

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076282

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 1048/2019, de 17 de septiembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 273/2018

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades profesionales. Diferencias entre empresario y profesional. La Inspección entendió que el recurrente estaba erróneamente dado de alta en el IAE desde 2007 en el Epígrafe 967.2 de la Secc. 1.ª de las Tarifas del IAE «Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte», ya que desde 1999 había estado dado de alta por su actividad profesional Epígrafe 043 «Pilotos Entrenadores y Preparadores de Motociclismo y Automovilismo»). Se pretende justificar el cambio de alta en la edad y la imposibilidad de llevar a cabo la actividad profesional. La Sala coincide con la Administración en que el empresario ejerce una actividad como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del sujeto pasivo, mientras que el profesional actúa por cuenta propia y desarrolla personalmente la actividad de que se trate ejerciéndola como una manifestación de la capacidad personal. La Inspección no encuentra pruebas que avalen su posición de calificar la actividad como profesional (local; personal contratado y requerimiento a terceros). El actor no necesitaba el local para desempeñar su actividad, porque era profesional. Tampoco necesitaba personal contratado. El actor no asumía a riesgos, propios de los empresarios. Ningún dato acredita que se está ante una actividad empresarial, por lo que ha de quedar encuadrado como actividad profesional y no empresarial. **Estimación directa. Actividades profesionales. Ingresos.** La segunda cuestión a dilucidar consiste en determinar si se ha utilizado correctamente el método de estimación directa o si debió acudir al de estimación indirecta, teniendo en cuenta que el recurrente no ha llevado libros ni puede justificar gastos y facturas. Si se admitiera este razonamiento, es evidente que bastaría a cualquier obligado tributario con no llevar los libros de contabilidad a los que está obligado y no guardar o destruir todos los justificantes de gastos y facturas para acudir al método de estimación indirecta, cuando este método es totalmente subsidiario, hasta el punto de que el órgano que practica la liquidación ha de justificar su elección. Lo relevante es que, en este caso, la Inspección pudo determinar la base aplicando el método de estimación directa, por lo que no habría podido justificar acudir al método de estimación indirecta. Y ello no contraviene los criterios del TEAR sino que los reafirma. En todo caso ha de estarse a cada caso concreto y en este la Inspección pudo utilizar el método de estimación directa para regularizar el tributo. Se aprecia culpabilidad, por lo que se confirma la sanción.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 53, 58, 104, 108, 141, 142 y 158.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 62.

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc. 1.ª, Epígrafe 967.2 y Secc. 3.ª, Epígrafe 043.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.), arts. 1 y 25.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 78.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 104.

Constitución Española, art. 24.

Código Civil, art. 1.104.

PONENTE:*Doña María Luisa Pérez Borrat.*

Magistrados:

Don JAVIER AGUAYO MEJIA
Doña MARIA LUISA PEREZ BORRAT
Doña MARIA FERNANDA NAVARRO ZULOAGA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 273/2018

Partes: Luis Angel C/ TEAR

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo percibimiento de responsabilidad civil y penal.

SENTENCIA Nº 1048

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D. JAVIER AGUAYO MEJÍA

MAGISTRADO/AS

Dª MARIA LUISA PÉREZ BORRAT
DªMª FERNANDA NAVARRO DE ZULOAGA

En la ciudad de Barcelona, a diecisiete de setiembre de septiembre de dos mil diecinueve.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 273/2018, interpuesto por D./Dª Luis Angel, representado/a por el/la Procuradora D./Dª NOEL MÁS-BAGA MUNNÉ y asistido por el/la Abogado/a D./Dª Patricio Manzano González, contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dª MARÍA LUISA PÉREZ BORRAT, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Por la representación de la parte actora se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho primero.

Segundo:

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

Tercero:

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, en fecha 8 de mayo de 2019 se acordó atribuir el enjuiciamiento de este recurso a la Sección de Refuerzo de la Sección Primera, en cumplimiento de la medida de refuerzo acordada por el Consejo General del Poder Judicial, y se señaló día y hora para la votación y fallo, la cual tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto:

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del recurso y posición de la parte demandante**

Es objeto de este recurso la Resolución del TEAR de Cataluña, de 15 de diciembre de 2017, dictada en la reclamación económico-administrativa nº 17/504/2014 y acumulados, en virtud de la cual se estimaban en todo o en parte algunas de las reclamaciones. Concretamente se estimaban en parte las reclamaciones NUM000; NUM001 y se estimaba totalmente la reclamación NUM002 y se desestimaron las reclamaciones NUM003; NUM004 y NUM005.

En la demanda se plantean diversas cuestiones relacionadas con la falta de motivación que se agrupan en dos bloques.

A. En el primero, incluye todas las alegaciones relacionadas con la motivación de las actas de inspección y las pruebas:

(i) Inclusión en el epígrafe correcto del IAE. La actividad del recurrente es la de empresario y no la de profesional.

(ii) Incorrección de la utilización del método de estimación directa. La AEAT debió haber acudido al método de estimación indirecta.

(iii) Práctica deshonestas de la unidad inspectora en los términos que resultan del acuerdo de adopción de medidas cautelares y error en la aplicación de la norma al no ajustarse al principio de legalidad, porque era de aplicación al caso el art. 53 de la LGT y debiera haberse acudido al procedimiento del art. 158 de la ley, que es un procedimiento especial y diferente. En consecuencia, el acuerdo de liquidación es nulo de pleno derecho (art. 62.1 Ley 30/1992).

B. El segundo bloque de alegaciones hace referencia al procedimiento sancionador.

(i) No se prueban los elementos que determina la potestad sancionadora.

(ii) Aplicación al caso de la SAN, de 10 de mayo de 2012, que transcribe y que, resumidamente, se ha constatación de graves deficiencias en los hechos probados, en especial de la culpabilidad, necesidad de motivar la resolución e inidoneidad de acudir a las pruebas por presunciones, siendo aplicables los principios propios del Derecho penal que exige una prueba de cargo para destruir la presunción de inocencia.

A. Alegaciones contra las pruebas y motivación de las actas de inspección

En relación con el primer motivo del primer bloque, es decir, la correcta o incorrecta calificación del recurrente como profesional y no como empresario y la consiguiente inclusión del demandante en un concreto en el epígrafe correcto del IAE, comienza su impugnación cuestionando la interpretación que ha hecho la AEAT de la norma y los criterios tenidos en cuenta para diferenciar qué es un empresario y qué es un profesional. La Inspección entendió que estaba erróneamente dado de alta en un epígrafe del IAE que no le correspondía, al haberse dado de alta en 2007 de otro epígrafe -el 967.2 de la Sección Primera: actividades empresariales- de las tarifas del IAE sobre actividades económicas: "Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte"- sin que la naturaleza del obligado tributario variara (desde el 1 de febrero de 1999 al 30 de enero de 2007 había estado dado de alta por su actividad profesional epígrafe 043 "Pilotos Entrenadores y Preparadores de Motociclismo y Automovilismo"). Por otra parte, las consultas en las que se ampara la Administración no tienen valor normativo, porque la determinación de quién es sujeto pasivo y de cómo se determina la deuda tributaria son elementos que están sujetos al principio de reserva de ley.

Expone que la Inspección ha llegado a esta conclusión porque, concretamente y partiendo de que en algunos supuestos no es a priori fácil establecer una clara distinción entre actividad empresarial y actividad profesional, a efectos del IAE, considera que existen ciertos elementos que permiten por vía interpretativa llegar a conclusiones suficientemente claras en orden a una correcta aplicación del tributo en cuestión. A tales efectos, se entiende que es profesional quien actuando por cuenta propia desarrolla personalmente la actividad de que se trate ejerciéndola como una manifestación de la capacidad personal. En cambio, se estaría ante un empresario cuando una actividad se ejerce como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del sujeto pasivo.

El actor acude al art. 1 del Código de Comercio que define quién es comerciante y sostiene que dicho concepto se equipara al empresario (art. 25 del C. Com.) y la lectura de estos artículos y en base a los hechos descritos en el acuerdo de liquidación derivados de las actas concluye que su actividad única es la de prestar servicios de perfeccionamiento deportivo en concreto en el deporte del motociclismo, por ello que se dio de alta en el epígrafe correcto del IAE como empresario y no ve indicios para que se dicte ningún acuerdo de liquidación.

Seguidamente cuestiona la competencia de la Inspección para definir quién es profesional o empresario; para establecer un concepto o definición, negando dicha competencia al amparo de los arts. 141 y 142 de la LGT, de cuya lectura le lleva a entender que el órgano inspector es un mero instrumento de ejecución de los presupuestos legales establecidos, sin que pueda tener capacidad legislativa para, en base a su criterio, establecer o fijar definiciones de lo que es un empresario o profesional, por lo que no puede ampliar su contenido o intentar llevar un criterio más allá de lo establecido en una disposición legal y por su afán de aplicar los tributos, considerando como profesional a quien, actuando por cuenta propia, desarrolla personalmente la actividad de que se trate ejerciéndola como una manifestación de la capacidad personal. En cambio se estaría ante un empresario, cuando la actividad se ejerce como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del sujeto pasivo.

Entiende que en este caso, la Inspección se refiere a las clases que establece el epígrafe pero obviando que el epígrafe continúa y amplía el concepto a servicios de perfeccionamiento del deporte, aclarando en todas las facturas y manifestaciones realizadas por clientes del recurrente que presta servicios de "perfeccionamiento del deporte de motociclismo circunstancia que deja de forma clara e inequívocamente determinado el epígrafe donde ha de encuadrarse el contribuyente". Por lo demás, la inspección no encuentra pruebas que avalen su posición de calificar la actividad como profesional (local; personal contratado y requerimiento a terceros) sino que el acta se basa en apreciaciones y cuestiones de criterio.

Por todo ello, afirma que lo que realiza es una actividad empresarial (art. 78.2 de la Ley de Haciendas Locales) y no una actividad profesional, en la medida en que dispone, de un pequeño (incluido en sus declaraciones de IRPF, ejercicios 2011 y 2012) en el que desempeña su labor preparatoria que después plasmará en los circuitos. Su actividad se realiza en su mayor parte en los circuitos de motociclismo, y solo necesita como medios, un equipo informático, un televisor para estudiar los diversos modos de conducción para la aplicación práctica posterior de sus servicios. La Inspección ha olvidado mencionar la existencia de ese pequeño local, preguntándose si tal omisión ha sido intencionada, pues las Actas de conformidad se presumen ciertas en los términos que recoge el art. 108 de la LGT.

En cuanto al personal, admite que no tiene personal contratado e implícitamente que no lo necesita porque los equipos de motociclismo tienen contratado personal sobradamente cualificado que ponen a su disposición.

La Inspección fundamenta sus conclusiones en que el recurrente no asume riesgos económicos inherentes al desarrollo de esta actividad. A tales efectos alega que si no prestara un servicio de calidad a sus clientes perdería toda credibilidad comercial y los contratos. "Su éxito económico depende directamente de [la] calidad del servicio prestado".

Por último, en relación con los requerimientos a clientes, manifiesta que se hace una interpretación sesgada de los mismos, pues en ellos queda claro que: (i) imparte clases de perfeccionamiento de pilotaje de motocicletas para el personal indicado por los clientes en los circuitos que se indiquen; (ii) examinadas las facturas emitidas por el obligado tributario se pone de manifiesto que el precio de los servicios es global; y (iii) los precios se pactan con los clientes verbalmente en función de la oferta y la demanda (aporta manifestaciones del obligado tributario, pero estas no prueban nada claramente si se observa con detenimiento su lectura), manifestando que la Inspección debería dejar claros los motivos para poder ser desvirtuados por el recurrente y con invocación de la STS de 17 de septiembre de 1998, solicita la anulación de las liquidaciones porque el procedimiento de inspección vulnera el art 24 de la CE.

B. La segunda cuestión controvertida es que la Inspección debió utilizar el método de estimación indirecta porque no hay obligación de conservar todos los justificantes de los gastos de la actividad (art. 104.2 de la LIRPF y 68 de su Reglamento, en los términos que transcribe).

En este caso, no comprende el acuerdo de liquidación porque el obligado tributario no ha conservado las facturas de gastos que se podría deducir en estimación directa. En caso de ser precisa la regularización, la Inspección debería haber acudido al método de estimación indirecta o al menos considerar dicha posibilidad teniendo en cuenta los escasos datos disponibles en cuanto a gastos de la actividad pues podría ser más favorable al contribuyente (art. 53 de la LGT).

Manifiesta que en el método de estimación directa, es necesario que el obligado tributario lleve una contabilidad conforme al Código de Comercio y el Plan General Contable (libros de gastos y de ingresos y conservar las facturas de ambas partidas). Como el recurrente no lo hizo se está en los supuestos del art. 53.1.c) y d) de la LGT y no se puede acudir al método de estimación directa que es desfavorable al contribuyente.

Al no haber acudido a dicho método y aun teniendo en cuenta el porcentaje de 5% de gastos de difícil justificación, la Inspección determinó un rendimiento con unos gastos conocidos mediante declaraciones informativas de terceros de donde resulta una cuota desproporcionada al no haberse tenido en cuenta que el contribuyente debió haber incurrido en gastos de transporte, preparación, cursos, etc. que hubieran debido considerarse (art.158 de la LGT que regula el método de estimación indirecta). En definitiva, la utilización del método de estimación directa es cuestionable cuando no queden claros los gastos de la actividad. En este caso, la Inspección tuvo en cuenta unos pocos conocidos de forma indirecta y son mínimos a sabiendas que el obligado no llevó la contabilidad y no conservó los justificantes de las compras o gastos habidos durante el periodo regularizado.

Invoca el criterio seguido por el propio TEA (Resolución de 28 de mayo de 2008) en relación con el régimen a utilizar para la determinación de las bases en casos como por ausencia de contabilidad así como la subsidiariedad del régimen de estimación indirecta frente al de estimación directa, que se utilizará cuando sea imposible estimar directamente la base imponible y siempre que se justifique que concurren los presupuestos para utilizar el método de estimación indirecta. En aquel caso, señala el recurrente, la Inspección determinó la base imponible mediante el método de estimación indirecta, ante la ausencia de libros registros de ingresos y gastos (IRPF), en cambio sí acudió a la estimación directa en relación con el IVA.

(iii) En último lugar, alega la práctica deshonestas de la unidad inspectora que resulta del acuerdo de adopción de medidas cautelares.

Se refiere a: (i) la propiedad de participaciones de una sociedad deudora de la HP, EAKENA PROMOCIONES, que es un dato falso porque transmitió la propiedad de dichas acciones en 2012; (ii) existe riesgo de no cobrar la deuda tributaria porque en 1995 (periodo prescrito) el demandante agotó los plazos de pago (ni siquiera pregunta ni aporta datos por si pudiera haber tenido dificultades de pago); (iii) incidencias en la entrega

de las notificaciones, que niega pues si no ha podido atender por motivos laborales lo ha comunicado; (iv) aprecia riesgo porque el recurrente ha dilatado el procedimiento (en realidad, el recurrente avisó que no podía acudir en agosto y que fue por las vacaciones de la Inspección que se señaló en septiembre sin comunicar que esto era una dilación imputable al contribuyente sin informarle de sus consecuencias); (v) la inspección considera que es de riesgo porque firma actas en disconformidad (cuando tiene todo el derecho a hacerlo) y (vi) la Inspección ha errado al aplicar el artículo y no se ha sujetado al procedimiento legalmente establecido porque es aplicable al caso el art. 58 y 158 de la LGT, de modo que la actividad llevada a cabo por la Inspección es nula de pleno derecho al haber prescindido absolutamente del procedimiento legalmente establecido, con ausencia de los principios esenciales de audiencia y conformidad del interesado (art. 62.1 de la Ley 30/1992).

B. Alegaciones contra el procedimiento sancionador.

En esta impugnación invoca la SAN de 10 de mayo de 2012 y relaciona todos los puntos de dicha Sentencia que considera que pueden trasladarse a este caso (no se enuncian los hechos probados sino que se han tomado en consideración hechos que resultan del Acta de disconformidad; motivación genérica de la culpabilidad, partiendo de una incorrecta dada de alta en epígrafe del IAE; coincidencia en el funcionario que realiza las actuaciones liquidatorias y el régimen sancionador; falta de consignación de los hechos probados, es decir, los actos típicos merecedores de sanción, que no es un mero defecto formal; se acude a la prueba de presunciones cuando este medio de prueba es inviable en materia sancionadora, al trasladarse los principios propios del derecho penal al procedimiento administrativo sancionador, requiriendo prueba de cargo que destruya la presunción de inocencia (la prueba de presunciones no dispensa a la Inspección a acreditar los elementos de la potestad sancionadora, exigiéndose en este caso una prueba complementaria).

Del mismo modo, señala que se presentaron alegaciones que fueron desestimadas y que la inspección omitió contestar, mencionando concretamente la apreciación de la inspección en relación con la conclusión de la Inspección de que está erróneamente dado de alta en el epígrafe 967.2 de "Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte", debiendo figurar en el epígrafe 043 "Pilotos Entrenadores y Preparadores de Motociclismo y Automovilismo", por lo que concluye que el recurrente es un profesional y no un empresario. Es de destacar que en este epígrafe estuvo dado de alta desde el 1 de febrero de 1999 al 30 de enero de 2007. La Inspección aduce que, sin que la naturaleza de la actividad cambiara, se dio de alta en el epígrafe 967.2 que no le correspondía (en virtud del cual obtenía una menor tributación). Al respecto señala que al ser la inspección de alcance general y solo teniendo facultades para comprobar los ejercicios indicados, no puede conocer si había o no variado su actividad. Esta hipótesis se hace a efectos de poner de manifiesto algún grado de culpa, cuando la inspección ha de acreditar la culpabilidad (es decir, la inspección no puede comprobar periodos prescritos; no aporta prueba alguna de que la actividad fuera la misma hasta 2007 y a partir de ese año, pues con el paso del tiempo los pilotos pierden facultades y han de cambiar de actividad), además, se ha producido un abuso en la actividad de la Inspección.

A tales efectos invoca la doctrina del TEAR (Resolución de 23 de enero de 2014) sobre la necesidad de motivar el juicio de culpabilidad y hace referencia al acuerdo de imposición de sanción (páginas 10 de 18), reproduciendo lo dicho en el apartado anterior, afirmando que corresponde a la Inspección acreditar que el recurrente conocía que obraba de forma errónea a sabiendas y con ánimo de fraude (que el recurrente desarrollaba la misma actividad y que cuando se dio de alta en una actividad empresarial conocía que no podía darse de alta del citado epígrafe).

Por todo ello, solicita que se estime el recurso y se anule el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador.

Segundo. Oposición de la Administración demandada

El Abogado del Estado se opone al recurso, dando por reproducida la relación fáctica que resulta del acto recurrido especialmente, en el relato de los hechos.

Sostiene que la actividad administrativa está suficiente motivada, en los términos que exige la doctrina que no precisa de un análisis exhaustivo y pormenorizado de las cuestiones planteadas, defecto que, caso de existir, no generaría la nulidad de la Resolución, sino a lo sumo de anulabilidad (STC 38/1981, de 23 de noviembre) y siempre que se hubiera producido indefensión.

En relación con la sanción y la ausencia de culpabilidad precisa que con una conducta negligente es suficiente para cometer la infracción (art. 1104.1 del Código Civil).

Invoca la Sentencia de la Sección Primera de esta Sala nº 960/2010, de 20 de octubre, que ha reiterado la doctrina existente en relación con el juicio de culpabilidad en los términos que reproduce y que no resulta de aplicación en los casos en que estamos ante normas claras (STS de 2 de junio de 2005, RJ 2005, 5453 y STSJ de Cataluña, Sección Primera, nº 1417/2005, de 23 de diciembre, y STS de 26 de mayo de 2016), culpabilidad que se aprecia porque el contribuyente ha estado dado de alta desde el 30 de enero de 2007 en el epígrafe correspondiente a las "Escuelas y Servicios de Perfeccionamiento del Deporte" pretendiendo tener la consideración de profesional y no de empresario, por lo que se cumplen los requisitos del art. 78 de la LHL.

Por todo ello, solicita que se desestime el recurso.

Tercero. Resolución de la controversia.

Vistos los términos en que ha quedado planteado el debate y las alegaciones de ambas partes, podemos avanzar que el recurso ha de ser desestimado.

Nos referiremos en primer lugar a las alegaciones relativas a la liquidación en la medida en que sean relevantes para resolver la controversia.

El demandante cuestiona el criterio de la Inspección que ha considerado que su actividad no es empresarial sino profesional porque desde el 30 de enero de 2007 se dio de alta en el epígrafe correspondiente (967.2 de la Sección Primera -actividades empresariales- de las tarifas del IAE sobre actividades económicas "Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte"). Con anterioridad, desde 1999 se había dado de alta en otro epígrafe "el 043 "Pilotos Entrenadores y Preparadores de Motociclismo y Automovilismo)", que es el que la Inspección considera que debería mantener.

Pues bien, de entrada conviene puntualizar que cuando la Inspección de los tributos desempeña su actividad de comprobación e investigación viene obligada a someterse a la ley y al Derecho. No existe ninguna duda de que la Inspección ha de interpretar la ley antes de aplicarla al caso concreto, sin que ello implique invasión de competencias de otros poderes del Estado.

Se pretende justificar el cambio de alta en la edad y la imposibilidad de llevar a cabo la actividad profesional. Ahora bien, lo determinante aquí es si la actividad que desarrolla el recurrente puede considerarse una actividad empresarial.

Pese a los esfuerzos de la parte demandante es evidente que ninguna prueba hay de que el recurrente sea un empresario. La posesión o propiedad de un pequeño local no es, por sí solo, indicativo de una actividad empresarial ni que en él se desempeñara una labor preparatoria. El local no era necesario porque, además, el recurrente no ejercita una actividad empresarial.

La falta de mención del local en las Actas de conformidad no hace prueba de su inexistencia. Las actas de conformidad se presumen ciertas en aquello que consta en las mismas (hechos positivos), y aun así pueden ser impugnadas si se incurre en error de hecho (art. 108 de la LGT).

El propio demandante reconoce que su actividad se realiza en su mayor parte en los circuitos de motociclismo, y que solo necesita como medios, un equipo informático, un televisor para estudiar los diversos modos de conducción para la aplicación práctica posterior de sus servicios.

Del mismo modo, reconoce que no tiene personal contratado porque los equipos de motociclismo tienen contratado personal sobradamente cualificado que ponen a su disposición. Luego, tampoco era necesario el personal.

Por último, frente a lo alegado por la Inspección afirma que sí corre riesgos porque "Su éxito económico depende directamente de [la] calidad del servicio prestado".

Pues bien, además de lo dicho, lo determinante es dilucidar qué actividad lleva a cabo el obligado tributario porque coincidimos con la apreciación de la Administración en que el empresario ejerce una actividad como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del sujeto pasivo, mientras que el profesional actúa por cuenta propia y desarrolla personalmente la actividad de que se trate ejerciéndola como una manifestación de la capacidad personal. Y en este caso hemos de tener en cuenta las siguientes apreciaciones:

El actor no necesitaba el local para desempeñar su actividad, porque era profesional. Tampoco necesitaba personal contratado. El actor no asumía a riesgos, propios de los empresarios. También en la actividad profesional el éxito -económico y de cualquier orden- depende directamente de la calidad del servicio prestado. Los conceptos que incluyen las facturas mencionadas en la demanda, en la que el precio de los servicios es global y los precios se pactan con los clientes verbalmente en función de la oferta y la demanda no acreditan que se está ante una actividad empresarial. Todo ello corroborado por los requerimientos a clientes (de los que resulta que impartía clases de perfeccionamiento de pilotaje de motocicletas para el personal indicado) son circunstancias que, en su conjunto, permiten concluir que presta servicios de "perfeccionamiento del deporte de motociclismo", por lo que ha de quedar encuadrado como actividad profesional y no empresarial.

La segunda cuestión a dilucidar consiste en determinar si se ha utilizado correctamente el método de estimación directa o si debió acudir al de estimación indirecta (como propone el demandante) teniendo en cuenta que el recurrente no ha llevado libros ni puede justificar gastos y facturas. El demandante afirma que ante esa imposibilidad debió acudir al método de estimación indirecta y sujetarse al procedimiento establecido para ello (art. 53.1.c) y d) y art. 158 de la LGT). Al no haberlo hecho estamos ante una actividad nula de pleno derecho.

Si se admitiera este razonamiento, es evidente que bastaría a cualquier obligado tributario con no llevar los libros de contabilidad a los que está obligado y no guardar o destruir todos los justificantes de gastos y facturas para acudir al método de estimación indirecta, cuando este método es totalmente subsidiario, hasta el punto de que el órgano que practica la liquidación ha de justificar su elección.

Lo relevante es que, en este caso, la Inspección pudo determinar la base aplicando el método de estimación directa, por lo que no habría podido justificar acudir al método de estimación indirecta. Y ello no contraviene los criterios del TEAR sino que los reafirma. En todo caso ha de estarse a cada caso concreto y en este la Inspección pudo utilizar el método de estimación directa para regularizar el tributo.

El tercer motivo descansa en una alegada práctica deshonesta de la unidad inspectora en el sobre adopción de medidas cautelares, que nada tienen que ver con la impugnación de la liquidación, pues en sede de medidas cautelares no se puede entrar a examinar el fondo del asunto y se aprecian indicios para resolver si concurren los presupuestos que permiten adoptar la suspensión de la ejecutividad del acto.

Por lo demás, ya hemos dicho que era procedente acudir al método de estimación directa y no indirecta, por lo que ha de rechazarse que estemos ante una actividad nula de pleno derecho, por no haberse respetado el procedimiento legalmente establecido ni los principios esenciales de audiencia y conformidad del interesado.

Solo nos queda revisar la legalidad del acto sancionador.

Tampoco en este punto asiste la razón al demandante. La Inspección de los tributos ha llevado a cabo una correcta valoración de los hechos y ha elaborado en base a los mismos el juicio de culpabilidad, para llegar a la conclusión de que la actividad del sujeto pasivo no se encuentra amparada en una interpretación de la norma.

Resulta relevante el cambio de alta en el IAE. No importa qué actividad desarrollara con anterioridad (sin que la mención al dato implique que la Inspección haya revisado ejercicios prescritos, pues ha citado el cambio de epígrafe en el IAE para reforzar su convicción) sino si en los ejercicios ahora regularizados estaba correctamente dado de alta en el epígrafe del IAE que le correspondía en función de la actividad que realizaba concretamente, la profesional o la empresarial, y si, en consecuencia, había tributado correctamente.

Ciertamente la irregularidad en el alta en el IAE no sería por sí sola determinante de la culpabilidad, pero sí lo es el conjunto de circunstancias que resultan del expediente y que han sido debidamente tenidas en cuenta por las resoluciones sancionadoras en la medida en que han apoyado el juicio de culpabilidad del recurrente, a título de negligencia (cualquiera que sea su grado) y han destruido el principio de presunción de inocencia, pues existe conformidad entre las partes en que no cabe la responsabilidad objetiva.

Respecto a la prueba de presunciones hemos de tener en cuenta que partiendo de los hechos probados se aprecia el enlace preciso entre dichos hechos y la conclusión a la que llega la Administración en el juicio de reprochabilidad. A ello hay que unir que el recurrente no presentó sus declaraciones sujetándose a la norma que tenía que aplicar; que su actividad no es empresarial sino profesional y que ni siquiera razona que su conducta pudiera quedar amparada en una interpretación razonable de la norma. No se trata de un juicio de culpabilidad por exclusión, sino de una conclusión razonada y ajustada a los hechos y circunstancias del caso.

En consecuencia, en este punto el recurso también ha de ser rechazado.

Cuarto. Costas

En relación con las costas, han de imponerse a la parte recurrente al no apreciar el Tribunal justa causa litigandi. No obstante, el art. 139 de la LJCA permite al Tribunal moderar o limitar la imposición de costas en función de las circunstancias. En aras también al Acuerdo del Pleno de esta Sala de 26 de mayo de los corrientes, debemos limitar las costas a un máximo de 2.000 euros (IVA incluido).

FALLO

1º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 273/2018, interpuesto por Don Luis Angel contra la Resolución del TEAR arriba indicado.

2º) Imponer las costas a la parte actora con los límites establecidos en el último fundamento de derecho de la presente.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de 30 días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente art. 89 de la LJCA.

La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE núm. 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del Tribunal Supremo.

Notifíquese esta sentencia a las partes, contra la que cabe interponer recurso de casación en el plazo de treinta días.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/.

PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por la Magistrada ponente. 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.