



Roj: STS 3792/2015 - ECLI:ES:TS:2015:3792
Id Cendoj: 28079130022015100387
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 3758/2014
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Septiembre de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados que figuran al margen, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3758/2014, interpuesto por la entidad DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP, representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 14 de mayo de 2014, dictada en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 153/2012, en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido y sanción derivada.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Previa instrucción del correspondiente procedimiento de inspección, en fecha 7 de octubre de 2009 se formalizó por la Inspección Acta nº A02 71634501 por el concepto de **IVA** y periodo 4T/204 a 4T/2005, suscrita en disconformidad por la representación del sujeto pasivo, de la que se deducía propuesta de regularización que elevaba el importe de la cuota tributaria a exigir a 101.364,67 #.

De la referida Acta, así como del Informe Ampliatorio, resulta lo siguiente:

-- La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 31 de enero de 2009.

-- La presente regularización trae causa de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas cerca del sujeto pasivo RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS SL (NIF B80340896), finalizadas el 14/07/2007, habiéndose extendido Actas por los conceptos del Impuesto sobre Sociedades (2003/2004/2005), **IVA** (2003/2004/2005) y Retenciones IRPF (2003/2004/2005). De lo allí concluido se deduce que Ramón y Cajal Abogados S.L. incluía en el capítulo de gastos (cuenta 6230001 "Servicios Profesionales socios") los pagos realizados por facturas expedidas por varias sociedades de las que son socios mayoritarios los propios socios de Ramón y Cajal Abogados S.L.; una de esas sociedades era DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP, siendo efectivamente gasto deducible para tal sociedad pero no en el concepto pretendido por el sujeto pasivo de facturas emitidas por personas jurídicas, sino en el de gastos derivados de actividades profesionales desarrolladas por personas físicas.

Así, se extendió Acta con relación a la sociedad DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES S.A., por el concepto de **IVA**, excluyéndose la totalidad de cuotas de **IVA** devengadas procedentes de Ramón y Cajal Abogados S.L., así como parte de las cuotas de **IVA** soportadas, al entender que no se realizaba actividad económica.

--Igualmente se extendió al socio de DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SA, D. Ángel acta de **IVA**.

--Por lo que hace a la sociedad DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES S.A., su órgano de administración está formado por el citado D. Ángel, como administrador único, disponiendo éste del 100 % del capital social. Al mismo tiempo, D. Ángel es administrador y fundador de Ramón y Cajal Abogados

S.L. La sociedad DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES S.A., que posee el 14% del capital de Ramón y Cajal Abogados S.L., declaró los siguientes ingresos (excluidos los de carácter financiero y otros no profesionales), **IVA** excluido:

2003 2004 2005

ingresos 407.792,50 242.375,00 697.403,14

--De las comprobaciones efectuadas tanto a Ramón y Cajal Abogados SL como a las empresas titularidad de los socios que a ésta facturan (DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES S.A. entre ellas), resulta que la prestación de servicios proporcionados por los socios a Ramón y Cajal Abogados S.L. lo es en las instalaciones físicas de ésta; que la facturación de Ramón y Cajal Abogados S.L. a sus clientes aparece firmada por alguno de los socios de aquélla, nunca por las sociedades que facturan a ésta; que es la propia Ramón y Cajal Abogados S.L. la que satisface los gastos en que incurren los socios en el desarrollo de su actividad (gastos de viaje por billetes de avión, estancias en hoteles, recibos de taxi, ...).

Lo anterior permite concluir a la Inspección que los trabajos de asesoramiento jurídico y otras áreas funcionales desarrollados por los socios de Ramón y Cajal Abogados S.L. han sido prestados por las personas físicas utilizando como mero instrumento de cobro a aquellas sociedades.

De acuerdo con lo anterior, en el presente caso los rendimientos obtenidos por los socios de las mencionadas sociedades cumplen los requisitos necesarios para ser calificados como rendimientos de actividades profesionales conforme establece la Ley del IRPF.

Consecuencia de ello, en **IVA**, en los periodos 4T/2004 a 4T/2005, no se puede considerar como **IVA** repercutido las cuotas que figuran incluidas en las facturas emitidas a Ramón y Cajal Abogados S.L. por DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES S.A., debiendo excluirse asimismo parte del **IVA** soportado correspondiente a las facturas que se relacionan (relativas a una vivienda en Marbella, regalos de empresa y gastos no justificados mediante factura). Por último, procede el ingreso por el sujeto pasivo de la parte del **IVA** indebidamente repercutido, al estar legitimado para solicitar su devolución la entidad que haya soportado indebidamente la repercusión.

SEGUNDO.- Formuladas alegaciones por el interesado, en fecha 16 de noviembre de 2009 por la Jefa de la Oficina Técnica se dictó acuerdo de liquidación confirmando la calificación jurídica que había hecho el actuario. No obstante, se rectifica la cuota propuesta. La deuda tributaria asciende a 138.046,78 #, correspondiendo 111.334,93 # a la cuota y 26.711,85 # a intereses de demora. Y ello como consecuencia de considerar como **IVA** soportado no deducible en cada uno de los trimestres una cantidad superior a la tomada por el actuario.

El propio acuerdo centra el debate al afirmar que la cuestión a debatir consiste en determinar si las prestaciones de servicios facturados por DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES S.A. a la sociedad Ramón y Cajal Abogados S.L. fueron efectivamente realizadas por dicha entidad. Dicho esto, se destaca que en el transcurso de las actuaciones de comprobación e investigación ha resultado probado que DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES S.A. tiene como cliente principal a la sociedad de abogados; que DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES S.A. no ha contado con empleados, salvo Gabriel , en el desarrollo de su actividad y que no ha realizado pagos a profesionales, de tal modo que los servicios facturados al despacho de abogados de Ramón y Cajal no han sido objeto de subcontratación a otras entidades o profesionales; que entre los proveedores de DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES S.A. se encuentran empresas dedicadas a la promoción inmobiliaria, construcción, jardinería, etc., en tanto que también ha quedado demostrado que D. Ángel ha empleado medios de la propia sociedad Ramón y Cajal Abogados para prestar servicios a ésta.

De acuerdo con lo anterior, el acuerdo de liquidación entiende acreditada la existencia de simulación en la actividad empresarial desarrollada por DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES S.A., y su utilización como sociedad interpuesta por D. Ángel , siendo éste quien realizó los servicios facturados por la sociedad, por lo que corresponde imputar al mismo los ingresos recibidos de la sociedad RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS S.L.

Tal acuerdo consta notificado en fecha 17 de noviembre de 2009.

TERCERO.- Por otra parte, trayendo causa de la regularización antes expuesta y previa instrucción del correspondiente expediente sancionador (acuerdo de inicio de 23-11-2009, notificado el 15-1-2010, y acuerdo de rectificación de propuesta de sanción de 30-4-2010), con fecha 13 de julio de 2010 se dictó resolución

imponiéndose al contribuyente sanción pecuniaria por comisión de infracciones tributarias graves tipificadas en los artículos 191 y 195 de la LGT , con el siguiente detalle:

Periodo	Artículo	Base sanción	%sanción	Importe sanción
4T/2004	195 Ley 58/2003	265,11	50%	132,56
2T/2005	195 Ley 58/2003	5.876,93	50%	2.938,47
3T/2005	195 Ley 58/2003	1.404,75	50%	702,38
4T/2005	195 Ley 58/2003	18.827,74	50%	9.413,87
4T/2004	191 Ley 58/2003	1.671,68	50%	835,84
2T/2005	191 Ley 58/2003	3.346,46	75%	2.509,85
3T/2005	191 Ley 58/2003	2.160,28	50%	1.080,14
4T/2005	191 Ley 58/2003	2.312,23	50%	1.156,12
TOTAL		18.769,23		

Tal acuerdo sancionador consta notificado en fecha 13 de julio de 2010.

CUARTO.- En fecha 11 de diciembre de 2009 el interesado presentó ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid escrito solicitando se tuviera por interpuesta reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación, siendo asignado el número de expediente 28/6155/10, y en fecha 28 de julio de 2010 el interesado presentó ante el mismo Tribunal escrito solicitando se tuviera por interpuesta reclamación económico-administrativa frente al acuerdo sancionador, siendo asignado el número de expediente 28/24473/10.

El TEAR, en la Resolución dictada con fecha 26 de octubre de 2011 en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación y la sanción, confirma las mismas, rechazando la nulidad de las actuaciones por la vulneración del artículo 188.3 de la LGT que concede trámite de audiencia de 15 días en caso de rectificación de la propuesta por nuevas cuestiones no alegadas, ya que en ningún caso se ha causado indefensión, y se estima que existe simulación porque en realidad se prestan los servicios facturados por la sociedad por abogados personas físicas socios de otros despachos. De ahí que el TEAR concluya que los trabajos de asesoramiento jurídico y otras áreas desarrolladas por los socios de Ramón y Cajal Abogados SL han sido en realidad prestados por las personas físicas utilizando como mero instrumento de cobro a las sociedades y en consecuencia, en los periodos controvertidos no se puede considerar **IVA** repercutido las cuotas que figuran en las facturas emitidas a Ramón y Cajal Abogados SL por la entidad reclamante ni parte del impuesto soportado porque los servicios no fueron prestados por ella.

QUINTO.- La representación del DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid contra el fallo del TEAR de Madrid de 26 de octubre de 2011, recurso que fue turnado a la Sección Quinta y resuelto en sentencia núm. 584/2014, de 14 de mayo , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que, debemos desestimar y desestimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo, interpuesto por DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP, representado por el Procurador D. Carlos Mairata Laviña contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de octubre de 2011, en las reclamaciones núms. 28/06155/10 y 24479/10, en concepto de **IVA** y sanción derivada, por ser ajustada a derecho la resolución recurrida. Se hace expresa imposición de costas a la recurrente".

SEXTO.- Contra dicha sentencia la representación procesal de DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP presentó con fecha 27 de junio de 2014 escrito de interposición de recurso de casación para la unificación de doctrina en el que solicita su anulación y la de los actos administrativos, por entender que en el supuesto de autos no ha existido simulación tributaria con ánimo de elusión fiscal en la actuación de la mercantil DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP.

El Abogado del Estado se opuso al recurso interpuesto según escrito presentado el 9 de septiembre de 2014 en el que solicita la inadmisión del recurso por falta de cuantía o, en su defecto, la desestimación.

Recibidas las actuaciones, por providencia de fecha 5 de junio de 2015 se señaló para la votación del presente recurso el día 9 de septiembre de 2015, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso de casación para la unificación de doctrina la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de mayo de 2014, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo dirigido contra resolución del TEAR de Madrid de fecha 26 de octubre de 2011, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra la liquidación de 16 de noviembre de 2009, dictada por el Jefe de la Oficina Técnica de la Inspección -Delegación Especial de Madrid- derivada del acta de disconformidad A02 nº 71634501 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido 4T, ejercicio 2004 y 1T, 2T, 3T y 4T, ejercicio 2005, por importe a ingresar de 138.046,78 euros y sanción derivada de la anterior por importe de 18.769,23 euros.

SEGUNDO.- 1. La regularización tributaria combatida en el presente recurso tiene como fundamento la existencia de simulación en el comportamiento de la entidad DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP.

El objeto de la regularización tiene su origen en las actuaciones de comprobación de carácter general realizadas a RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS S.L. por los conceptos **IVA**, Impuesto sobre Sociedades y retenciones a cuenta del IRPF. De lo allí concluido se dedujo que RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS S.L. incluía en el capítulo de gastos los pagos realizados por facturas expedidas por varias sociedades de las que eran socios mayoritarios los propios socios de Ramón y Cajal Abogados S.L. Una de esas sociedades era DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP. Se extendió por ello a la entidad recurrente Acta por el concepto de **IVA**.

La regularización tributaria practicada a la recurrente consistió en imputar a D. Ángel, como ingresos de su actividad profesional, los importes facturados por la entidad recurrente a la mercantil RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS SLP por entender la Inspección que había resultado acreditado la existencia de simulación en la actividad empresarial desarrollada por DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP y su utilización como sociedad interpuesta por D. Ángel, siendo éste quien realizó los servicios facturados por la sociedad recurrente al despacho RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS.

2. Dado el carácter improrrogable de la competencia de las Salas de lo Contencioso-Administrativo que establece el artículo 7.2 de la Ley de esta Jurisdicción, ha de examinarse de oficio y con carácter previo la **posible inadmisibilidad** del presente **recurso en atención a la cuantía del mismo**, que ha sido denunciada por el Abogado del Estado.

El recurso de casación para la unificación de doctrina es excepcional, subsidiario respecto del de casación ordinaria y limitado por razón de la cuantía, como resulta de lo establecido en el artículo 96.3 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, que, al puntualizar las sentencias susceptibles de recurso de casación para la unificación de doctrina, determina que sólo lo serán aquellas sentencias que no sean recurribles en casación con arreglo a lo establecido en el artículo 86.2.b) (por haber recaído en asuntos cuya cuantía no exceda de 600.000 euros siempre que la cuantía litigiosa sea superior a 30.000 euros). El establecimiento de una "summa gravaminis" para el acceso a esta casación tiene su fundamento en el designio del legislador de agilizar la actuación jurisdiccional en todos los órdenes para procurar que la justicia se imparta de la forma más rápida y eficaz posible, de acuerdo con las exigencias del artículo 24 de la Constitución.

Es doctrina reiterada de esta Sala que, en asuntos como el ahora examinado, el valor de la pretensión - que es el criterio a tener en cuenta ex art. 41.1 de la Ley de esta Jurisdicción -- viene determinado por la cuota tributaria, pues ésta es la que representa el verdadero valor económico de la pretensión.

Además, en aplicación de la regla contenida en el artículo 41.3 de la LJCA, es doctrina consolidada de esta Sala que en los casos de acumulación -es indiferente que tenga lugar en vía administrativa o jurisdiccional-, aunque la cuantía global del recurso venga determinada por la suma del valor de las pretensiones objeto de aquélla, no comunica a las de cuantía inferior al límite legal para el acceso al recurso la posibilidad de casación. El hecho de que la reclamación sea única no permite sostener que no se produjo una acumulación de pretensiones en vía administrativa, pues precisamente lo que caracteriza a dicha institución es la reunión de varias de ellas en un mismo procedimiento para ser resueltas en una sola decisión (STS de 15 de diciembre de 2009). Debe entenderse que es la cuantía individualizada de cada liquidación, y no la suma de las que la Administración decida en cada caso acumular en uno o en varios procedimientos administrativos, la que debe determinar objetivamente la cuantía del proceso contencioso-administrativo a efectos de la casación.

En el supuesto de autos, aunque el importe total de la cuota de la liquidación sea el de 138.046,78 euros, las cuotas correspondientes a los periodos de liquidación del **IVA** coincidentes con el trimestre natural

son las siguientes: 4T 2004: 6.929,28 euros; 1T/2005: 9.356,86 euros; 2T/2005: 11.651,42 euros; 3T/2005: 27.158,68 euros y 4T/2005: 56.238,69 euros. La suma de cada una de estas cuotas trimestrales (que se eleva a 111.334,03 euros), más los intereses de demora (26.711,85 #), arroja la deuda a ingresar citada de 138.046,78 euros. Así resulta del acuerdo de liquidación practicada por la Dependencia Regional de Inspección (págs. 47 y 48), que no ha sido cuestionada.

Como la cuantía de las cuotas trimestrales de la liquidación, excepto la del 4T/2005, no superan el límite mínimo establecido para el acceso al recurso de casación para la unificación de doctrina, procede declarar la inadmisión parcial del recurso por no ser susceptibles de impugnación en virtud de su cuantía inferior a los 30.000 euros. El mismo criterio se ha de mantener con respecto a la sanción de 18.769,23 euros pues, de acuerdo con reiterada jurisprudencia de esta Sala, cuando se trata de liquidaciones tributarias hay que estar a la liquidación por cuotas correspondientes a cada periodo impositivo, excluidos los intereses de demora, recargos y sanciones (a menos que lo cuestionado fuera precisamente la cuantía y graduación de éstos o aquéllos).

Como quiera que la cuota tributaria correspondiente a la liquidación del 4º Trimestre del ejercicio 2005 excede de los 30.000 euros (56.238,69 euros), la admisión del presente recurso, por razón de la cuantía, debe contraerse a esta cuota.

TERCERO.- 1. La recurrente invoca como sentencias de contraste para fundamentar su recurso las dos siguientes:

a) Sentencia de 26 de marzo de 2012 (rec. 28/2011), de la Sección 6ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se estima el recurso contencioso-administrativo nº 28/2011 (procedimiento ordinario), interpuesto por D. Ángel .

b) Sentencia de 18 de abril de 2012 (rec. 819/2009) de la Sección 6ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se estima el recurso contencioso-administrativo nº 819/2009 (procedimiento ordinario), interpuesto por Ramón y Cajal Abogados SLP.

La primera de las sentencias -la de 26 de marzo de 2012 -- tiene por objeto la liquidación girada por **IVA** ejercicios (2003), 2004 y 2005 a uno de los socios del Despacho Ramón y Cajal Abogados S.L., en concreto D. Ángel, derivada del conjunto de operaciones y régimen por los que se relacionaba este despacho con este socio y la facturación de éste a la misma a través de sociedades en las que el socio era, a su vez, el socio mayoritario. La Sentencia de contraste centra el debate, tras analizar jurídicamente la simulación en el ordenamiento y jurisprudencia nacional y su tratamiento en la jurisprudencia europea, en concreto caso HALIFAX, en relación con el **IVA**; concreta el objeto de examen, en los siguientes términos, "la Sala debe examinar si ha existido o no simulación, o expresado de otro modo, si la regularización practicada es conforme a Derecho porque no se han prestado los servicios profesionales por las entidades DESP. DE ASISTENCIA Y SERV. LEGALES S.A. y Asociación de Estudios e Intermediación, las cuáles serían artificios creados con la exclusiva finalidad de reducir la carga fiscal de su socio, con la consecuencia de que lo que estas han facturado debe imputarse al recurrente, la persona física, D. Ángel "; finalizando la Sala sus consideraciones en los siguientes términos, " En conclusión: no se ha probado por la Administración, ni se aprecian por esta Sala, razones por las que deban imputarse a la persona física, D. Ángel, las sumas facturadas por DESP. DE ASISTENCIA Y SERV. LEGALES S.A. y Asociación de Estudios e intermediación, que es el motivo por el que se ha modificado la base imponible del **IVA** en los ejercicios 2004 y 2005. Debe en consecuencia estimarse el recurso y anularse los actos administrativos impugnados".

La sentencia de 18 de abril de 2012 tiene como protagonista a la entidad Ramón y Cajal Abogados S.L., referida al **IVA** ejercicios 2003, 2004 y 2005, remitiéndose, en lo que ahora interesa, a la anterior sentencia, concluyendo que "al no apreciar simulación tributaria es obligado estimar el presente recurso".

2. Antes de pasar al estudio de las identidades determinantes de la contradicción alegada, la recurrente describe de modo sucinto cómo funcionaba el sistema de facturación de Ramón y Cajal Abogados SLP.

Los servicios profesionales eran facturados al Despacho Ramón y Cajal Abogados SLP por sociedades controladas por cada uno de los abogados personas físicas (que, a su vez, eran socios de capital de dicho Despacho) y, a su vez, el Despacho facturaba a los clientes. Este sistema integrado de funcionamiento -- similar al existente en muchas sociedades de servicios profesionales-- era, en opinión del Despacho y de los socios, avalada por el criterio de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, perfectamente legítimo ya que las sociedades de los socios no se constituyeron con la finalidad exclusiva de conseguir una ventaja fiscal --de hecho, varias de ellas, como DESPACHO DE ASISTENCIA Y

SERVICIOS LEGALES SAP, se crearon y actuaron bajo el régimen de transparencia fiscal desde muchos años antes de que este régimen se extinguiera-- sino para diferenciar las actividades y responsabilidades de los abogados, permitiéndoles acogerse al régimen de responsabilidad limitada. El sistema de facturación descrito funcionaba como una estructura unitaria e integrada a efectos fiscales, un mismo y único marco de las actividades profesionales desarrolladas por un grupo de abogados, socios de un despacho profesional: las facturas giradas a Ramón y Cajal Abogados SLP por las sociedades de los socios incorporaban el **IVA** correspondiente, el cual era objeto de deducción por Ramón y Cajal Abogados SLP, previa repercusión en las facturas del Despacho a sus clientes. Los ingresos derivados de esas facturas eran declarados en el Impuesto sobre Sociedades de las sociedades de los socios y los mismos rendimientos se incorporaban después por transferencia fiscal -o posteriormente, a través de dividendos al IRPF-- del abogado persona física que tenía el control de la sociedad correspondiente. No existían ni ocultación ni déficit de tributación sino una fórmula de tributar a través de sociedades profesionales -economía de opción-- a la que la propia AEAT dio su conformidad en actuaciones de comprobación e inspección anteriores.

A juicio de la recurrente los datos o indicios objetivos que evidencian la inexistencia de simulación tributaria son los siguientes:

a) DESPACHO DE ASISTENCIA y SERVICIOS LEGALES SAP (DASERSA) era una sociedad mercantil real y dotada de personalidad jurídica plena que cuenta con los medios adecuados para la realización de la actividad de prestación de servicios jurídicos.

b) DASERSA inició sus actividades en julio de 1986, seis años antes de la constitución de Ramón y Cajal Abogados S.L. La razón de la constitución de la sociedad fue la limitación de la responsabilidad profesional con exención de responsabilidad personal del socio y la diferenciación de esferas de actividad profesional.

c) DASERSA ejerció la actividad de prestación de servicios jurídicos acogiéndose a la posibilidad que admite el Estatuto General de la Abogacía.

d) DASERSA tuvo como principales actividades económicas, además de la prestación de servicios jurídicos a Ramón y Cajal Abogados SLP, la gestión de valores y la administración de bienes inmuebles.

e) DASERSA actuó en todo momento con absoluta transparencia y buena fe ante la Administración tributaria.

f) DASERSA disponía de los medios humanos para el desarrollo de su actividad de abogacía, sirviéndose para ello fundamentalmente del trabajo personal de su socio mayoritario y administrador D. Ángel .

3. La recurrente expone la relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada:

A.- Identidad subjetiva de recurrentes y Administración autora del acto revisado.

Tanto la sentencia recurrida como las sentencias de contraste alegadas se refieren exactamente a los mismos sujetos:

-El Despacho Ramón y Cajal Abogados S.L.P. (recurrente en el P.O. 819/2009, del que ha conocido la Sección 6ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictando la sentencia de contraste de fecha 18 de abril de 2012 .

-El DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP (recurrente del P.O. 153/2012, del que ha conocido la Sección 5ª del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictando la sentencia que aquí se recurre).

-El socio mayoritario y administrador de ésta última, D. Ángel (recurrente del P.O. 28/2011, del que ha conocido también la Sección 6ª de la Audiencia Nacional, dictando la sentencia de contraste de fecha 26 de marzo de 2012).

Todas las sentencias (la recurrida y las dos de contraste) traen causa de los mismos hechos: la regularización tributaria practicada a dicho Despacho, a diferentes socios del mismo (entre los cuales se encuentra D. Ángel) y a determinadas sociedades mercantiles o profesionales controladas mayoritariamente por éstos (entre las cuales está DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP), como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general llevadas a cabo por la Inspección Tributaria al obligado tributario Ramón y Cajal Abogados SLP que finalizaron con fecha 14 de julio de 2007.

Es decir, los sujetos a los que se refieren la sentencia recurrida y las sentencias de contraste son exactamente los mismos y, además, se encuentran exactamente en la misma situación jurídica, puesto que sus respectivos recursos contencioso- administrativos dimanaban estrictamente de los mismos hechos, pudiéndose considerar a estos efectos que los tres obligados tributarios (Ramón y Cajal Abogados SLP, Despacho de asistencia y Servicios Legales SAP y D. Ángel) han sido objeto de la misma actuación de la Administración Tributaria. Las conductas imputadas (facturación de los servicios jurídicos profesionales a través de sociedades interpuestas) eran las mismas y las regularizaciones correspondientes se llevaron a cabo por la Administración Tributaria de la misma manera y aplicando el mismo criterio. A mayor abundamiento, el concepto impositivo (IVA) y los ejercicios impositivos cuestionados son los mismos en los tres casos (2003, 2004 y 2005).

B.- Identidad de fundamentos y pretensiones.

En cuanto a la identidad de las pretensiones y del fundamento de las tres sentencias (la recurrida y las dos de contraste), basta una simple lectura de las mismas para comprobar que la cuestión de fondo principal sobre la que giran todas y cada una de ellas es la de la existencia o inexistencia de simulación tributaria en el supuesto que nos ocupa, consistente, según la Administración, en la utilización de sociedades interpuestas como meros instrumentos de cobro por los servicios profesionales prestados por los socios directamente a los clientes en nombre y por cuenta del Despacho, con el fin de obtener un ahorro fiscal. Al hilo de esta cuestión, todas las Sentencias hacen referencia a la evolución de los diferentes regímenes de tributación de las sociedades profesionales (primero, régimen de transparencia fiscal y, después, régimen general del Impuesto sobre Sociedades o régimen de las sociedades patrimoniales, según proceda). Del mismo modo, en los resúmenes de las alegaciones de las partes recurrentes que contienen la sentencia recurrida y las de contraste se puede observar que los argumentos jurídicos invocados por los interesados son esencialmente los mismos. Las pretensiones son, obviamente, idénticas: la anulación de las resoluciones del órgano económico-administrativo competente y, por ende, de las liquidaciones giradas en concepto de IVA por los ejercicios 2004 y 2005, previa declaración de la inexistencia de simulación tributaria.

La coincidencia total y absoluta de sujetos, hechos, situaciones, pretensiones y fundamentos en este caso viene reforzada por la circunstancia de que la cuestión de fondo principal que se discute se refiere a una institución jurídica de carácter general y común a todos los tributos como es la simulación tributaria regulada en el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

4. Para la recurrente existe contradicción entre la sentencia recurrida y las dos sentencias de contraste aludidas, a pesar de la coincidencia exacta de sujetos, hechos y situaciones: en el caso de DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP, se desestima el recurso considerando que ha habido simulación societaria con fines de elusión fiscal, mientras que en el caso del socio mayoritario y administrador de dicha mercantil (D. Ángel), y en el caso del Despacho a cuyo favor se prestaron los servicios jurídicos (Ramón y Cajal Abogados SLP), otro órgano jurisdiccional diferente estima sus respectivos recursos afirmando rotundamente que no hay simulación, sino una actuación de los interesados plenamente ajustada a la legalidad tributaria con base en la economía de opción.

Para la recurrente la decisión que debe prevalecer es la de las sentencias de contraste indicadas por ser conforme a Derecho, frente a la decisión de la sentencia recurrida, que, a su juicio, realiza una valoración o apreciación incorrecta de los hechos y de las circunstancias del caso, incurriendo por ello en infracción de los artículos 13 y 16 de la LGT , de las normas que permiten el ejercicio de la profesión de la abogacía a través de sociedades mercantiles (art. 28.1 del Estatuto General de la Abogacía, aprobado por Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, y la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales), así como del artículo 1276 del Código Civil y de los artículos 105 y ss. de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , relativos a la carga de la prueba, todos ellos por indebida aplicación y/o interpretación errónea.

CUARTO.- La Abogacía del Estado opone al recurso interpuesto el incumplimiento de los requisitos de admisibilidad toda vez que la sanción no tiene cuantía suficiente a efectos casacionales y las liquidaciones trimestrales practicadas tampoco.

En cuanto al fondo, la Abogacía del Estado precisa que la Administración no está cuestionando el ejercicio de la actividad a través de sociedades que se constituyan como forma colectiva para el ejercicio profesional de la abogacía, sino que el socio constituya además otra sociedad a través de la cual factura a la primera los trabajos que realiza para ésta y que deberían tributar como rendimientos de actividades económicas para dicho socio, sujetos a retención, en los términos del artículo 25.1 Ley 40/1998 .

El Abogado del Estado, a renglón seguido, analiza si puede afirmarse que exista simulación en un mecanismo de facturación y cobro a través de la sociedad DESPACHO DE ASISTENCIA y SERVICIOS LEGALES SAP de los servicios prestados por D. Ángel a la sociedad Ramón y Cajal Abogados S.L. A tal efecto, razona que consta en el expediente administrativo que la sociedad Ramón y Cajal Abogados S.L. se constituye como con una pluralidad de socios que prestan servicios jurídicos profesionales, que firman las facturas que giran a los clientes y, a su vez, esos servicios los facturan a dicha sociedad por medio de otras sociedades (en este supuesto DESPACHO DE ASISTENCIA y SERVICIOS LEGALES SAP y que son los que perciben esos pagos directamente de Ramón y Cajal Abogados S.L.

Y la Administración ha acreditado suficientemente que esa facturación no responde a un servicio prestado por tales sociedades, sino por el socio. La Inspección ha verificado que la prestación personal e intelectual la lleva a cabo el socio, utilizando los medios e instalaciones del propio despacho Ramón y Cajal Abogados S.L., y que son los socios los que minutan a los clientes y firman las facturas, y no las sociedades que cobran los servicios. Estas sociedades tienen como único cliente a Ramón y Cajal Abogados S.L., y también se señala que es esta sociedad la que abona los gastos devengados por los socios para la prestación de tales servicios.

Ninguna de las razones que se ofrecen para justificar la utilización de esas otras sociedades para facturar los servicios profesionales que presta como socio de Ramón y Cajal Abogados S.L., desvirtúan la simulación apreciada por la Administración.

En primer lugar el hecho de que la Entidad esté constituida desde 1986 y que haya tributado según la normativa aplicable, no obsta a la simulación apreciada, pues no se está cuestionando la existencia y constitución de tales sociedades, ni la forma de tributación de las mismas en general, sino respecto de unas operaciones concretas, como es la utilización de las mismas como instrumento de facturación y cobro de unos servicios profesionales realizados por el socio de RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS S.L., en unos ejercicios determinados, y que deberían tributar para el mismo como rendimientos de actividades económicas. De hecho la Administración solo regularizó a tales sociedades por esos servicios prestados por la recurrente a Ramón y Cajal Abogados S.L., no por otras actividades distintas.

Tampoco es justificación la finalidad de limitar su responsabilidad profesional, pues esta limitación ya se logra con su condición de socio de Ramón y Cajal Abogados S.L., que es una sociedad de responsabilidad limitada, aparte de que ningún impedimento había para la contratación de un seguro que cubriera dicha responsabilidad.

En tercer lugar, ya se ha dicho que la Administración no está cuestionando que los servicios jurídicos realizados por la recurrente puedan realizarse por medio de sociedades mercantiles, al amparo del artículo 28.1 Real Decreto 658/2001, y de hecho ninguna objeción ha puesto a la existencia misma y al ejercicio de la actividad profesional de la Abogacía en el seno de sociedad Ramón y Cajal Abogados S.L., como sociedad profesional.

También se señala que no se ha ceñido a una única fuente de ingresos procedentes de la prestación de servicios jurídicos, teniendo otras actividades económicas. Pero este argumento carece de virtualidad alguna pues solo se ha regularizado por el aspecto concreto relativo a la prestación de servicios jurídicos a RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS S.L., y no por otras actividades.

Finalmente, el hecho de que la sociedad tributara por el Impuesto sobre Sociedades y el socio por el IRPF no excluye que la Administración pueda realizar la correspondiente regularización cuando entienda que la tributación realmente procedente de la actividad prestada por el socio no es solo la de la percepción de dividendos, sino la de rendimientos de actividades económicas. El socio de una sociedad de profesionales puede percibir rendimientos de distintas fuentes, como dividendos por las ganancias obtenidas por la sociedad (con la deducción por doble imposición) y como rendimientos de actividades económicas por los servicios profesionales desarrollados para la sociedad, tributando por ambos conceptos. Y la sociedad tributará por el Impuesto de Sociedades.

Pero en este caso, al facturar esos servicios como si los hubiera prestado la sociedad, esta sociedad tributará efectivamente por el Impuesto de Sociedades y el socio percibe los rendimientos correspondientes como dividendos y tributa únicamente por este concepto, con la consiguiente deducción por doble imposición.

Por lo demás, la Abogacía del Estado destaca la correcta motivación de la sentencia recurrida, la cual aprecia la prueba en su conjunto para llegar a la conclusión de que los servicios jurídicos cuestionados no fueron prestados por DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP, emisora de las facturas,

sino que ésta era un mero instrumento y se prestaban a través de ella por el Abogado persona física, socio y administrador único de la sociedad y socio fundador y partícipe de la sociedad destinataria de los servicios.

QUINTO.- 1. Expuestas las posiciones de las partes, resulta esencial en la resolución del presente recurso de casación para unificación de doctrina poner especial énfasis en la función que a este remedio le ha asignado el legislador, bajo el designio de instrumento procesal dirigido a evitar la contradicción entre resoluciones judiciales procurando la unificación de criterios, desde la perspectiva del derecho a la igualdad y a la seguridad jurídica. Sin que el mismo pueda, so pena de subvertir su naturaleza y función, servir como nueva oportunidad más para que un órgano judicial superior vuelva a enjuiciar la concreta cuestión en disputa en la que ha recaído sentencia, convirtiéndose en una vía más para eludir la inimpugnabilidad de sentencias que considerándose contrarias a la legalidad no alcancen los límites para el acceso al recurso de casación ordinario.

Como decía nuestra sentencia de 11 de marzo de 2015 (casa. unif. doctr. nº 1670/2013), a propósito de supuesto análogo, el recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV (arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto resulten de pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

Lo expuesto supone ya de entrada un importante recorte del ámbito en el que se puede desenvolver esta modalidad casacional, en cuanto a través de ella no es posible la impugnación directa de una sentencia, sino solo en la medida en que la interpretación del ordenamiento jurídico que se haga en la misma sea contradictoria con la llevada a cabo por la sentencia o sentencias aportadas para contraste.

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina, nacido para intentar lograr la unificación en la interpretación del ordenamiento jurídico, determina la exigencia de los presupuestos de identidad subjetiva, objetiva y causal a que se hace referencia en el artículo 96 de la Ley de esta Jurisdicción y que en el escrito de formalización de este recurso haya de razonarse y relacionarse, de manera precisa y circunstanciada, las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97 de la misma Ley).

No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las sentencias de contraste sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Pero no es la indicada hasta ahora la única causa de reducción del ámbito en el que puede actuar esta Sala a la hora de dar una respuesta de fondo a la pretensión de quien formula un recurso de casación para la unificación de doctrina, pues también existe la que hace referencia a la exclusión de los supuestos en que la "ratio decidendi" de la sentencia derive directamente de la apreciación de la prueba que lleve a cabo la Sala de instancia.

En efecto, si la apreciación de la prueba por la Sala de instancia ha quedado extramuros del recurso de casación ordinario, salvo supuestos excepcionales, en la modalidad casacional de unificación de doctrina se hace más patente la expresada exclusión, de tal forma que, como se viene reiteradamente declarando por esta Sala (por todas las sentencias, la de la Sección Tercera, de 11 de febrero de 2014, recurso de casación para la unificación de doctrina 584/2013): "... este recurso excepcional y subsidiario para la unificación de doctrina no puede sustentarse en la revisión de la valoración de la prueba efectuada en la instancia (así, últimamente en sentencias de 20 de enero de 2011, RC 295/2010 , 22 de febrero de 2011, RC 89/2009 , 13 de julio de 2011, RC 6/2008 , 15 de julio de 2011, RC 116/2.008 , y 18 de enero de 2012, RC 3308/2011)".

2. Hechas estas precisiones previas, a través de las cuales se pone de relieve los estrechos márgenes en que debemos movernos, esta Sala y Sección, a la vista del presente recurso y de los que, en unificación doctrina, hemos resuelto en dos sentencias de la misma fecha -11 de marzo de 2015-, dictadas en los recursos núms. 1670/2013 y 2129/2013 , tiene que poner de relieve que resulta curioso y sorprendente que las mismas operaciones hayan recibido en las distintas instancias calificaciones bien diferentes con resultados llamativamente encontrados, lo que si bien ha de mover a la reflexión no puede resultar determinante de la conclusión a la que ha de llegarse atendiendo al caso concreto. Así, a título de ejemplo, nos encontramos con que las mismas operaciones --objetivamente hablando, pues es evidente que existen divergencias subjetivas en atención a las concretas personas afectadas-- han sido calificadas de muy diversas maneras, dando

lugar a remisiones a la jurisdicción penal para seguir procedimiento criminal contra algún socio, o bien a regularizaciones con la calificación de simulación girando liquidaciones y sanciones, o bien a regularizaciones girando sólo las liquidaciones correspondientes sin sanción.

3. Tras la consideración precedente, se ha de señalar que en el recurso que ahora resolvemos no se nos ofrece una divergencia en la interpretación del ordenamiento jurídico entre las sentencias en comparación, sino una distinta apreciación y valoración de las circunstancias concurrentes por parte de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Sexta) y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección Quinta), frente a lo cual, y tal como hemos señalado anteriormente, esta modalidad casacional de unificación de doctrina no es la herramienta adecuada de impugnación.

En efecto, la *sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid aquí impugnada*, de acuerdo con el resultado de las pruebas practicadas por la Inspección y ante la ausencia de pruebas en sentido contrario practicadas por el recurrente, carga de la prueba que le correspondía por aplicación del artículo 105 LGT, considera que los servicios jurídicos cuestionados no fueron prestados por la sociedad *DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP*, emisora de las facturas, sino que ésta era mero instrumento o pantalla, en el sentido de que se prestaban a través de ella o mediante la misma por el abogado persona física, socio y administrador único de la sociedad actora y socio fundador y participe de la sociedad destinataria de los servicios, consiguiendo con ello un tratamiento fiscal distinto del que correspondía a la operación realmente efectuada, con la repercusión del **IVA** a la sociedad despacho que resulta indebida y en la deducción que también resulta improcedente de cuotas soportadas, aunque la sociedad hubiera sido creada muchos años antes y no para esta finalidad, y aunque el socio y administrador único de la misma llevase ya trabajando 6 años cuando fue creado el despacho *RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS S.L.*

Así, ha quedado acreditado mediante pruebas o elementos objetivos, no desvirtuados por la actora, que pudo y debió hacerlo, que:

- D. Ángel es socio y administrador único de *DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SA* y tenía el 100% de la misma, teniendo esa última entidad, al mismo tiempo, una participación de un 14% en el capital social de *Ramón y Cajal Abogados S.L.* Es decir, participaba en el despacho *Ramón y Cajal Abogados S.L.*, a través de la sociedad *DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP* que estaba dada de alta en el epígrafe del IAE 841, servicios jurídicos.

-- D. Ángel está dado de alta en el epígrafe 731, abogados, y tenía entre sus clientes al despacho *Ramón y Cajal Abogados S.L.* al que facturó por importe de 8.903,89 # en 2004 y de 180.000 e en 2005, cantidades muy inferiores a las que facturaba su sociedad y actora en este recurso, a esa misma entidad.

-- El objeto social de *DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP* era el alquiler de viviendas, y sin embargo, el mayor volumen de facturación fue al despacho *Ramón y Cajal Abogados S.L.* Así en 2004 facturó a éste por importe de 260.275 # (un 70% de la facturación) y en 2005 por importe de 710.557,29 #, en concepto de asesoramiento jurídico. Todas las facturas están firmadas por el socio persona física y se emitían con periodicidad mensual.

-- Los proveedores de la sociedad eran en un 84%, en 2004, y en un 79%, en 2005, empresas de construcción, saneamientos, acondicionamiento de jardín, que facturaban gastos relativos a una vivienda unifamiliar en Marbella.

-- La entidad actora tenía un solo empleado, al que satisfacía una retribución de 7.933,32 # anuales, sin que contase con empleados que pudiesen colaborar en la actividad de prestación de servicios jurídicos y sin que conste que haya subcontratado los trabajos.

-- Era la propia *Ramón y Cajal Abogados S.L.* la que satisfacía los gastos en que incurrían los socios en el desarrollo de su actividad (gastos de viaje por billetes de avión, estancias en hoteles, recibos de taxi,...).

-- El artículo 7 de los Estatutos Sociales del despacho *RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS S.L.* determina que la entidad se configura como una sociedad profesional siendo necesario para adquirir la condición de socio la aportación de capital y de prestaciones personales, siendo exigido que los trabajos se realicen por personas físicas.

De todo lo cual cabe inferir, a los efectos del artículo 108.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que los servicios jurídicos facturados por la entidad *DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP* a la sociedad *Ramón y Cajal Abogados, S.L.* no fueron prestados por esta sociedad, ya que de los datos que obran en actuaciones y que no han sido refutados mediante las correspondientes pruebas, resultaba imposible la

realización de tales actividades por la sociedad, debiendo concluirse que se realizaron por su único socio, por lo que el IVA fue indebidamente repercutido por la citada entidad, que se dedujo cuotas de modo improcedente, y que en consecuencia, no sea correcta y conforme a derecho la regularización por IVA efectuada por la Administración, al darse la simulación imputada por la AEAT, a efectos fiscales, de conformidad con el artículo 16 de la citada Ley 58/2003, sin que existiese economía de opción y en definitiva, bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios de asistencia jurídica por una sociedad a otra sociedad, con la aquiescencia de la sociedad presunta prestadora y del prestador real de los servicios, se oculta la realidad y es que esos mismos servicios jurídicos han sido prestados personalmente por su único socio persona física y la tributación que correspondía a esta operación era otra, pues el verdadero prestador vendría obligado a tributar por todos sus ingresos, incluidos los derivados de los servicios jurídicos no prestados por la sociedad recurrente y facturados por ésta, en proporción a su cuantía, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por su parte, la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 26 de marzo de 2012 (rec. contencioso-administrativo 28/2011), aportada de contraste, se refiere a la liquidación por IVA de los ejercicios 2004 y 2005, girada a D. Ángel, como socio del Despacho Ramón y Cajal Abogados S.L y que expedía igualmente las facturas a través de una sociedad anónima y una asociación, y tras transcribir el artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria, señala (Fundamento de Derecho Cuarto):

"El Tribunal Supremo, entre otras en la sentencia de 20 de septiembre de 2005 ha señalado en relación con la simulación en materia tributaria que "En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil (CC, en adelante)".

Posteriormente, tras referencia al tratamiento de la simulación en la jurisprudencia europea, con invocación expresa al caso HALIFAX, en relación con el IVA, concreta los términos del litigio de la siguiente forma (Fundamento de Derecho Quinto):

"... la Sala debe examinar si ha existido o no simulación, o expresado de otro modo, si la regularización practicada es conforme a derecho porque no se han prestado los servicios profesionales por las entidades DESP. DE ASISTENCIA Y SERV. LEGALES S.A. y ASOCIACIÓN DE ESTUDIOS E INTERMEDIACIÓN, las cuales serían artificios creados con la exclusiva finalidad de reducir la carga fiscal de su socio, con la consecuencia de que lo que éstas han facturado debe imputarse al recurrente, la persona física, D. Ángel".

Y tras exponer las consideraciones que estima oportunas justificando su valoración, afirma:

"En conclusión: no se ha probado por la Administración, ni se aprecian por esta Sala razones por las que deban imputarse a la persona física, D. Ángel las sumas facturadas por DESP. DE ASISTENCIA Y SERV. LEGALES S.A. y ASOCIACIÓN DE ESTUDIOS E INTERMEDIACIÓN, que es el motivo por el que se ha modificado la base imponible del IVA en los ejercicios 2004 y 2005. Debe en consecuencia estimarse el recurso y anularse los actos administrativos impugnados".

En cuanto a la sentencia de la misma Sección de 18 de abril de 2012 (rec. contencioso-administrativo 819/2009), aportada también de contraste, en la que el protagonismo corresponde al Despacho Ramón y Cajal Abogados, S.L., en la medida en que la Inspección había impedido la deducción de cuotas soportadas en concepto de IVA, por la facturas expedidas por socios del mismo en razón a la prestación de servicios jurídicos, se remite a la anterior y concluye que "al no apreciar simulación tributaria es obligado estimar el presente recurso".

Demostrado que el signo diferente del fallo de la sentencia impugnada y las de contraste es consecuencia, no de una contradictoria interpretación del ordenamiento jurídico, sino de la distinta apreciación de la prueba por parte de dos Salas de instancia, no queda otro remedio que reconocer que el recurso de casación para la unificación de doctrina no es el cauce adecuado para resolver la queja del recurrente.

Como hemos dicho en la sentencia de 11 de marzo de 2015 (casa. unif. doct. núm. 2129/2013), la comparación entre las sentencias enfrentadas indica, sin duda, que no existe una distinta doctrina o conceptualización de lo que ha de entenderse por simulación en cada una de las sentencias enfrentadas; en sendas sentencias se hace un examen general de la simulación, en orden a su regulación legal y a

su interpretación jurisprudencial, más en las de contraste en las que se añade la conceptualización que la jurisprudencia europea hace del "abuso de Derecho" en relación con el **IVA** recogido en el caso HALIFAX; y tras analizar el caso concreto cada una se pronuncia en el sentido de si, en atención a los hechos tenidos por probados, medió o no simulación, sin olvidar que es obligado respetar los hechos declarados probados en la sentencia recurrida y su valoración, pues, como es sabido y así se ha dicho en incontables veces por este Tribunal, no cabe una revisión de la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia, pues "la prueba constituye una cuestión absolutamente ajena a este recurso extraordinario" (STS de 29 de junio de 2005, rec. casa. unif. doctr. 246/2004 con cita de otra muchas).

Lo cual nos devuelve a las consideraciones realizadas anteriormente de lo inadecuado de este cauce procesal, el recurso de casación para unificación de doctrina, en los supuestos en que la "ratio decidendi" de la sentencia derive directamente de la apreciación de la prueba que lleve a cabo la Sala de instancia.

En efecto, si la apreciación de la prueba por la Sala de instancia ha quedado extramuros del recurso de casación ordinario, salvo supuestos excepcionales, en la modalidad casacional de unificación de doctrina, se hace más patente la expresada exclusión, de tal forma que, como se viene reiteradamente declarando por esta Sala (por todas las sentencias, la de la Sección Tercera, de 11 de febrero de 2014, rec. casa. unif. doctr. 584/2013): "... este recurso excepcional y subsidiario para la unificación de doctrina no puede sustentarse en la revisión de la valoración de la prueba efectuada en la instancia (así, últimamente en sentencias de 20 de enero de 2011, RC 295/2010 , 22 de febrero de 2011, RC 89/2009 , 13 de julio de 2011, RC 6/2.008 , 15 de julio de 2011, RC 116/2008 , y 18 de enero de 2012, RC 3.308/2011)".

No existe una contradicción doctrinal entre las sentencias sometidas a contraste, ni siquiera una divergencia en la interpretación del ordenamiento jurídico, sino una distinta apreciación y valoración de las circunstancias concurrentes, frente a lo cual esta modalidad casacional de unificación de doctrina no es el cauce adecuado de impugnación.

Como ha dicho esta Sala en la sentencia de fecha 13 de febrero de 2012 (rec. casa. unif. doctr. 488/2009), "advirtiéndose que el distinto resultado del proceso y consiguientes pronunciamientos judiciales aportados, son fruto de la concreta valoración de la prueba en cada caso y no implican una contradicción de doctrina, pues la diferencia en los pronunciamientos aparece justificada como respuesta a las concretas circunstancias concurrentes en cada supuesto (...) de manera que tal diferencia no responde a una diversa y contradictoria interpretación de la norma, cuya corrección constituye el fundamento y objeto del recurso de casación para la unificación de doctrina, sino a la específica valoración de las pruebas, que justifica la divergencia en la solución adoptada y que, por lo tanto y como se ha indicado antes, no permite plantear este recurso excepcional y subsidiario, que no puede fundarse en la revisión de la valoración de la prueba efectuada en la instancia, que es a lo que en definitiva conduciría el planteamiento de la recurrente, que no es otro que considerar desvirtuada la presunción de legalidad".

Lo expuesto ha de conducirnos necesariamente a la declaración de no haber lugar al recurso interpuesto.

SÉPTIMO.- La declaración de no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto ha de hacerse con imposición de **costas** procesales a la parte recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción , limita los derechos de la Administración recurrida por este concepto a la cantidad máxima de 2.000 euros.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

1º) Que debemos inadmitir, e inadmitimos, por razón de su cuantía, el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto respecto de las liquidaciones trimestrales del cuarto trimestre de 2004, primero, segundo y tercer trimestre de 2005 y de la sanción impuesta.

2º) Que, por lo que se refiere a la liquidación de **IVA** del Cuarto Trimestre del ejercicio 2005, debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3758/2014, interpuesto por la entidad DESPACHO DE ASISTENCIA Y SERVICIOS LEGALES SAP contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid



de 14 de mayo de 2014, desestimatoria del recurso 153/2012 , con imposición de costas a la parte recurrente, con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Angel Aguallo Aviles.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Rafael Fernandez Montalvo.- **PUBLICACION.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ