

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073308

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 576/2019, de 26 de marzo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 903/2016

SUMARIO:

Base imponible. Estimación indirecta. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. Anomalías que determinan la aplicación del régimen. Facturas falsas. La Inspección ha optado por regularizar una parte de la base imponible por el método de estimación directa, observando una desproporción en el volumen de ingresos alcanzados, comparándolo con el importe de las compras de materiales de construcción, comprobados en los datos contables. No obstante, dadas estas alteraciones en la contabilidad, la regularización por el método de estimación directa no resulta posible. El informe pericial aportado por la parte actora, acredita debidamente la imposibilidad de acudir al método de estimación directa pues en general los datos contabilizados no resultan acordes con la actividad desarrollada por la empresa. Se ha de precisar que estas anomalías contables impedirían acudir al método de estimación directa, aun cuando se pretenda regularizar únicamente una parte de la base imponible, tal como se hizo en este caso. Respecto a la otra parte de la base imponible, se utilizó el método de estimación indirecta, concretamente para determinar el coste de la mano de obra de los trabajadores, menos de las que realmente se habían realizado, lo que había provocado unas facturas sobredimensionadas y falseadas. Este método es el que debió ser utilizado para llevar a cabo la regularización de la totalidad de la base imponible correspondiente al IRPF, pues no existían los presupuestos necesarios para poder aplicar la estimación directa a la vista de las anomalías contables existentes.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 15 y 16.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 50.2, 53 y 217.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 62.1.
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 56.4 y 139.

PONENTE:

Doña Begoña García Meléndez.

SENTENCIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN 3
PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000903/2016
N.I.G.: 46250-33-3-2016-0004433

SENTENCIA Nº 576/19

Il'tmos. Sres:
Presidente

D. MANUEL JOSE BAEZA DIAZ PORTALES.

Magistrados

D. LUIS MANGLANO SADA
D. AGUSTÍN GÓMEZ MORENO MORA
D^a. MARIA JESUS OLIVEROS ROSELLO
D^a BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ

En Valencia a veintiséis de marzo de dos mil diecinueve.-

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 903/2016, interpuesto por D. Felix representado por la Procurador D^a ENCARNACIÓN GONZÁLEZ CANO y asistido por el letrado D. FRANCISCO SERANTES CALLON contra la Resolución de fecha 26-7-2016 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, por la que se desestiman las reclamaciones formuladas NUM000 y su acumulada NUM001 y NUM002 contra la liquidación de IRPF ejercicios 2008, 2009 y 2010, la sanción reducida, por el mismo concepto, y el acuerdo de exigencia de reducción practicada, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el Recurso y seguidos los trámites previstos en la Ley, se emplazó a la parte demandante al objeto de que formalizara su escrito de demanda, lo que verificó en tiempo y forma, solicitando se dicte Sentencia por la que, con estimación del recurso contencioso administrativo interpuesto declare la nulidad de la Resolución del TEAR impugnada con la consiguiente anulación de la liquidación girada por la Inspección de la AEAT por el concepto IRPF ejercicios 2008, 2009 y 2010, expediente principal y sancionador por ser contrarias a derecho.

Segundo.

Por la parte demandada se contestó a la oponiéndose a la misma, solicitando se dicte sentencia desestimando, en su integridad, lo solicitado en la demanda.

Tercero.

Que no acordándose el recibimiento del pleito a prueba y, tras el trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo.

En fecha 12-2-2019, la representación procesal de la parte recurrente presenta escrito aportando sentencia dictada por el TSJ de Murcia de 6-10-2017, que fue unida, previo traslado a la administración demandada para alegaciones.

Cuarto.

Se señaló para la votación y fallo del presente Recurso el día veintiséis de marzo del año en curso, teniendo lugar el día designado.

Quinto.

En la tramitación del presente Recurso se han observado las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Magistrada Doña BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ quien expresa el parecer de la Sala.-

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El objeto del presente recurso lo constituye la Resolución de fecha 26-7-2016 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, por la que se desestiman las reclamaciones formuladas NUM000 y su acumulada NUM001 y NUM002 contra la liquidación de IRPF ejercicios 2008, 2009 y 2010 , la sanción reducida, por el mismo concepto, y el acuerdo de exigencia de reducción practicada.-

Segundo.

La parte actora impugna la liquidación practicada por la Inspección a partir de los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

I. Se invoca la nulidad de la Resolución del TEAR, dada la nulidad del acuerdo de la Inspección de 18-11-2013, al haber incidido en la nulidad de pleno derecho del art 217.1 e) de la LGT , art. 62.1 e) de la Ley 30/92 , por incumplimiento de lo dispuesto en el art. 53.2 de la LGT y, en su caso, nulidad relativa o anulabilidad del procedimiento ordenando la retroacción de actuaciones a los efectos de aplicar lo dispuesto en el art. 53.2 de dicha Ley .

Partiendo de que nos encontramos ante la impugnación de un acta de conformidad , discrepa el recurrente del método utilizado por la Inspección para determinar el rendimiento neto o base imponible del IRPF, esto es, el método de estimación indirecta.

Que tras invocar la normativa aplicable constituida por los art. 50.2 c) y 4 y 53 de la LGT y art. 193 del RD 1065/2007 , refiere que es necesario comprobar si concurren las circunstancias del art. 53.1 de la LGT para aplicar el método de estimación indirecta y si bien, prosigue, no existiendo dudas de que en este supuesto concreto existen anomalías sustanciales en la contabilidad ,como lo demuestra el hecho de que las facturas de los trabajadores en estimación objetiva se encuentren sobredimensionadas, resulta preciso determinar si las mismas impiden que se pueda determinar la base imponible utilizando otro sistema y, en concreto, por medio de la estimación directa.

Que para ello refiere, aludiendo a la doctrina del TS, resulta necesario, para acudir a la estimación directa, que en el expediente existan datos suficientes y ciertos que permitan determinar la base imponible o el rendimiento neto de la actividad empresarial.

Y por tanto, considerando que para determinar el importe de la mano de obra, la inspección ha acudido a la estimación indirecta se trata de ver el método utilizado para hallar la base imponible de otros componentes de la misma como es el relativo al consumo de existencias.

Que en concreto, prosigue el recurrente, son dos los datos utilizados por la Inspección para determinar el resto de la base imponible:

1) La utilización de facturas falseadas en las que se han reflejado ejecuciones de obras complejas, de cuantía elevada, cuando lo único que ha quedado acreditado, en las actuaciones desarrolladas es la aportación de mano de obra por un valor inferior al reflejado.

2) Inexistencia de obras en curso al finalizar los ejercicios económicos, al eliminar, en su totalidad, el saldo final del ejercicio.

Y en definitiva, sostiene el recurrente, se trata de dilucidar, y esta es la clave del expediente según refiere, si las adquisiciones realizadas y contabilizadas, durante los ejercicios inspeccionados fueron suficientes para ejecutar las obras que se corresponden con el importe total de los ingresos obtenidos durante dichos periodos y con ello,

Quiénes fueron los suministradores de los materiales y de qué modo han sido documentadas dichas adquisiciones. Que en este caso fue el recurrente, responsable ante los promotores de las obras del cumplimiento de los contratos.

Si en las adquisiciones realizadas y contabilizadas por el recurrente en los ejercicios 2008,2009 y 2010 son suficientes para poder realizar las obras que se corresponden con el importe total de los ingresos obtenidos en cada periodo

Modo de adquisición de los materiales, y ante la ausencia de facturas, procede a analizar la contabilidad de la empresa examinando así, en cada uno de los ejercicios inspeccionados, el apartado correspondiente en la

contabilidad a "Compras de materiales de construcción" y el importe de las obras realizadas en cada uno de los ejercicios con el fin de determinar si el importe de los materiales adquiridos, junto con la mano de obra y otros servicios resulta suficiente para realizar las obras facturadas en cada ejercicio de lo que resulta, según sostiene el recurrente, una respuesta negativa.

Y por ello refiere que, vista la contabilidad resulta evidente que, para poder ejecutar las obras en las que intervino el recurrente, aparte de los materiales contabilizados, hubo de incorporar otros no contabilizados, adquiridos sin factura, y sin que por ello pueda aplicarse la estimación directa.

Frente a ello sostiene que la Inspección, tras acudir al método de estimación indirecta para determinar el gasto por mano de obra que el exceso entre el importe facturado y el importe de la mano de obra no se considera como gasto en importe alguno, lo que a juicio del recurrente constituye un absurdo y por ello sostiene que la Inspección ha utilizado, por un lado, el método de estimación indirecta para determinar el importe de la mano de obra acudiendo, a la estimación directa para determinar otros componentes de la base imponible.

Se afirma por el recurrente que, si bien es posible acudir al método de estimación indirecta en los supuestos de anomalías sustanciales en la contabilidad, ello solo será posible cuando los datos de los que se dispongan no sea posible acudir a la estimación directa resultando que en este supuesto se ha acudido a la estimación indirecta para determinar uno de los componentes de la base imponible.

Prosigue afirmando que en el caso de que se dé alguna de las circunstancias del art. 53 de la LGT LA Inspección puede determinar la base imponible o el rendimiento neto por aplicación de la estimación indirecta y si, por el resto tuviera que aplicar la estimación directa, ello solo sería posible, si los datos obrantes en el expediente fueran ciertos.

Sin embargo, en el caso de que los datos obrantes en el expediente no sean cuantificables, sino que tienen que ser estimados, teniendo en cuenta que el coste de la mano de obra ha sido cuantificado por estimación indirecta y que además de la mano de obra han de computarse las adquisiciones de materiales y aprovisionamiento no documentados en facturas concluye que no puede aplicarse la estimación directa para calcular los gastos por consumos de existencias.

Y máxime cuando en el presente supuesto los actuarios han utilizado el método de estimación directa en relación con el IVA y la estimación indirecta en relación con el IRPF resultando así que uno de los dos no es ajustado a derecho.

Que siguiendo con lo expuesto, y con el fin de desvirtuar el cálculo realizado por la Inspección aplicando la estimación directa refiere que el recurrente, actúa como subcontratista de obras públicas, por lo que su beneficio se encuentra limitado, beneficio que se regula por el art. 68 del RD2410/1975 por el que se aprueba el Reglamento general de la ley de contratos de las administraciones públicas.

Que por ello si el beneficio que le corresponde al recurrente, debido a su condición, es inferior al 6% y la Inspección, acudiendo al método de estimación directa lo fija en un 23'27% en el ejercicio 2008 es palmario que el procedimiento utilizado por la Inspección para el cálculo del resto de la base imponible es nulo de pleno derecho.

En relación con las obras en curso, la Inspección entiende que a lo largo de tres años se ha producido un aumento significativo de las mismas, y ello ha sido trasladado a la cuenta de pérdida y ganancias minorando, así los gastos del ejercicio.

Que así el saldo positivo de las obras en curso a 31 de diciembre contempla el valor de la obra que no se encuentra todavía en condiciones de ser entregada, y en este apartado, la Inspección, para aplicar la estimación directa afirma que el saldo es cero en cada uno de los ejercicios, afirmación que no puede ser cierta pues ninguna empresa finaliza, a fecha 31 de diciembre, todas las obras en curso, sin que por ello, en este apartado pueda acudirse a la estimación directa, lo que incide en la nulidad de pleno derecho.

Se aporta por la recurrente, con el fin de acreditar sus alegaciones, informe pericial emitido por D. José, atendiendo a los datos contables y su experiencia en el ramo de la construcción, para acreditar que el método utilizado por la AEAT para determinar la base imponible del IRPF conduce a cifras irracionales.

Y por todo ello concluye interesando la nulidad de la resolución impugnada, atendido el inadecuado método utilizado por la administración para la determinación de la base imponible, acudiendo a la estimación indirecta, únicamente, para determinar el importe de la mano de obra cuando debió haber utilizado el mismo método para determinar el resto de componentes de la base imponible y teniendo en cuenta, además, que los rendimientos obtenidos sean acordes al sector económico correspondiente a la actividad del recurrente.

Y todo ello al haber rechazado facturas que califican como falseadas pero admitiendo el resto de gastos contabilizados y dando por buenos los ingresos declarador por el obligado tributario sin realizar mayor

comprobación de los mismos, aplicando la estimación indirecta únicamente para calcular los gastos de la mano de obra pese a ser conocedores de las retiradas de efectivo, que salían del circuito contable de la empresa, desconociendo las compras reales de material, al no aportar facturas, y sin tener en cuenta que hay cuentas de existencias, por obras en curso, que no responden a la realidad y gastos de personal dependiente no registrado.

En su caso y con carácter subsidiario se interesa la anulabilidad con retroacción de las actuaciones con el fin de que se proceda a determinar la base imponible por aplicación del método de la estimación indirecta.

II: Se invoca, en segundo lugar la nulidad o subsidiaria anulabilidad de la sanción que le ha sido impuesta por ausencia de motivación y de culpabilidad y de actividad probatoria que sustente la misma.

Solicitando así la estimación del recurso interpuesto.

Se aporta por último y al amparo del art. 56.4 de la LJCA, Sentencia dictada por el TSJ de Murcia de fecha 6-10-2017 y sentencia en virtud de la cual el recurrente introduce un nuevo motivo de impugnación, no planteado en demanda, ni en conclusiones, relativa a la competencia de la jurisdicción penal a la hora de declarar la falsedad de las facturas, cuestión ésta que se introduce ex novo de forma extemporánea y sobre la que esta Sala no puede efectuar pronunciamiento alguno al no ser, el susodicho escrito, el momento procesal oportuno para introducir un nuevo motivo impugnatorio.

Tercero.

La Administración demandada se opone solicitando la íntegra desestimación del recurso interpuesto, y tras reproducir los hechos que dieron lugar al acta de conformidad impugnada refiere que la regularización de la situación tributaria del obligado tributario en el IRPF se ha realizado del siguiente modo:

- Se elimina el cargo a la cuenta de gastos de la totalidad de la base imponible incluida en las facturas.
- Se elimina del cálculo contable la partida negativa de gastos originados por el movimiento de variación de existencias que se ha considerado carece de justificación real, señalando que aunque en parte, el aumento de existencias ha podido ser real, en beneficio del recurrente se opta por eliminar la partida íntegramente.
- Se considera probado el gasto resultante del trabajo efectivamente realizado, que es el trabajo personal de los emisores de facturas por los importes reconocido en sus declaraciones e importes muy similares a otros trabajadores de la empresa.

Y por ello, planteado en este tercer punto el problema de que las cifras citadas por los emisores son aproximadas, desconociendo la fecha de inicio y cese de los trabajos, se acude al método de estimación indirecta en las bases imponibles, para calcular la cifra de la retribución percibida por cada trabajador en los periodos impositivos incluido el alcance de la comprobación.

Y es esto lo que se discute por el recurrente, que se haya acudido a la estimación indirecta solo en este apartado y no para el cálculo de la totalidad de la base imponible.

Consta en el expediente administrativo, prosigue la demandada, debidamente justificado el método utilizado y todo ello sin que proceda su aplicación en el resto de elementos de la base imponible al existir elementos suficientes para su cálculo, y siendo los datos tomados por la administración los consignados por el propio recurrente en sus autoliquidaciones.

Que igualmente solicita la confirmación del acuerdo sancionador al estar debidamente motivada la culpabilidad del recurrente en la comisión de la misma y concluye solicitando, sin más, la desestimación del recurso interpuesto.

Cuarto.

Son hechos plasmados en el acuerdo de liquidación y resultado de las actuaciones de comprobación e investigación y de los que debemos partir los siguientes:

El contribuyente ha utilizado facturas falseadas, en las que se han reflejado ejecuciones de obra complejas, de cuantía elevada, cuando en las actuaciones realizadas sólo ha quedado acreditada la aportación de mano de obra por los emisores de las facturas, por un valor real considerablemente inferior al reflejado en los documentos, habiendo resultado de ello la indebida deducción en las declaraciones presentadas en plazo de gastos y cuotas de IVA soportado.

En concreto, las facturas en cuestión han sido supuestamente emitidas por cinco contribuyentes personas físicas que han tributado en el periodo de comprobación en régimen simplificado de IVA y de estimación objetiva por signos, índices o módulos en IRPF.

De estos contribuyentes, cuatro han sido localizados por esta Inspección y, requeridos sobre los trabajos y servicios realizados para el Sr. Félix, han prestado declaración en términos que no dejan lugar a dudas acerca de la irregularidad descrita, como se verá posteriormente.

La conclusión que se deduce de todo lo anteriormente expuesto, según el detalle de las actuaciones llevadas a cabo que constan en el apartado 3 del acta, es que las mencionadas facturas están sobredimensionadas en su importe : Las facturas describen unas ejecuciones de obra con aportación de materiales y prestación de servicios accesorios, habiendo resultado que los emisores de las mismas han negado abiertamente haber realizado los trabajos descritos, cosa que por lo demás ya podía considerarse probada dadas las circunstancias que objetivamente concurren en ellos. El obligado tributario, destinatario de las facturas, ha organizado el alta en el IAE de los emisores y la apertura de cuentas bancarias en las que ingresar los pagos con una evidente intención de engaño, asegurándose el retorno a su control de los fondos aparentemente entregados.

Sólo puede considerarse probado el hecho de que los emisores de las facturas han trabajado en un régimen que debe calificarse de dependencia laboral del Sr. Félix, y que han percibido por ello las retribuciones que han concretado de manera bastante aproximada en sus declaraciones, y que son bastante coherentes con las que se atribuyen al resto de los trabajadores de la empresa destinataria.

-Del resto de los servicios y compras que se citan en las facturas no hay rastro alguno.

-Ni los emisores de las facturas, ni el destinatario, han dado ningún principio de prueba o indicio acerca de la realidad de tales trabajos o servicios.

-No han sido identificados suministradores o proveedores, y las retiradas de fondos han sido realizadas en su mayor parte en efectivo, de modo que no puede hacerse un seguimiento que permita identificar otros empresarios que hayan podido intervenir en los trabajos.

En esta situación, la regularización de la situación tributaria del contribuyente en el IRPF parte de modificar el rendimiento neto de la actividad económica, para lo que procede, en primer lugar, eliminar el cargo a la cuenta de gastos de la totalidad de la base imponible incluida en las facturas referidas a lo largo del presente informe.

Por coherencia, también debe eliminarse del cálculo contable la partida negativa de gastos originada por el movimiento de variación de existencias que se ha considerado que carece de justificación real, señalando en este punto que, aunque parte de ese aumento de existencias haya podido ser real, siguiendo un criterio de prudencia, en beneficio del contribuyente, se va a optar por eliminar la partida contable íntegramente.

Por último, hay que considerar como probado el gasto resultante del trabajo efectivamente realizado, que es el trabajo personal de los emisores de las facturas por los importes que han reconocido en sus declaraciones, importes de los que cabe insistir son muy aproximados a los declarados para otros trabajadores de la empresa.

Ahora bien, las cifras citadas por los emisores de las facturas son aproximadas, y las fechas de inicio y cese de los trabajos no se pueden conocer con exactitud.

Por este motivo, se considera procedente recurrir al método de estimación indirecta de bases imponibles, en este caso sólo para calcular la cifra de la retribución percibida por cada trabajador en los periodos impositivos incluidos en el alcance de la comprobación.

Los hechos descritos, prosigue la Inspección, determinan una rectificación en el resultado obtenido en la actividad empresarial desarrollada por el contribuyente que se integra, como ya se ha dicho, de tres modificaciones:

- En primer lugar, procede minorar la partida de gastos deducibles en el importe de la base imponible de las facturas.

- En segundo lugar, procede, en este caso en beneficio del contribuyente, eliminar de la cuenta de resultados la variación de existencias a que se ha hecho referencia anteriormente, en cuanto que se ha concluido que carece de justificación real.

Esta modificación supone un aumento del gasto deducible cada año y, por tanto, una minoración del resultado y de la base imponible.

- Por último, procede también aumentar la cuenta de gastos deducibles en el importe estimado de las retribuciones satisfechas a los emisores de las facturas, calculados conforme a las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de bases imponibles.

Se justifica asimismo por la Inspección la utilización del método de estimación indirecta para determinar el coste de los trabajos o, en definitiva, de la mano de obra de los trabajadores emisores de las facturas falseadas ante la imposibilidad de conocer el importe de dichas retribuciones o los periodos durante los cuales se ha desarrollado la relación laboral.

En el presente caso, como ya ha quedado suficientemente justificado a lo largo del informe, puede considerarse acreditada la existencia de un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, a consecuencia de haberse registrado en las cuentas de gastos de la empresa las supuestas adquisiciones reflejadas en las facturas citadas a lo largo del informe, cuando ha quedado probado que los únicos servicios realmente adquiridos por la empresa han sido los de mano de obra prestados por las personas que constan como emisores de las mismas, en unos términos que pueden reconducirse al de una relación de carácter laboral.

En conclusión, cabe decir que concurren las condiciones previstas en el artículo 151 de la LGT para la aplicación de la estimación indirecta: un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables por parte de la empresa, y la imposibilidad de conocer de manera cierta y exacta el importe de los gastos realmente generados y en definitiva del resultado de la actividad empresarial y la base imponible del impuesto.

A estos efectos, el artículo 15 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF), al regular la determinación de la base imponible y liquidable, establece que la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta del contribuyente y se determinará aplicando los métodos previstos en el artículo 16 de esta Ley.

Por su parte, artículo 16 de la LIRPF, al regular los métodos de determinación de la base imponible, dispone que el método de estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En la estimación indirecta de los rendimientos procedentes de actividades económicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible.

En cuanto a la aplicación de la estimación indirecta, debemos citar, en primer lugar, el artículo 50.2 de la LGT, que dispone la existencia de diversos métodos para determinar la base imponible

- a) Estimación directa;
- b) Estimación objetiva; y
- c) Estimación indirecta.

El artículo 50.4 del mismo texto normativo establece que la estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta ley; y, finalmente, el artículo 53 de la citada LGT regula que "el método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

Completa la regulación anterior el artículo 158 de la misma Ley, en cuyo apartado primero se dispone:

Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

De los preceptos reseñados deriva el carácter subsidiario de la estimación indirecta de las bases imponible, que solo podrá utilizarse cuando no pueda determinarse de forma directa la base imponible, dejando razón motivada de este hecho en el expediente.

La consecuencia de la aplicación de la estimación indirecta es que se revista el procedimiento de una serie de garantías adicionales, para demostrar que la Administración ha acudido a la misma ante la imposibilidad de determinar la base imponible en estimación directa, y que los cálculos realizados para determinar la base imponible, que necesariamente prescinden, aunque sea parcialmente, de los hechos realmente habidos en el contribuyente, son acertados.

Por tanto como viene señalando esta Sala el régimen de estimación indirecta es excepcional y de carácter subsidiario, de forma que solamente es aplicable cuando sea imposible aplicar el de estimación directa (basado en datos reales) o el estimación objetiva (se realiza un cálculo estimativo de algunos elementos de cuantificación de la base imponible).

Según la jurisprudencia (STS de 18-9-1999) solo es aplicable en los supuestos en que sea imposible, objetiva y totalmente, la aplicación del procedimiento común de estimación directa o especial de estimación objetiva por coeficientes.

Han de darse dos requisitos para que sea aplicable:

- una conducta del sujeto pasivo consistente en el incumplimiento de sus obligaciones de declarar (que no exista declaración o que la presentada no permita la estimación directa u objetiva de la base), incumplimiento de sus obligaciones de atención a la Inspección o incumplimiento de sus obligaciones contables y
- que se haya producida una imposibilidad objetiva de acudir al régimen ordinario de determinación de la base imponible y que tal imposibilidad resulte debidamente probada por la Administración.

Además como elemento formal para evitar su aplicación arbitraria se exige un informe razonado que justifique su aplicación (causas determinantes de la misma, contabilidad de los registros del sujeto pasivo, justificación de los medios elegidos, cálculos y estimaciones efectuadas con base en los anteriores).

Quinto.

Sentado lo anterior el recurrente discrepa e interesa la nulidad o subsidiaria anulabilidad de las resoluciones impugnadas al haberse utilizado por la Inspección un procedimiento distinto al legalmente previsto y ello, al haber acudido a la estimación indirecta para calcular el coste de la mano de obra pero no utilizando este mismo método para calcular el resto de los componentes de la base imponible y resultando, con ello, que los cálculos obtenidos por la administración no se ajustan a la realidad económica del sector económico en el que desarrolla su actividad el recurrente.

Que en concreto la Inspección en el informe obrante en el expediente administrativo justifica, en las siguientes razones los motivos para acudir a la estimación indirecta:

En el impuesto personal, en este caso el IRPF, debe eliminarse en primer lugar el cargo a la cuenta de gastos de la totalidad de la base imponible incluida en las facturas.

Por coherencia, también debe eliminarse del cálculo contable la partida negativa de gastos originada por el movimiento de variación de existencias que se ha considerado que carece de justificación real, señalando en este punto que, aunque parte de ese aumento de existencias haya podido ser real, siguiendo un criterio de prudencia, en beneficio del contribuyente, se va a optar por eliminar la partida contable íntegramente.

Por último, hay que considerar como probado el gasto resultante del trabajo efectivamente realizado, que es el trabajo personal de los emisores de las facturas por los importes que han reconocido en sus declaraciones, importes de los que cabe insistir son muy aproximados a los declarados para otros trabajadores de la empresa.

El problema que se plantea en este punto es que las cifras citadas por los emisores de las facturas son aproximadas, y las fechas de inicio y cese de los trabajos no se pueden conocer con exactitud. Por este motivo, se considera procedente recurrir al método de estimación indirecta de bases imponible, en este caso sólo para calcular la cifra de la retribución percibida por cada trabajador en los periodos impositivos incluidos en el alcance de la comprobación.

Que en concreto y atendiendo a las partidas concretas de las que el recurrente discrepa, en el apartado relativo a las obras en curso justifica la Inspección su actuación en los siguientes términos:

UTILIZACION DE LAS CUENTAS DE OBRAS EN CURSO

En la contabilidad del propio contribuyente existe una circunstancia especialmente relevante relacionada claramente con los hechos que se están analizando.

Se trata del funcionamiento de las cuentas de "Obras en curso". En concreto, en la contabilidad del Sr. Félix se recogen en las cuentas 3300001 y 6120000.

Como es sabido, en síntesis la cuenta de obras en curso se utiliza por las empresas constructoras para incorporar al valor del activo a final del ejercicio el coste de la obra ejecutada que está pendiente de facturar al cliente correspondiente.

El cargo a la cuenta se hace con abono a las cuentas de gastos (es decir, un menor gasto a considerar en el periodo).

Cuando se termina y entrega la obra y se contabiliza el ingreso, la baja en el activo conlleva la imputación del coste al mismo ejercicio, dando así cumplimiento al principio contable y fiscal de imputación temporal de ingresos y gastos. Lógicamente, en la cuenta de obras en curso se registran movimientos al alza y a la baja.

En el caso del presente contribuyente se registra a lo largo de los tres años objeto de comprobación un movimiento significativo, que es un continuo aumento de la cuenta de obra en curso. Desde el 1 de enero de 2008 hasta el 31 de diciembre de 2010 sólo se registran aumentos de la obra en curso.

Estos aumentos de obra en curso han sido trasladados a la cuenta de pérdidas y ganancias de cada año en el apartado de "Consumos de materias primas y otras materias consumibles" como una partida de signo positivo, es decir, minorando los gastos deducibles en la partida de "Aprovisionamientos".

Ante esta circunstancia, se ha requerido al contribuyente para que explique los criterios seguidos en la llevanza de estas cuentas, y los cálculos efectuados para la determinación del valor de la obra en cada periodo.

Y en el escrito de alegaciones presentado el contribuyente simplemente se ha limitado a decir que "los importes se realizaban en base a estimaciones, resultado de la experiencia en el sector de la construcción, sin que se realizase un estudio pormenorizado de costes".

Esta ausencia de justificación por parte de la empresa lleva a preguntarse cuáles pueden ser los motivos que han llevado al empresario a crear unas partidas negativas de gastos, que suponen un aumento de su base imponible en el IRPF, y que sin embargo carecen de una justificación real.

Por qué razón tiene que inventarse una partida que minore los gastos deducibles del ejercicio.

Es decir, si el contribuyente no hubiera empleado las cuentas negativas de gastos sobre las que ahora no puede dar explicación habría registrado un resultado negativo de la actividad en algún caso absolutamente desproporcionado.

Esto se explica simplemente porque el gasto recogido en la base imponible de las facturas no es real.

En IVA, el contribuyente puede deducir la totalidad del IVA soportado, porque las cuotas devengadas declaradas son muy elevadas en comparación al IVA soportado real, dado que el principal componente de su partida de costes es la mano de obra, que no genera IVA deducible.

En cambio, en el impuesto personal, a efectos del cálculo del beneficio obtenido, no puede hacer lo mismo, y es que los costes de mano de obra, compras y suministros reales sí están contabilizados, y el supuesto gasto reflejado en la base imponible de las facturas sobredimensionadas no "cabe" dentro del volumen de ingresos.

Esa desproporción se resuelve inventando una partida de gastos negativa que determine un resultado final más proporcionado.

Baste señalar que esta forma de actuar es habitual en los casos de empleo de facturas "infladas" que tienen como objeto minorar los ingresos a realizar por el IVA.

No obstante el recurrente para desvirtuar tales apreciaciones y cálculos y tras cuestionar los datos tomados en cuenta por la Inspección a la hora de realizar dicha regularización por aplicación del método de estimación directa refiere, por un lado, que atendiendo a la contabilidad de la empresa y tomando en consideración el importe de las compras contabilizados y servicios relacionados con éstas, se produce una desproporción con el volumen de ingresos alcanzados, resultando que con el importe de las compras de materiales de construcción y demás aprovisionamientos durante los ejercicios inspeccionados, tal y como resultan de los datos contables, no es posible ejecutar las obras en las que se intervinieron durante los citados ejercicios, por lo que, necesariamente se concluye que el recurrente, durante dichos ejercicios hubo de contar con otros

materiales y aprovisionamientos que no se encontraban debidamente contabilizados, por lo que la regularización por el método de estimación directa no resultaba posible ante la existencia de alteraciones en la contabilidad. .

Sustenta la parte actora sus alegaciones en el informe pericial aportado del que se desprende que la imposibilidad de acudir al método de estimación directa pues los datos contabilizados no resultan acordes, ni con la actividad desarrollada por la empresa durante los ejercicios objeto de regularización, ni con la actividad desarrollada en el sector de la construcción durante tales ejercicios.

A la vista de la prueba practicada esta Sala comparte las conclusiones alcanzadas por el recurrente al quedar debidamente acreditado, del examen de la prueba practicada por éste, que ciertamente las anomalías contables que se produjeron durante los ejercicios inspeccionados impedían a la Inspección a acudir al método de estimación directa, aunque fuera únicamente para regularizar una parte de la base imponible e igual que se hizo con la regularización de la parte correspondiente a la mano de obra relativa a las facturas sobredimensionadas y falseadas, calculada mediante la estimación indirecta, debió ser este el método utilizado para llevar a cabo la regularización de la totalidad de la base imponible correspondiente al IRPF de los ejercicios inspeccionados, no existiendo los presupuestos necesarios para poder aplicar la estimación directa a la vista de las anomalías contables existentes.

Que las anteriores conclusiones deben conducir, sin más, a la estimación del recurso interpuesto y la anulación de la Resolución impugnada y las actuaciones de las que trae causa, quedando sin efecto el acuerdo sancionador impugnado ante la anulación de las liquidaciones de las que trae causa.

Sexto.

La estimación del recurso interpuesto conlleva la expresa imposición de costas a la parte demandada, de conformidad con el art. 139 de la LJCA limitadas a la cuantía máxima de 1.500 euros por los honorarios de letrado y 334'38 euros por la minuta del procurador.

Vistos los preceptos citados y demás de general y concordante aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Félix representado por la Procurador D^a ENCARNACIÓN GONZÁLEZ CANO y asistido por el letrado D. FRANCISCO SERANTES CALLON contra la Resolución de fecha 26-7-2016 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, por la que se desestiman las reclamaciones formuladas NUM000 y su acumulada NUM001 y NUM002 contra la liquidación de IRPF ejercicios 2008, 2009 y 2010 , la sanción reducida, por el mismo concepto, y el acuerdo de exigencia de reducción practicada, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

ANULANDO la Resolución impugnada y las liquidaciones y acuerdo sancionador del que trae causa por no ser conforme a derecho.

Con expresa imposición de costas a la parte demandada en los términos previstos en el FD 6 de la presente resolución.

Contra esta sentencia cabe, en su caso, recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la LJCA , según redacción dada por la disposición Adicional tercera. 1 de la LO 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la LO 6/1985, del Poder Judicial.

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, en el día de la fecha, hallándose celebrado audiencia pública en la Sección Tercera de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, 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