a la bonificación fiscal del IP que en ese ejercicio exigía elevar la retribución a fin de superar el 50 por 100 de la NF 10/2012, del IRGF.

La cuestión queda despojada de relieve en cuanto a la determinación de la base imponible desde el momento mismo en que la sociedad recurrente asume -páginas 63/64 de su demanda-, que la retribución fijada no cumplía con los requisitos mercantiles y administrativos, y solo debe apuntarse que, confirmada la condición patrimonial para la sociedad en los ejercicios 2012 y 2013, el artículo 67 de la NFIS 7/1996, cerraba el paso en todo caso a su deducción, mientras que en los posteriores tampoco se hace consistente que nadie realizase tareas efectivas de "alta dirección" en una microempresa de cariz predominantemente profesional y de tenencia de bienes con una sola empleada, siendo la gestión societaria inherente a la condición de socias-administradoras y "no remunerada"

Se rechaza, por ende, este motivo en todas sus facetas.

#### **Sexto.** *La justificación de deudas inexistentes o pasivos ficticios.*

En esta vertiente de la controversia ya se ha anticipado que la Inspección incrementaba las bases imponibles de los diversos ejercicios en función de considerar inexistentes diversas deudas de la sociedad a favor de la socia principal Doña Olga, como relevante apartado al que el escrito de demanda dedica amplia atención, pero que tiene su antecedente próximo en las apreciaciones del TEA Foral en su F.J Séptimo, -páginas 37 a 53-, que incluso daban lugar a una mínima parcial estimación de la reclamación.

Partiendo del artículo 124 de la NF 7/1996 y 123 de la NF 2/2014, se alude a saldos que correspondiendo a los sucesivos ejercicios de 2.012 a 2.015, de 183.190,94 €; 19.718,89 €; 27.880,46 € y 10.302,82 €, dieron lugar al incremento de la BI respectiva.

Ese pasivo ficticio se correspondería a parte de los abonos de la deuda registrada en cuenta " NUM012 Olga". Detallando cada partida en cuadros referidos a los ejercicios sucesivos de 2.007 a 2015, el TEA Foral, tan solo en 2007 se considera acreditado por el TEA el concepto nº 6 por pago de 2.795 € "Electrodomésticos DIRECCION000"; mientras que, en posteriores ejercicios, (2009 y siguientes) predomina el pago de nóminas ( Carmelo, Rosario) abonadas en metálico y sin constancia de cual fuera la procedencia de los fondos ni prueba de su titularidad por parte de la referida socia. Sobre ingresos diversos e innominados en cuenta bancaria (BBVA), el criterio del TEA se reitera en el sentido de no constar que, pese a coincidir en ocasiones con fechas e importes de disposiciones realizadas en otras entidades bancarias, procedan de la referida Doña Olga.

Corroboradas de este modo en lo sustancial por el TEA Foral las pautas seguidas por la Inspección, la parte recurrente, en el ordinal Cuarto de su demanda, -páginas 65 a 82-, desenvuelve sus tesis contrarias dividiéndolas en cuatro diferentes grupos que analiza separadamente, y así;

-Deudas en relación con los inmuebles propiedad de la actora. Se refieren a gastos por incidencias o desperfectos en los inmuebles arrendados que fueron abonados en efectivo por la administradora Sra. Olga y contabilizados como deudas de la sociedad para con la misma, (Licencia de Obras inmueble de Pio XII, adjudicación en subasta de vivienda de Divina Pastora ; factura de Muebles Martin (nota de entrega al folio 1.968); reparaciones de Ipuru, S.L con efectivo procedente de la disolución de Urmasol; reparación tejado Divina Pastora (folios 1981/85 y anexo procesal; muebles Etxebarria (página1993) Trabajos "Ipuru Construcciones" en Pio XII, etc....

-Deudas relativas al pago de nóminas por 86.091,05 €. Fueron pagadas por la socia en efectivo a petición de las empleadas.

-Trasferencias bancarias de 39.000 €. Se trata de traspasos entre cuentas con reintegro en una entidad e ingreso el mismo día en otra en que el TEAF rechaza que provengan de fondos de la socia

-Deudas por honorarios adeudados a las socias por la sociedad (8.467,59 €). Datan de 2007, 2011 o 2013 por su intervención en procesos de desahucio o similares

1º)-. En el primer grupo se llega a las siguientes consecuencias en base a la documental disponible;

-Sobre la reforma de oficina de la plaza de Pio XII nº 5 de Donostia-San Sebastián, consta el pago del ICIO y de la Tasa por Licencia de Obra (total de 2.480,47 €) al folio 1963 del e.a., en liquidación dirigida a la sociedad actora, en que no aprecia la Sala la menor constancia del abono por la administradora. -F. 1964-.

-Respecto de la adjudicación en subasta por la TGSS de la vivienda de la CALLE000 nº NUM013 de Ansoain, cuya adjudicación consta acreditada en los folios 1491 y siguientes del anexo documental nº 5, el folio 1965 del expediente acoge el ingreso como depósito de 1.000 € y el folio 1.966 refleja el pago de 3.001 euros, efectuados por la administradora Sra. Olga, que deben ser computados como soporte contable de la deuda. (total; 4.001 €)

- Sobre las cuotas adeudadas de dicha vivienda, el folio 1967 recoge un abono bancario en efectivo en la CA de Navarra de 4.082 €, pero que consta a cargo de "I.I MONICA, S.L", con firma ilegible y con falta de toda base explícita para atribuirlo a la administradora.

-Los folios 1968/69, en que aparece un casi del todo ilegible texto manuscrito a modo de nota de entrega relacionado con muebles "Martin Etxebarria", carecen de todo valor acreditativo.

-En torno a reparaciones realizadas por "Construcciones Ipuru S.L" en vivienda de Pio XII se hace mención de los folios 1978 a 1980 del e.a. donde se emite recibo a nombre de la sociedad recurrente, y no puede considerarse acreditativo del pago a costa de la administradora social por el hecho de que 11 años mas tarde, -en 2.018-, la constructora, "certificase", que los ingresos por dicha obra se habían realizado "mediante la intermediación" de dicha persona física administradora. Hay que poner de relieve que la circunstancia de que la referida persona física dispusiera de notables cantidades dinerarias en efectivo como consecuencia de la disolución de la mercantil "Urmasol, S.L" constituye una información de completa irrelevancia a los efectos de que se trata, pues lo que esta en discusión no es si la Sra. Olga tenia o no tenía capacidad económica para hacer los pagos en efectivo respecto de los que la sociedad recurrente habría quedado en deber determinadas sumas, sino si, realmente, con el potencial que nadie discute, hizo tales pagos en lugar de la sociedad, y a ello exclusivamente pueden ir orientadas las justificaciones y soportes documentales de este apartado litigioso. Estas conclusiones son extensivas a los trabajos de la misma firma del folio 1998 del e.a., facturados el 29 de julio de 2.008 por importe de 18.000 €, a la sociedad mercantil recurrente.

-En lo relativo a las obras de reparación del tejado del inmueble de la CALLE000 de 19 de febrero de 2.008 por importe de 6.200 €, lo que los documentos de los folios 1.981 a 1.988 acreditarían es la gestión ante la comunidad de propietarios realizada por la administradora socia principal, -y "factotum"- de la sociedad mercantil recurrente, pero no que realizara el pago de esa suma a su propia costa. Se alude también al abonaré firmado por Don Carmelo, que simplemente se afirma que lo hacia en nombre de la Sra. Olga, pero no se trasciende del ámbito de las meras hipótesis improbables.

-Respecto a la deuda por factura abonada a Euroconfort se alude a dos pagos (anticipo de 457,10 € con Tarjeta VISA; y posterior pago en efectivo de 1.286 €), que deben tenerse por acreditados en base a los folios 1989 a 1992 y anexo nº 5 de la demanda, (folios 1542 a 1545) constando la transacción de tarjeta y el ingreso en efectivo en el Banco Popular de la administradora el 26 de febrero de 2.008. Se acoge por ello la suma de 1.743 €.

-El folio 1993 del e.a registra una manuscrita, pero completa factura, a nombre personal de la administradora en relación con compras para vivienda de Divina Pastora, por suma que se declara pagada de 1.932 €, que igualmente se tiene por justificada.

-La compra de muebles que reflejan los folios 1994 a 1997, (en Francisco Cruces, de Madrid) por suma de 2.607 €, dividida en parciales de 607 (VISA) y efectivo 2.000 €, puede tenerse por justificada con el refuerzo del anexo documental - f. 1.552-.

-Nada permite en cambio tener por acreditado el pago de la factura del folio 1.999 girada por "Bricolage Don Útil, S.L". E igualmente, tampoco el de la factura del Arquitecto Sr. Romeo del folio 2.000.

-Por último, se alude al pago en efectivo hecho a la firma " Muebles Etxebarria" en el año 2.012 por mobiliario para vivienda de Divina Pastora, que se reflejaría en los folios 2.084 a 2.088 del expediente administrativo, de los que mediante facturas y recibos por un total de 1.834 € (1.000+625+209) puede deducirse que, tanto por la documentación manuscrita como por la designación con nombre de confianza del comprador interviniente, ("Malen") se producía una operación comercial saldada con entregas de dinero efectivo por la socia principal Doña Olga.

En conclusión, en este grupo se acogen como ciertas deudas de la sociedad por importe de 12.117 € .

2º)-. En lo que se centra en el pago de nóminas al personal, (de 2.009 a 2.012) sin constancia documental, por hacerse en efectivo (86.091,05 €), tiene que atenerse esta Sala a lo que el TEA Foral señalaba en las paginas 44 y sucesivas de su Resolución. Se está ante una modalidad inusual de pago de salarios que, se sustente en las razones que sean, no acredita en medida alguna que la administradora social Sra. Olga la llevara a cabo precisamente con fondos propios y adeudados por la sociedad. Al tratar del pago de facturas sobre inmuebles, servicios y adquisiciones, esta Sala ha podido presumir, -allá donde existieran suficientes indicios-, que, en una sociedad tan personalista y con efectiva socia única (siquiera en aquellos años en que merecía la calificación de meramente patrimonial), resultaba plausible que el pago de las necesidades del parque de viviendas en alquiler poseído (compras comerciales o gastos de Comunidades) fuese asumido de facto por ella misma y a sus expensas, con el reflejo contable de la deuda societaria. Sin embargo, esta lógica no se cohonestaba con el coste y carga económica más básica que afronta una sociedad de esa naturaleza, como es el pago de salarios a su exiguo personal, que contando con una tesorería propia e independiente de la correspondiente a la socia principal, mal puede conjeturarse siquiera que sea asumido sistemáticamente por la socia administradora única sin razón aparente, si no es por una total ausencia de estructura empresarial que, como se dice, no puede suponerse a dicho nivel, y que el propio recurso jurisdiccional rechaza como presupuesto de toda la controversia.

3º)-. En lo que concierne a los discutidos movimientos de cuentas bancarias (39.000 €), en el punto 4.3 que abarca paginas 76 y 77 del escrito de demanda, se detallaban por cuantías, fechas y localización numérica en el expediente administrativo, -cuadro del reverso del folio 239 de los autos-, 11 operaciones que la parte actora califica

de "ingreso-traspaso" que se producían a lo largo de los cuatro ejercicios comprobados y que la Administración considera deudas ficticias a favor de la socia principal por no estar documentalmente justificado que provengan de fondos de la misma, a lo que se opone en vía jurisdiccional, con cita de sentencia, que, dado que los reintegros bancarios e ingresos se producen en las mismas fechas y por idénticas sumas, existe un enlace directo entre la posesión del numerario y ambos movimientos, llevados a cabo con la finalidad de eludir las comisiones bancarias por transferencia.

La representación de la DFG en el proceso, ratifica de manera implícita la posición del TEA Foral, que en las páginas 46 y 47 de su Resolución sostenía que, pese a las coincidencias, y operando con un medio fungible como el dinero y sin transparencia (como lo supondría por el contrario el operar mediante transferencias) la acreditación queda gravemente dificultada.

Y en efecto, no cabe aludir a una prueba plena de la correspondencia de esos movimientos de extracción y subsiguiente ingreso en la cuenta del BBVA terminada en 8436 a nombre de la sociedad mercantil actora, pero sí, en base a la diligencia probatoria documental promovida en el proceso, -páginas 93 a 97 de la demanda-, a establecer un enlace preciso y directo y con el suficiente apoyo racional entre ellos, en la medida en que se trataría de operaciones instrumentadas con dinero efectivo obtenido mediante reintegros de cuentas de titularidad de la socia principal en la propia entidad bancaria o en otras, que han sido testificadas por dichas entidades en el Tomo II de estos autos, -f. 466 a 482-, aun sin constancia precisa en la mayoría de los casos de quien efectúa el ingreso, salvo folios 472, 476, 477.

En definitiva, al margen de las censuras que suscite esa praxis, ofrecería, a nuestro entender, un cariz marcadamente rigorista desligar plenamente ambas facetas de lo que se presenta con total realismo como un modo de operar habitual en pequeñas entidades jurídicas de carácter tan personalista como la recurrente se revela, cuando existe una necesidad de tesorería urgente o supuestos equivalentes.

Se estima por tanto el recurso en relación con este tercer grupo de deudas sociales. (39.000 €).

4º)-. El cuarto grupo de deudas calificadas administrativamente de inexistentes se refiere a los honorarios adeudados por la mercantil a las socias en suma total de 8.467,59 € por servicios jurídicos relativos a los inmuebles de la sociedad limitada (bien demandas frente a arrendatarios, desahucios, etc...). Se hace así relación de cuatro servicios de los años, 2007, 2011, 2013 y 2013, cuyo rechazo como deuda considera llamativa la actora habida cuenta la posición que la Administración defiende respecto a que son las socias las que siempre han prestado con autonomía dichos servicios. Se trata en su trasfondo y con diferentes peculiaridades de facturación y pago, del Juicio de Desahucio nº 916/2007 del Juzgado de P. Instancia nº 7 de Pamplona (desalojo de CALLE000 NUM013, por falta de pago); de la demanda de cantidad de la Calle Añorga Txiki ante el Juzgado nº 2 de San Sebastián con nº 1.357/2011; del Juicio de Desahucio del inmueble de la CALLE001 dirigido por Doña María Esther; y al ingreso de 2.320,89 € el 30 de mayo de 2.013, (pago correspondiente al Procurador Sr. Ors Simón).

El punto de vista de esta Sala a este respecto se expresa del siguiente modo:

-Desahucio 916/2007. Consta la factura de 1.045 € contra la sociedad al folio 1970 fechada en octubre de 2.007. En el anexo de documentos nº 2 se incluye información fiscal del IRPF de 2.007, en que consta ese rendimiento por actividad económica profesional a cargo de la sociedad actora en la página 1.599, (1035 € con 155 € de retención + IVA).

-Proceso por inmueble de la CALLE002 nº NUM014, de enero de 2.011 con factura por 1.128,14 €, que habría sido abonada por la misma socia principal que facturaba el servicio. Habiendo plena constancia del proceso en el anexo nº 5, no localiza esta Sala ningún documento específico que permita acreditar la deuda resultante contra la sociedad hoy recurrente, sobre todo si se presupone que la deuda le fue ya satisfecha a la socia en su advocación de letrada de dicha parte mediante un autopago.

-Desahucio de la CALLE001, en que la factura de honorarios de Doña María Esther habría sido satisfecha por la socia principal en nombre de la sociedad. Los folios 2.098 y 2.099 del expediente recogen la factura girada por un total de 3.060,22 €, sin otras justificaciones relativas a lo que se argumenta, en supuesto equiparable al anterior.

-Por pago hecho al Procurador Sr. Ors Simón; Ingreso de 30 de mayo de 2.013 por suma de 2.320,89 €. Tenido por cierto el devengo con cargo a la sociedad, la página 1623 del Anexo nº 5 refleja el abonaré bancario en la cuenta de la sociedad del BBVA por dicha suma, que procedería precisamente de la socia que resultaba por ello acreedora. El criterio a seguir, por razones circunstanciales y de inferencia, es común al de las deudas por ingresos bancarios antes aludidos.

Se dan por justificadas así deudas por 1045 y 2.320,89 €.

### **Séptimo.**

Llegados al punto en que procede encarar la impugnación de las actuaciones en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, y debiendo ceñirse la Sala por congruencia a los términos en que en el proceso mismo se debate

sobre este tema litigioso, la parte recurrente en las paginas 82 y 83 de su escrito procesal principal aduce que no cabe imputárselo a los socios profesionales de la firma actora, de conformidad con todo lo anteriormente alegado, y que, respecto de la regularización recayente sobre el vehículo de motor adquirido, recordando el criterio del TEAF, es invocable la presunción legal de afectación del 50 por 100 aplicable al caso, dada la utilización mixta del mismo y habida cuenta que la sociedad posee inmuebles y locales en diferentes localidades y se hace preciso dicho vehículo de motor para el ejercicio de la actividad económica.

La parte demandada oponía, también sintéticamente, que presupuesta la simulación de actividades profesionales en materia de servicios inmobiliarios y jurídicos en base al artículo 15 de la NFGT, los rendimientos obtenidos quedaron eliminados de la base imponible del IS y sometidos a tributación en concepto del IRPF de las socias, lo que se debe trasladar al IVA, con minoración de la base y la cuota en 2014 y 2015, e imputación igualmente a las socias. Respecto del vehículo de turismo adquirido, ha sido considerado no afecto directa y exclusivamente a la actividad de la sociedad. La mercantil actora se había deducido el 50 por 100, y si bien es cierto que el artículo 95 de la LIVA 37/1992 establece la presunción de afectación a la actividad en ese porcentaje, no procederá en el caso de una sociedad calificada como patrimonial y en que los servicios de intermediación deben atribuirse a los socios. En suma, las correcciones en el IVA serian consecuencia de las liquidaciones de los ejercicios 2012 a 2015 practicadas por la Inspección.

Pues bien, justamente por la relación de dependencia que este punto mantiene con otras vertientes ya abordadas en el presente proceso, y, en particular, con el tratamiento de los rendimientos de la sociedad en los ejercicios de 2.014 y 2015 y su consideración como sociedad patrimonial, -que hemos descartado en base a los fundamentos operados por la Administración y el TEAF-, el acogimiento del motivo se hace de pleno rigor sin necesidad de reiterar cuanto se ha considerado en partes anteriores de esta Sentencia, -F.J. Cuarto-, lo que nos remitimos, con el efecto inverso de que las cuotas soportadas de IVA se imputen a la sociedad y se aplique la presunción de afectación del 50 por 100 del vehículo automóvil (por ser afectación que no se cuestiona fuera de esa concepción patrimonial de la S.L) y en base al artículo 95.Tres de la LIVA y su concordante foral, y a la doctrina general de la jurisprudencia en resoluciones como la STS, C-A Sección 2ª, de 22 de enero de 2019 (ROJ: STS 191/2019) en Casación nº 1800/2018.

Procede por ello estimar igualmente este motivo impugnatorio.

#### **Octavo.**

En cuanto afecta a las sanciones tributarias, corresponden a los cuatro ejercicios por sumas de 40.987,57 € en 2.012 ; ( por dejar de ingresar y acreditar base imponible negativa (55.882,23 y 40,124,86 €); de 13.768,39 € en 2013 por iguales infracciones; así como de 11.900,81 € y 9.557,71 € en 2.014 y 2.015, respectivamente, siempre desde la consideración de haberse contabilizado deudas inexistentes con la socia mayoritaria y haberse eludido la calificación de sociedad patrimonial.

La primera acotación a realizar es, por tanto, que en lo que responde a este último concepto (sociedad patrimonial) debe ya decaer la imputación infractora en función de anteriores fundamentaciones de esta sentencia en relación con los ejercicios 2014 y 2015. Igualmente, las bases de la sanción quedan alteradas por el parcial acogimiento de deudas tenidas por inexistentes que se han analizado en el F.J. Sexto, distribuidas entre los cuatro ejercicios.

Entrando a dilucidar, por tanto, la parte subsistente de dichas sanciones, el doble fundamento que utiliza la firma recurrente, -f. 83 a 89 de los autos-, es que la conducta actora ha respondido a una interpretación razonable de la norma "de acuerdo con la información que le facilitó la entidad transmitente" , (sic) no existiendo ánimo defraudatorio, y que falta la motivación del elemento culpable. Frente a esos planteamientos, formula su oposición la representación demandada en el escrito de contestación, folios 276/277, en línea principal de destacar los indicios de actitud fraudulenta que atribuye a la sociedad recurrente

-En el primer aspecto, lo que argumenta en puridad la parte actora es una repetición de sus tesis a lo largo de la vía administrativa y jurisdiccional, que han obtenido, como se ha visto, parcial pero no pleno acogimiento en el proceso, y el fundamento que se emplea, -enmarcado en lo que establece el artículo 184.2.d) de la NFGT 2/2005, de 8 de marzo-, no es el que puede tener encaje en esa causa de eliminación de la culpabilidad por concurrencia de la debida diligencia, pues la controversia, en sus diversas fases y períodos, se ha centrado asidua y arduamente en extremos fácticos, (existencia de local y de empleada laboral; ocupación o no de vivienda de DIRECCION002, Madrid; realidad de las deudas contraídas con la socia mayoritaria o de los traspasos bancarios etc....) sin verdadera discrepancia jurídica interpretativa o en términos de Derecho, al punto de que siendo prácticamente inexistente la cita de disposiciones legales o normativas por parte actora a lo largo de su amplia exposición procesal, (siempre a salvo del problema de la simulación, ya descartado) se echa ésta aún más en falta cuando se trata de sustentar la concurrencia de este supuesto de inculpabilidad.

-En lo relativo a la motivación, la mercantil actora acompañando la cita de la STS de 5 de diciembre de 2.017, dictada en Casación nº 1727/2016, alude a la total ausencia de argumentación respecto de determinados ejercicios y actuaciones, extrapolándose la existencia de una simulación relativa a todos los ejercicios anteriores

cuando resulta necesario que se motiven las circunstancias de cada ejercicio y concepto. Como se ha indicado, la Administración demandada respondía, además de con recuperaciones del debate sobre la simulación relativa, remitiéndose a los acuerdos de imposición de sanción de la Subdirección General de Inspección de los que extraía las diversas manifestaciones de actividad fraudulenta apreciadas (sobre remuneraciones; ausencia de actividad económica en el local de la sede social,).

Si nos remitimos ahora a la Resolución del TEA Foral, páginas 53 a 57, se hace en ella una general referencia a los tipos aplicados, -artículos 195.1 y 199.1 NFGT-, y, tras otras apreciaciones sobre la falta de ingreso derivada de diversas conductas (nuevamente la simulación u otras decaídas como ilegítimas) y de citar otras genéricas doctrinas, se remitía al texto de la resolución sancionadora de la Inspección que calificaba como culposo el comportamiento del obligado tributario, acusando su falta de diligencia al mantener en el pasivo supuestas deudas y simular las condiciones para eludir la condición de patrimonial, entre otros extremos.

Y a la hora de valorar esas fundamentaciones del acto sancionador, es destacable ciertamente que parte de ellas ha perdido todo potencial de censura a estas alturas del litigio, pero esa conclusión no puede predicarse de toda la valoración que la inspección realizaba, -si bien tomada como imputable a título de negligencia y sin aludir a la conducta fraudulenta (específicamente dolosa) que en el proceso se utiliza-. Dado el enfoque netamente formal que la demandante imprime a este apartado de la defectuosa motivación, la Sala, por congruencia, no puede ir más lejos a la hora de analizar ese guión de aspectos residuales que justificarían o no la infracción tributaria y su reproche, más allá de constatar la reducción de objeto que la sanción debe experimentar, y de añadir a lo sumo (en torno al único punto en que materialmente se cuestionaba por la parte actora la comisión de la infracción, sobre el gasto en remuneraciones por alta dirección, cuya supresión esta sentencia mantiene), que cualquiera que fuera la intención que la Administración atribuyera a la fijación de esas remuneraciones a las socias, su falta de consistencia material, y no formal, como gasto justificado, frente a la noción de liberalidad, ya ha sido puesta de relieve en el F.J. Quinto de esta sentencia.

En definitiva, en esta vertiente sancionadora debe prevalecer su imposición parcial en los aspectos en que la base de la sanción no haya sido anulada, mediante la pertinente nueva determinación de su cuantía.

#### **Noveno.**

Con la estimación parcial del recurso que de todo lo anterior se deriva, deberá practicarse nueva liquidación que se ajuste a lo que se señala en los Fundamentos Cuarto, Sexto, Séptimo y Octavo de la presente, con los ajustes o devoluciones que en su caso procedan, no habiendo lugar a imponer las costas a ninguna de las partes en base al artículo 139.1 de la LJCA.

Vistos los preceptos citados y demás de general aplicación, la Sala, (Sección Primera) emite el siguiente:

### **FALLO**

ESTIMAR PARCIALMENTE EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR LA PROCURADORA DE LOS TRIBUNALES DOÑA MYRIAM GARCÍA OTERO EN REPRESENTACIÓN DE "INVERSIONES INMOBILIARIAS MÓNICA, S.L", FRENTE A LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO FORAL DE GIPUZKOA DE 20 DE FEBRERO DE 2.020, QUE ESTIMABA EN PARTE LAS RECLAMACIONES Nº NUM008 Y NUM009 DE 2.018, DESESTIMANDO TODAS LAS DEMÁS QUE ARRIBA SE HAN RESEÑADO, Y, EN CONSECUENCIA, ANULAR EN LO NECESARIO LAS LIQUIDACIONES PRACTICADAS POR LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE INSPECCIÓN CORRESPONDIENTES A LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES Y SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LOS EJERCICIOS 2.012 A 2.015, ASI COMO LOS ACUERDOS DE SANCIÓN CORRESPONDIENTES A LOS PRIMEROS, A FIN DE PRACTICAR NUEVA LIQUIDACIÓN EN LOS CONCEPTOS Y CON EL ALCANCE CUANTITATIVO QUE SE DERIVA DE LOS FUNDAMENTOS CUARTO, SEXTO, SÉPTIMO Y OCTAVO DE LA PRESENTE SENTENCIA, CONFIRMANDO DICHAS ACTUACIONES EN LO DEMÁS, SIN HACER IMPOSICIÓN DE COSTAS.

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 4697 0000 93 0343 20, 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 dejará testimonio completo en los autos nº 343/2020, lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

**PUBLICACIÓN .-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo la Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 25 de enero de 2022.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.