

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia:NFJ062987

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)

Sentencia 2751/2015, de 4 de diciembre de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1204/2013

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica. *Doctrina de los actos propios.* Si la Administración tributaria, más aún, si un mismo actuario concluye por medio de un acto administrativo expreso que la actuación tributaria de una entidad mercantil ha sido correcta en su fondo y en su forma, no puede decir al día siguiente que otro obligado tributario (el recurrente) se ha servido de esa mercantil para simular tributariamente una facturación menor, pues necesariamente la actuación de esta mercantil sería materialmente inexistente. Ciertamente es que el art. 115.2 *in fine* Ley 58/2003 (LGT) está pensado para un mismo contribuyente, pero en el presente caso, si se está inspeccionando un hecho imponible único, como única es la base imponible, nada impide que la propia Administración quede vinculada por su actuación previa.

PRECEPTOS:

Código Civil, art. 7.1..

Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 11.1.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.1.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 115.2 y 153.

PONENTE:*Don Francisco Javier Zatarain Valdemoro.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

Don MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD

VALLADOLID

SENTENCIA: 02751/2015

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEON

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección : 00

VALLADOLID

N11600

C/ ANGUSTIAS S/N

N.I.G: 47186 33 3 2013 0101843

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001204 /2013 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Laureano , Marisol

LETRADO IVAN SAN PRIMITIVO ARIAS,

PROCURADOR D./D^a. FRANCISCO JAVIER STAMPA SANTIAGO,

Contra D./D^a. TEAR

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N^o 2751

Ilmos. Sres.

Presidente.

Don Agustín Picón Palacio

Magistrados.

Doña María Antonia Lallana Duplá

Don Francisco Javier Pardo Muñoz y

Don Francisco Javier Zataraín y Valdemoro,

En la Ciudad de Valladolid a cuatro de diciembre de dos mil quince.

En el recurso contencioso-administrativo número 1204/13 interpuesto por D. Laureano y D^a Marisol representados por el Procurador Sr. Stampa Santiago y defendidos por el Letrado Sr. San Primitivo Arias contra la resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Valladolid, de 16.08.2013 desestimando la reclamación económico- administrativa núm. NUM000 formulada contra el acuerdo de la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial en Castilla y León de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que practicó liquidación por el IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 y les impuso sanción tributaria por un importe de 3.696,79€; habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado en virtud de la representación que por ley ostenta.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 08.11.2013.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 20.02.2014 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando que se dicte sentencia por la que revoque el acto impugnado.

Segundo.

Se confirió traslado de la demanda por término legal a la administración demandada quien evacuó el trámite por medio de escrito de 24.04.2014 oponiéndose a lo pretendido en este recurso y solicitando la desestimación de la demanda sobre la base de los fundamentos jurídicos que el mencionado escrito contiene.

Tercero.

Una vez fijada la cuantía, y no habiéndose recibido el pleito a prueba, se acordó la presentación de conclusiones escritas. Ultimado el trámite, quedaron los autos pendientes de declaración de conclusos para

sentencia, lo que tuvo lugar por providencia de 26.11.2015, en la cual y de conformidad con lo previsto en los arts. 67 y 64 de la Ley 29/98 se señaló como día para Votación y Fallo el 03.12.2015, lo que se efectuó.

Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

Es magistrado ponente de la presente sentencia el Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Zatarain y Valdemoro, quien expresa el parecer de esta Sala de lo Contencioso-administrativo.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Resolución impugnada y posiciones de las partes.

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 16.08.2013 desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 formulada contra el acuerdo de la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial en Castilla y León de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que practicó liquidación por el IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 y les impuso sanción tributaria por un importe de 3.696,79€ considerando que existió simulación en la tributación de los actores al constituir una sociedad (Hormigones POPE SL) con el objeto de desviar parte de su facturación hacia la misma y así poder seguir tributando en régimen de estimación objetiva simplificada, siendo en puridad una única actividad y unidad productiva. Rechaza la infracción de la doctrina de los actos propios en relación con la tributación hecha en conformidad por la referida mercantil y entiende inexistente un conflicto de normas tributarias. Conformó igualmente la sanción impuesta concluyendo en la existencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de la infracción tributaria. La simulación vino avalada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León asumiendo los indicios ofrecidos por la Inspección tributaria; a saber: la entidad Pope Hormigones, SL se creó en abril de 2008, los socios fundadores fueron Marisol (95% del capital) y su esposo D. Laureano (5% del capital), la administradora única de la Sociedad es D^a Marisol, el domicilio social radica en la C/ Abad de Santullán, 17, 30 dcha, de León, que es también la dirección de la vivienda particular de D. Laureano y su esposa, su objeto social es el transporte de mercancías y, específicamente, el transporte de hormigón en camiones-hormigonera, el epígrafe de IAE por el que tributa es el mismo que el de D. Laureano (epígrafe 722), Marisol es trabajadora por cuenta ajena y a tiempo completo, al menos desde el año 2002, de la empresa "El Techa, SA" y no se conoce ninguna relación con la actividad de transporte de mercancías, la cifra de negocios de Don Laureano ha ido incrementándose en los últimos ejercicios siendo de 374.686,21 euros en 2007 y en 2008, por trimestres es de 123.191,99 euros (1T), 252.719,19 euros (2T), 386.667,18 euros (3T) y 442.297,69 euros (4T), Pope Hormigoneras, SL no capta nueva clientela, ni aumenta el negocio que desarrollaba el obligado, sino que comparten la clientela, concretamente, los dos clientes a los que más factura Don Laureano: LAFARGE ARIDOS Y HORMIGONES, S.A. y TRANSPORTES Y HORMIGONES SILVOTA, SL. A la primera entidad "Pope hormigoneras, SL" le factura en mayo, noviembre y diciembre, y a la segunda a partir de julio, sus trabajadores, son D. Eulogio, NIF: NUM001, que venía prestando sus servicios para D. Laureano, causa baja el 31/05/2008 como trabajador de este empleador y a partir de esa fecha causa alta como trabajador por cuenta ajena de la empresa POPE HORMIGONERAS SL., con fecha de 20/08/2008 uno de los camiones de titularidad de la persona física se transfiere a la sociedad (POPE HORMIGONERAS SL se subroga en el contrato de arrendamiento financiero de adquisición de este camión en el que hasta ese momento era titular-arrendatario D. Laureano y a la vez que transfiere el mencionado camión, D. Laureano tramita la baja de la licencia de transporte, que pasa a ser de titularidad de POPE HORMIGONERAS SL). Y, finalmente, la evolución de la facturación del interesado pone de relieve un ritmo de crecimiento de la actividad que determinaría probablemente la exclusión del régimen de módulos con el consiguiente incremento de la tributación y, precisamente, en el año 2008, donde la cifra de negocios comienza a ser importante, se crea por su cónyuge, persona que no tiene ninguna vinculación con la actividad de transporte, una empresa que, en el mencionado año, lo único que hace es comenzar a facturar, hacia el final de año, a los dos principales clientes de Don Laureano.

Frente a este acuerdo, los recurrentes deducen pretensión anulatoria sobre la base de los siguientes argumentos: que no ha existido simulación alguna, pues la mercantil "POPE HORMIGONERAS SL" desarrolla una actividad real. Que su creación obedeció al incremento del volumen de negocio del actor, buscando optimizar su organización, financiación e infraestructura. Que esencialmente se buscaba limitar la responsabilidad personal de don Laureano. Que se trata de un puro y simple ejercicio de la libertad de organización empresarial y de economía de opción. Que tanto uno como otro han cumplido con sus obligaciones tributarias. Que la mercantil cuenta con sus propios medios de producción (arrendamientos financieros de vehículos, póliza de operaciones son instrumentos financieros derivados, póliza de descuento y anticipo de créditos mercantiles, contrato de arrendamiento de servicios, contrato de las cortes mercantiles... etc.). Concluye pues que la mercantil no era meramente instrumental del actor sino que tenía una vocación de permanencia en el tráfico mercantil. Que también omite la Inspección de los tributos que la empresa ha contado con más trabajadores, independientes del actor. En segundo lugar plantea la infracción de la doctrina de los actos propios pues la mercantil "POPE

HORMIGONERAS SL" fue objeto de una inspección tributaria, que finalizó con tres actas de conformidad suscritas con igual actuario y con un día de antelación (claves 77725800, 77725746, 77725764) que concluyeron en que "no procede regularización alguna de la situación tributaria de la sociedad de los periodos a que se extiende esta comprobación". Que los periodos y tributos comprobados fueron, respectivamente, impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2008 a 2009 y del IVA de los ejercicios 2008 y 2009. Por lo tanto, no es correcto que la administración tributaria concluya en dos hechos contradictorios. Plantea la inadecuación del procedimiento por existencia de un conflicto en la aplicación de la norma y finalmente, advierte de la improcedencia de la imposición de sanción alguna por falta del elemento subjetivo de la culpabilidad.

La administración demandada, como es legalmente preceptivo (art. 7 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas), defiende la plena conformidad a derecho de la resolución impugnada, reproduciendo las consideraciones del TEAR y de la Inspección Tributaria.

Segundo.

Sobre la vinculación por actos propios de la administración tributaria.

Conviene invertir el orden de análisis de los argumentos deducidos por la parte actora, pues con independencia de la suficiencia de la justificación fáctica de la existencia de simulación tributaria relativa, como pretende la administración tributaria, si ésta queda vinculada por una actuación previa, por mor de la doctrina de los actos propios, aquel debate resultaría superfluo.

La doctrina de la "vinculación por los actos propios" viene de antiguo. Por todas la STS Sala 3ª, sec. 3ª, S 29-11-2011, rec. 5128/2009 nos recordaba, con remisión a otras sentencias que 1.- el axioma " venire contra "factum" proprium non valet " constituye una manifestación del principio general de buena fe positivizado en los arts. 7.1 del Código Civil y 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , 2.- el principio "venire contra "factum" proprium non valet", junto a los de buena fe y confianza legítima, aparecen plasmados en el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , así como en la jurisprudencia representada en las sentencias de esta Sala del Tribunal Supremo de 21 de junio de 1985 , 25 de junio de 1987 , 15 de enero de 1999 , 26 de febrero de 2001 ; y en las sentencias del Tribunal Constitucional 73/1988 , 198/1988 y Auto 16/2000 , 3.- Que la doctrina de los actos propios no puede alegarse para crear, mantener o extender en el ámbito del Derecho público situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando entre el acto precedente y el actual median circunstancias de orden legal -cambio de régimen jurídico aplicable- o de carácter físico que puedan haber determinado esa aparente contradicción y, por ende, infracción de la doctrina de los actos propios. 4.- el principio de legalidad resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta.

La STS Sala 3ª, sec. 4ª, S 2-1-2012, rec. 178/2011 desarrollando este principio decía, tras exponer los precedentes jurisprudenciales que " ...Se trata, en definitiva, de un principio de origen jurisprudencial, que debe examinarse en cada caso concreto, para reaccionar frente a actuaciones tanto del Poder Legislativo como de la Administración, caracterizadas por sorprender la confianza del destinatario, que basándose en actos concluyentes ha generado unas expectativas razonables en el mantenimiento de determinada situación ". Y tal confianza será legítima si (v. STS de 1 diciembre 2003,rec. 6383/1999): a) la Administración actúa correctamente (STS de 23 de noviembre de 1984, antigua Sala Quinta); b) es lícita la conducta que mantiene con la Administración (STS de 22 de diciembre de 1994), c) sus expectativas como interesado son razonables (STS de 28 de febrero de 1989 , Sala Tercera); y d) el interesado ha cumplido los deberes y obligaciones que le incumben en el caso (STS de 30 de junio de 1993 , Sala Tercera y STS de 26 de enero de 1990 , Sala Tercera).

En el ámbito tributario es de reseñar la SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 2ª, S 24-7-2012, rec. 284/2009 que razonaba: " QUINTO.- La Sala, podemos adelantarlo, comparte en su práctica integridad la tesis de la entidad recurrente en relación con la nulidad de los actos recurridos -el acuerdo que declara el fraude de ley, las liquidaciones que traen causa de él y la resolución del TEAC que respalda todos ellos- por directa aplicación de la doctrina de los actos propios , conforme a la cual no es legítimo venir contra los actos propios , expresión de una voluntad inequívocamente manifestada y que se considera conforme a Derecho, contradiciéndolos con otros posteriores sin dar satisfacción suficiente acerca del cambio de criterio producido. Dicho principio, condensado en el viejo aforismo venire contra "factum" proprium non valet, no es sino una concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima y, desde luego, obliga a la Administración pública, que está, debe estar, al servicio de los ciudadanos, no en contra de ellos, y sirve, debe servir, con objetividad, los intereses generales, no los intereses particulares de la Administración en tanto que organización (art. 103 CE).

En este caso, ha de partirse de que el acto propio se pone de relieve no sólo cuando la Administración manifiesta su parecer, de manera expresa y positiva, sobre cualquier cuestión de su competencia, sino que también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos.

A partir de tal premisa, la Sala considera que el hecho de no haber considerado fraudulentos los muy numerosos negocios jurídicos celebrados entre 1997 y 1999, con ocasión de la doble regularización emprendida en relación con las dos sociedades sujetas a la comprobación originaria respecto de tales ejercicios, equivale, de modo inequívoco, hasta el punto de constituir un acto de voluntad del que no puede zafarse la Administración en perjuicio del particular, a un acto propio en sentido jurídico, voluntad que precisamente debe interpretarse como la aquiescencia o aceptación acerca de la deducibilidad de los intereses financieros generados en el primer periodo considerado en tales inspecciones...".

Y plantea la recurrente que la administración ha vulnerado sus actos propios pues inspeccionó a la mercantil "POPE HORMIGONERAS SL". Que tal inspección culminó con tres actas de conformidad, suscritas con igual actuario y con un día de antelación (claves 77725800, 77725746, 77725764) que concluyeron en que " no procede regularización alguna de la situación tributaria de la sociedad de los periodos a que se extiende esta comprobación " y que los periodos y tributos comprobados fueron, respectivamente, impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2008 a 2009 y del IVA de los ejercicios 2008 y 2009. Previamente, esas actas, que habían determinado la base imponible por el método de estimación directa, habían explicado que: "-La cifra de negocios declarada corresponde a las facturas emitidas en los correspondientes ejercicios, y en el curso de las actuaciones de comprobación no se ha determinado la existencia de otros ingresos distintos a los que constan en dichas facturas.

-Los gastos declarados están soportados y los correspondientes libros registro de facturas recibidas y en el resto de documentos justificativos de los gastos de personal, amortizaciones, etcétera.

-Se ha verificado la salida de fondos de Tesorería con destino al pago de estos gastos.

-No se han encontrado indicios o pruebas de la existencia de plusvalías ocultas o rentas no declaradas por las que se deba tributar. "

Frente a tal alegato, tan sólo se advierte por el TEAR, y se reproduce apodícticamente por la defensa de la administración del Estado que tan sólo se ha atendido a " los importes facturados a LAFARGE ÁRIDOS Y HORMIGONES SA y a TRANSPORTES Y HORMIGONES SILVOTA S.L. sólo se tienen en cuenta en la determinación de la cifra de negocios de Don Laureano a los efectos de verificar si se ha sobrepasado el límite previsto en el artículo 31 de la LIRPF ". Pero sin embargo, no se admite que la administración tributaria pueda sostener una postura y la contraria, simultáneamente sólo para lograr la liquidación tributaria. Nótese que, además, esas actas de disconformidad fueron levantadas por el mismo actuario un día antes de hacerlo con los hoy recurrentes. Si como es sabido, el artículo 153 de la LGT ?03 impone un contenido mínimo a las actas tributarias, que en lo que ahora interesa debe extenderse a los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, y se ha concluido, con conformidad de ambas partes, que una mercantil ha cuantificado su base imponible y tributado por ella de un modo material y formalmente correcto, no puede esa misma administración, más aún, ese mismo actuario, sostener lo contrario al día siguiente respecto de otro obligado tributario. Y ello precisamente porque lo que dice de este último obligado tributario (don Laureano) es formal y materialmente contradictorio con lo dicho un día antes respecto de una mercantil ("POPE HORMIGONERAS SL"). Si esa administración concluye por medio de un acto administrativo expreso que la actuación tributaria de "POPE HORMIGONERAS SL" ha sido correcta en su fondo y en su forma, no puede decir al día siguiente que otro obligado tributario se ha servido de esa mercantil para simular tributariamente una facturación menor, pues necesariamente la actuación de esta mercantil sería materialmente inexistente. En este caso, el hecho imponible es único y lo que pretende la defensa de la administración demandada que está Sala convalide es una división de aquel, confirmando actuaciones netamente contradictorias. Algo que conceptual y jurídicamente no es correcto. No en vano, y con independencia de otros preceptos de naturaleza general arriba consignados, la LGT vigente establece en su artículo 115.2 in fine que " La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley . ". Cierto es que tal precepto está pensado para un mismo contribuyente, pero en el presente caso, si se está inspeccionando un hecho imponible único, como única es la base imponible, nada impide que la propia administración que vinculada por su actuación previa.

Debe pues estimarse el alegato, lo que de suyo produce la anulación del acuerdo impugnado y por ende de la sanción, lo que supone la estimación total e integral del presente recurso contencioso-administrativo, no sin antes advertir que las STSJ citadas por la defensa del Estado en apoyo de la inaplicación de la doctrina de los actos propios, ni vinculan a esta Sala por provenir de órganos de similar jerarquía y, además, porque no se corresponden con un supuesto similar al presente, toda vez que el rechazo de la aplicación de la teoría de los actos propios deriva del comportamiento tributario de aquellos contribuyentes y posteriormente recurrentes.

ÚLTIMO.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA , en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, procede la imposición de costas a la parte que ha visto rechazadas todas sus pretensiones.

De conformidad con lo prevenido en los artículos 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial , y 208.4 de la Ley 1/2.000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , en relación con la doctrina de los artículos 86 y concordantes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , procede comunicar a los interesados, mediante entrega de copia de esta sentencia, que la misma es firme.

Vistos los artículos precedentes y demás de pertinente aplicación, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en nombre de S.M. el Rey y por la autoridad que le confiere el Pueblo Español dicta el siguiente

FALLO

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo nº 1204/13 interpuesto por D. Laureano y D^a Marisol contra la resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Valladolid, de 16.08.2013 desestimando la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 formulada contra el acuerdo de la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial en Castilla y León de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que practicó liquidación por el IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 y les impuso sanción tributaria por un importe de 3.696,79€ anulándola por no ser conforme a derecho, con imposición de costas procesales a la administración demandada.

Esta sentencia es firme y contra ella no cabe recurso ordinario alguno. Conforme establece el art. 104 de la LJCA de 1998 , en el plazo de diez días, remítase oficio a la administración demandada, al cual se acompañará el expediente administrativo y testimonio de esta sentencia, a fin de que la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo. Hágase saber a la administración que en el plazo de diez días deberá acusar recibo de dicha documentación e indicar el órgano responsable del cumplimiento del fallo.

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en ella se expresa en el mismo día de su fecha, estando celebrando sesión pública la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de lo que doy fe.

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.