

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068618

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)

Sentencia 600/2017, de 19 de junio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 455/2016

SUMARIO:

Base imponible. Estimación indirecta. Lo que la demanda denomina defectos de forma en la utilización del método de estimación indirecta expone una crítica a la idoneidad de los cálculos efectuados para determinar los ingresos derivados de su actividad empresarial, que incurre en el defecto de limitarse a expresar su disconformidad con el resultado, por el hecho de haber elevado en casi un 200 % los ingresos de cada año, manteniendo los gastos declarados. El hecho de que se juzgue excesivo o desproporcionado el resultado que arroja un método de estimación no es razón suficiente para impugnarlo, de no cuestionarse los parámetros o magnitudes utilizados, o las premisas metodológicas empleadas. En este caso la falta de información fiable sobre el importe de los servicios prestados por la recurrente, consistentes básicamente en la expedición de certificados para la obtención o renovación de permisos administrativos, de circulación o similares, es suplida por la Inspección acudiendo al análisis de los cobros realizados con tarjeta a fin de obtener un precio medio aplicable a la totalidad de certificados emitidos. Lo cierto es que no existe mejor antecedente que el que proporciona la vida interna del obligado tributario cuyas bases se estiman indirectamente. Por lo que se refiere a la sanción esta resulta también conforme a Derecho pues no cabe entender justificada la conducta de un obligado tributario que enmascara la realidad de su tráfico empresarial, amparándose en declaraciones y documentos justificantes de su actividad manifiestamente inexactos, con evidente desfiguración de las bases tributarias.

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 170, 184 y 193.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 53 y 116.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 63.

PONENTE:*Don Javier Rodríguez Moral.*TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
(SEVILLA)

SENTENCIA

D. HERIBERTO ASECIO CANTISAN
D. GUILLERMO SANCHIS FERNÁNDEZ MENSAQUE
D. JOSÉ ÁNGEL VÁZQUEZ GARCÍA
D. JAVIER RODRÍGUEZ MORAL
D. EDUARDO HINOJOSA MARTÍNEZ

En Sevilla, a 19 de junio de 2017

Vistos por la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, los autos correspondientes al recurso 455/2016 interpuesto por JULIA SERVICIOS PSICOMÉDICOS, S.L., representada por el procurador Sr/ Sra. GALLEGO RUFINO contra resolución del TEARA de 31 de marzo de 2016 recaída en la reclamación nº 41-03830-214 en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011. La ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO ha sido representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. Ha sido ponente el Ilmo. Sr. D. JAVIER RODRÍGUEZ MORAL.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el indicado recurrente se interpuso en tiempo y forma el presente recurso contencioso- administrativo.

Segundo.

En su escrito de demanda formulada el 28 de octubre de 2016, la parte actora solicitó se estime la demanda y se anulase el acto administrativo recurrido, dejando sin efecto la liquidación provisional practicada por la Agencia Tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

Tercero.

Por la Administración demandada se contestó en el sentido de oponerse, solicitando, a su vez, la desestimación del recurso.

Cuarto.

En la presente causa se han observado las prescripciones legales, salvo las relativas a determinados plazos procesales, debido a la acumulación de asuntos ante la Sala, teniendo lugar la votación y fallo el día 12 de junio de 2017.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La primera cuestión litigiosa planteada a la Sala se refiere a la nulidad radical del procedimiento de inspección seguido contra la recurrente, por vulneración del artículo 170.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La infracción de este precepto viene dada por el contraste entre la fecha de orden de carga en el Plan de Inspección de que derivan las actuaciones inspectoras seguidas con la entidad recurrente, firmada el 30 de octubre de 2012 por el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección con sede en Sevilla y la de su inicio mediante comunicación notificada el 29 de enero de 2013, en la que señalaba como fecha de la primera comparecencia de la obligada tributaria el 8 de febrero de ese mismo año.

El desfase temporal entre el ejercicio en el que se firma la orden de carga en plan y aquel en que se inician las actuaciones de comprobación determinaría, a juicio de la recurrente, la falta de cobertura legal de estas últimas, cuestión a examinar a tenor del régimen legal de la planificación de las actuaciones inspectoras, conformado por una escueta previsión legal -- la referencia del artículo 116 de la Ley 58/2003 , General Tributaria al carácter reservado del Plan de control tributario que la Administración elaborará anualmente, sin perjuicio de que se hagan públicos los criterios generales que lo informen -- y una regulación reglamentaria más amplia, en la forma establecida por el artículo 170 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio :

1. La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen. La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad.

2. Cada Administración tributaria integrará en el Plan de control tributario a que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes.

3. En el ámbito de la inspección catastral, corresponderá a la Dirección General del Catastro la aprobación de los planes de inspección, conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en las disposiciones dictadas en su desarrollo y en este reglamento.

4. En el ámbito de las competencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección se elaboraran anualmente basándose en las directrices del Plan de control tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales, y se utilizará el oportuno apoyo informático.

5. El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate.

6. El plan o los planes parciales de inspección en curso de ejecución podrán ser objeto de revisión, de oficio o a propuesta de los órganos territoriales.

7. Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

8. La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.

Para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones en la aplicación de los tributos.

Segundo.

A la vista del expediente puesto a disposición del Tribunal, la afirmación de la Abogacía del Estado de que la selección de la recurrente no tiene su fundamento en el Plan de Control Anual Tributario y Aduanero de 2012, ni en el del 2013, sino que deriva de orden expresa del Inspector Regional Adjunto no es sostenible, dado que expresamente se acuerda en el marco de un programa (descrito por un código numérico y por referencia la calidad de los inspeccionados: profesionales), sin que la mención al mismo admita otra interpretación que la que remite a la planificación general de las actuaciones inspectoras, marco en el que por lógica se inscriben los diversos programas de actuación como el que legitima la inspección seguida con la parte actora.

La parte recurrente no ataca la orden de carga en plan de inspección por resultar arbitraria, responder a razones espurias o incurrir en desviación de poder, por tanto su control jurisdiccional no pasa por el examen sobre la concurrencia o inexistencia de estas circunstancias, a diferencia de lo que pudiera haber sucedido en los recursos en que se dictan la serie de sentencias de Tribunales Superiores de Justicia o del Tribunal Supremo enumeradas en la contestación a la demanda.

De la regulación reglamentaria transcrita se deduce que el Plan de Control, los planes de inspección que lo integran, y los programas de actuación que la Abogacía del Estado califica como el verdadero núcleo central de las actuaciones inspectoras nacen con vocación anual, esto es, la anualidad es el horizonte temporal propio de los planes y programas sobre el que se proyectan sus determinaciones.

Y en todo caso, en el plano de los hechos, tampoco se ha discutido por la Administración que el Plan de Inspección en el que se incluyó a la recurrente, y en consecuencia, el programa de actuación tenían como ámbito

temporal de aplicación el ejercicio 2012, o por decirlo de otro modo, estaban destinados a regular la actividad de los órganos de la Inspección durante este ejercicio.

Siendo así el Tribunal no alberga dudas de que las actuaciones inspectoras, al iniciarse en enero de 2013, incumplen las previsiones establecidas en el apartado quinto del artículo 170 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, cuya referencia al inicio de las actuaciones inspectoras en el año de que se trate, debe entenderse en el sentido expresado por la demanda, es decir, como una directriz dirigida a que el comienzo de un procedimiento de inspección amparado en última instancia en un plan o programa debe tener lugar, en principio, en el mismo año de vigencia que estos últimos, a fin de que las previsiones sobre la planificación surtan efectos durante lo que se considera su ámbito de vigencia temporal.

Ahora bien, la cuestión no radica en discutir si el inicio en enero de 2013 de actuaciones inspectoras legitimadas es intempestivo, sino más bien en determinar las consecuencias de que su iniciación acontezca en el año inmediatamente posterior al que, en principio, tendría que haberse producido.

Determinación que la Abogacía del Estado pretende efectuar a la vista de la ausencia de indefensión provocada al obligado tributario como consecuencia de una incoación intempestiva de actuaciones, y si bien esta alegación no resuelve la cuestión planteada, en la medida en que la extemporaneidad de un acto administrativo no tiene que reconducirse necesariamente a la protección del derecho de defensa y de audiencia, anuncia el sentido de la solución, que debe adoptarse en consideración al carácter antiformalista de los procedimientos administrativos o tributario.

El Derecho Administrativo rechaza invocar la nulidad por la nulidad, con la consecuencia de que no toda infracción de las normas que rigen la forma o el plazo de los actos administrativos o tributarios merece la anulación como sanción, lo que tratándose de actuaciones extemporáneas viene establecido como regla general por el artículo 63. 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, vigente al tiempo de las actuaciones inspectoras, y aplicable supletoriamente como fuente del ordenamiento tributario, al disponer que la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo.

La clave radica entonces en determinar si la anulación de las actuaciones inspectoras iniciadas intempestivamente viene exigida por la naturaleza del plazo, lo que remite a una tarea de interpretación de la normativa reguladora de la planificación que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado primero del artículo 3 del Código Civil, al que se remite el artículo 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria, debe atender principalmente a los fines que presumiblemente se pretenden garantizar con el señalamiento en los planes mencionados de referencias temporales. En opinión del Tribunal, la inclusión de plazos en los planes y programas rectores de la actividad inspectora no responde a simples razones de eficacia organizativa, sino que cumple una evidente función de garantía, representado un límite impuesto a la Inspección de Tributos en su relación con los obligados tributarios.

Se trataría de garantizar la selección de los obligados tributarios sujetos a inspección la forma más objetiva posible, mediante el establecimiento de criterios que permitan la predeterminación más rigurosa posible de los mismos, a fin de evitar el riesgo de elecciones arbitrarias y la desconfianza de los inspeccionados en la Inspección. Las previsiones de los planes más relevantes desde esta perspectiva serían aquellas relativas a la determinación y selección de las personas físicas o jurídicas acreedoras por sus circunstancias tributarias de actuaciones de investigación y comprobación, e incluso en su dimensión temporal, en la medida en que la fijación de plazos de vigencia de los criterios selectivos tendría como consecuencia, nuevamente en garantía de los inspeccionados, la imposibilidad de ser inspeccionado en virtud de criterios no vigentes en el momento de la selección o determinación, concretada mediante lo que se conoce como orden de carga en plan.

Es decir, a juicio del Tribunal, el núcleo de la garantía inherente al señalamiento de plazos viene dado por la vigencia de los criterios selectivos determinantes de la elección de un obligado tributario como sujeto de la actividad inspectora, pues sería absurdo que esta elección tuviese amparo en planes que no se encontrasen en vigor en el momento de decidir la selección. Salvo que se pretenda desvirtuar el contenido garantista que justifica que la programación de las actividades inspectoras tenga señalado un horizonte temporal, la determinación por el órgano competente de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección debe efectuarse dentro de su plazo de vigencia, planteamiento que de admitirse, tiene como consecuencia que la anulación pretendida se antoje una sanción desproporcionada.

En efecto, una vez que la selección de la recurrente en virtud de un plan/programa vigente durante el ejercicio 2012, tiene lugar por orden de carga en plan dada dentro de este mismo ejercicio, el inicio de las

actuaciones de comprobación en enero de 2013 tiene un alcance puramente ejecutivo, materializador de un acto válido de elección del sujeto inspeccionado, pero la extemporaneidad, no siendo digna de alabanza, tampoco merece la censura propia de la nulidad radical, en tanto no compromete la garantía contra la arbitrariedad implícita en el sistema de programación temporal de las actividades inspectoras.

Procede a tenor de lo expuesto desestima el motivo de impugnación examinado.

Tercero.

Tanto la elección por la Inspección del método de estimación indirecta, como su aplicación al caso concreto son cuestionadas en la demanda mediante argumentos que en cierto modo se confunden.

En cuanto a su procedencia, la parte recurrente entiende indebidamente justificada la concurrencia de alguna de las circunstancias legalmente determinantes de este método, del que la jurisprudencia tributaria ha resaltado siempre su carácter excepcional y subsidiario.

Pese a que el TEARA afirme que no ha existido una auténtica y total estimación indirecta de bases, sino un cálculo indirecto de ingresos, lo que importa es que avala, a nuestro juicio, correctamente, las razones que llevaron a la Inspección a considerar necesario recurrir al método de estimación indirecta previsto en el artículo 53 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Y es que ha de tenerse en cuenta que la Inspección partió de la completa inexactitud de los registros de ingresos declarados de la entidad recurrente, y que esta conclusión ha sido establecida racionalmente, pues es el resultado de cotejar los listados individualizados de cobros por tarjeta con los listados de ingresos por centro aportados por la actora, y de comprobar la total disparidad de importes, al no existir ninguna coincidencia entre los documentados por pago electrónico (que se entienden fiables justamente por intervención de un tercero en el proceso de pago) y los reflejados en los resúmenes elaborados unilateralmente por la firma actora.

Siendo así, es decir, careciendo absolutamente de credibilidad los listados de ingresos y los soportes documentales que fundamentan las declaraciones tributarias de la recurrente, es razonable pensar que la Inspección ha afrontado una situación caracterizada por el incumplimiento sustancial de obligaciones contables o registrales, en los términos especificados en el artículo 193.4 c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que lo entiende producido cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas."

Cuarto.

Lo que la demanda denomina defectos de forma en la utilización del método de estimación indirecta expone una crítica a la idoneidad de los cálculos efectuados para determinar los ingresos derivados de su actividad empresarial, que incurre en el defecto de limitarse a expresar su disconformidad con el resultado, por el hecho de haber elevado en casi un 200 % los ingresos de cada año, manteniendo los gastos declarados.

Pero es obvio de que el hecho de que se juzgue excesivo o desproporcionado el resultado que arroja un método de estimación no es razón suficiente para impugnarlo, de no cuestionarse los parámetros o magnitudes utilizados, o las premisas metodológicas empleadas. La parte actora se contenta con reclamar la idoneidad de los medios de empleados por la Inspección para la fijación de los rendimientos, alegando que merecerían esta consideración los precios medios de empresas de la competencia o los listados precios medios sin descuentos ni gastos de intermediación, lo que no basta para reputar como inidóneo el camino seguido por la Inspección. En efecto, debe recordarse que en este caso, la falta de información fiable sobre el importe de los servicios prestados por la recurrente, consistentes básicamente en la expedición de certificados para la obtención o renovación de permisos administrativos, de circulación o similares, es suplida por la Inspección acudiendo al análisis de los cobros realizados con tarjeta a fin de obtener un precio medio aplicable a la totalidad de certificados emitidos.

Sin perjuicio de recordar que fue depurado por el propio TEARA, para ajustarlo a la existencia de operaciones de emisión de certificados fruto del previo acuerdo de la recurrente con autoescuelas que proporcionaban clientes, y a los precios particularmente convenidos con estas, el Tribunal encuentra irreprochable el método seguido, en la medida en que recurre a la información proveniente del círculo interno de la propia empresa inspeccionada, extrapolarlo al grueso de las operaciones comerciales los precios de las satisfechas por medios

electrónicos, que por ello se tienen por fidedignos. De conformidad con el apartado 2 del artículo 53 de la Ley 58/2003, las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente, entre ellos, la aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto, y como acaba de explicarse, lo cierto es que no existe mejor antecedente que el que proporciona la vida interna del obligado tributario cuyas bases se estiman indirectamente.

Quinto.

La conformidad a derecho del ejercicio de la potestad sancionadora debe resolverse dando por sentado, entre otras cosas, porque así lo reconoce habitualmente el propio TEARA, que debe compatibilizarse con las exigencias del principio de culpabilidad, lo que por lo demás vino a confirmar el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de abril de 1990. Esto quiere decir que si el presunto infractor demuestra que su conducta no respondió a una voluntad de transgresión de la norma, o al simple desentendimiento (por descuido o falta de atención) respecto de su mandato, no es posible reprocharle su conducta, lo que es especialmente evidente en los casos en que el sujeto, pretendiendo actuar conforme a Derecho, se ampara en una versión personal pero razonable de la norma objetiva, o cuando la orientación conforme a las normas es inaccesible para un obligado tributario medio, debido a su complejidad o a la dificultad de su comprensión.

Esto es así en el plano teórico, pero lo cierto es que en este supuesto, al descender al terreno de lo concreto, lo que tenemos es la dificultad de considerar justificada la conducta de un obligado tributario que enmascara la realidad de su tráfico empresarial, amparándose en declaraciones y documentos justificantes de su actividad manifiestamente inexactos, con evidente desfiguración de las bases tributarias.

El acuerdo de imposición de sanción, en la medida en que describe detalladamente estas circunstancias, se encuentra motivado, al poner de relieve el contenido de injusto de la conducta sancionada, que amerita la agravación propia de la utilización de medios fraudulentos, tipificada en el artículo 184 de la Ley 58/2003.

Sexto.

Por lo razonado, procede desestimar el presente recurso contencioso-administrativo, pero sin imposición de costas a la parte recurrente, de conformidad con la autorización establecida en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, en reconocimiento de la seriedad jurídica del motivo de impugnación relativo a la anulación por extemporaneidad de las actuaciones de comprobación efectuadas por la Inspección de Tributos.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso 455/2016 interpuesto por JULIA SERVICIOS PSICOMÉDICOS, S.L., representada por el procurador Sr/ Sra. GALLEGO RUFINO contra resolución del TEARA identificada en el encabezamiento de la presente sentencia.

Sin expresa imposición de las costas procesales.

Con casación en los términos y con los requisitos previstos en la Ley 29/1998, de 13 de julio.

Y a su tiempo, y con certificación de la presente para su cumplimiento, devuélvase el expediente al lugar de su procedencia.

Así por esta, nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.