

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078533

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 244/2020, de 2 de marzo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1541/2018

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Imputables a la Administración. Dilación por entrega de pen drive ilegible no advertido oportunamente por la Administración. En el presente caso, la dilación producida por el requerimiento de información contestada por el contribuyente mediante la entrega de un pendrive que según sus propias manifestaciones contenía facturas de ingresos, medios de cobro y diversos extractos bancarios. La diligencia posterior no hace referencia a ninguna imputación temporal, sino únicamente alude a que «debido a errores informáticos, los extractos de movimientos aportados resultan ilegibles». Nada se menciona respecto al resto de la documentación que incluía el pendrive; y continuación, se consigna en la diligencia que el compareciente autoriza a la Inspección a solicitar a las entidades bancarias, los extractos de movimientos bancarios de unas cuentas concretas. A juicio de la Sala, no existe ningún requerimiento de documentación al recurrente, una vez que la Administración verificó que el contenido del pen drive era ilegible, es decir, la Administración no advirtió en ningún momento a la recurrente que el pen drive era inidóneo, antes de proceder a imputarle directamente la dilación, por lo que no resulta coherente imputar un periodo de tiempo, cuando se observa una falta de diligencia por parte de la propia Administración, quien debió haber constatado inmediatamente en el momento de la entrega la idoneidad de la documentación aportada y sin embargo, se limitó a esperar un periodo de 57 días para manifestar una ilegibilidad que no ha podido siquiera corroborar. El requerimiento de información contestado mediante la entrega del pen drive se produjo cuando el procedimiento se había iniciado más de un año antes. Se evidencia un cierto sesgo de la Administración por tratar de atribuir al obligado tributario una dilación relevante.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 103, 104 y 150.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 98 y 102.

PONENTE:

Doña María Prendes Valle.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2018/0029771

Procedimiento Ordinario 1541/2018 SECCIÓN DE APOYO

Demandante: MEDICIS PYB, S.L.

PROCURADOR D. RAMON RODRIGUEZ NOGUEIRA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA

Presidente:

D. JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Magistrados:

D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Dña. MARÍA PRENDES VALLE

En la Villa de Madrid a dos de marzo de dos mil veinte.

Visto por la Sección de Apoyo a la Sección Quinta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, los autos del presente recurso contencioso-administrativo número 1541/2018, interpuesto por el Procurador D. Ramón Rodríguez-Nogueira en nombre y representación de MEDICIS PYB S.L, contra la Resolución de fecha 27 de septiembre de 2018, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, en el procedimiento 28-06232-2015 y 28-06246-2015, por la que estima en parte la reclamación presentada frente al Acuerdo de liquidación de fecha 10 de febrero de 2015, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, por cuantía de 32.970,31 euros y Acuerdo de imposición de sanción de fecha 10 de febrero de 2015 por el mismo concepto y ejercicio.

Ha sido parte demandada en las presentes actuaciones, la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

Siendo Ponente, la Magistrada Ilma. Sra. Dña. María Prendes Valle.

Materia: Impuesto sobre el Valor Añadido.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Interposición.*

Por el Procurador D. Ramón Rodríguez-Nogueira en nombre y representación de MEDICIS PYB S.L se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 21 de diciembre de 2018, acordándose mediante Decreto de 11 de enero de 2019, su tramitación de conformidad con las normas establecidas en la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo (LJCA) y la reclamación del expediente administrativo.

Segundo. *Demanda.*

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, mediante escrito presentado el 26 de septiembre de 2019, en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando:

"dicte sentencia por la que, en consideración a lo expuesto:

1. Declare la nulidad de la resolución impugnada y, consecuentemente, de los Acuerdos de Liquidación y Sancionador de los que trae causa, en consideración a los distintos motivos expuestos en la presente demanda.

2. Subsidiariamente, acuerde anular la resolución impugnada y los Acuerdos de Liquidación y Sancionador de los que trae causa, por considerar incorrecta la regularización practicada por la Administración por haber utilizado un método de estimación indirecta, prescindiendo total y absolutamente de los requisitos para su utilización y, también, por no haber aplicado la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con el modo de determinar la base imponible del IVA en los supuestos de descubrimiento de contraprestaciones no declaradas.

3. Subsidiariamente, acuerde anular la resolución impugnada por haber realizado un cómputo erróneo de los intereses de demora en tanto el plazo de devengo de los mismos debe excluir los días de duración del procedimiento inspector que excede de 365 días.

4. En todo caso, reconozca la improcedencia de sancionar la conducta de mi representada por considerar que no concurren los requisitos de culpabilidad necesarios para la imposición de sanciones o, alternativamente, por la falta de motivación de ese elemento subjetivo del injusto en el acuerdo sancionador"

La demanda se formula sobre la base de la siguiente argumentación:

En primer lugar, denuncia que se ha superado el plazo máximo para la tramitación del procedimiento de inspección, lo que conlleva la imposibilidad de exigir intereses de demora desde la fecha en la que se ha superado el plazo de doce meses.

Explica que el procedimiento inspector se inició en fecha 9 de septiembre de 2013 y finalizó el día 13 de febrero de 2015, por lo que transcurrieron 522 días. Considera que las dilaciones imputables al contribuyente no se encuentran motivadas en dos aspectos: primero no se han determinado los motivos de la imputación de dichas dilaciones en el Acuerdo de liquidación y segundo, no se han concretado las razones por las que la falta de aportación de la documentación impidió a la Administración continuar con la actuación inspectora.

En concreto, denuncia que la Administración se limita a mencionar las dilaciones de forma genérica, pero sin hacer una exposición detallada de las causas determinantes de la imputación de las dilaciones, más allá de la enunciación de las causas.

A continuación examina cada una de las dilaciones y señala lo siguiente:

En cuanto a la dilación de 57 días, no consta solicitud de aplazamiento por parte de la entidad y tal como refleja la diligencia nº2, la Inspección efectuó requerimientos durante el periodo de dilación.

En cuanto a la dilación de 59 días, dispone que el hecho de que la Administración se hubiera demorado 57 días en revisar la información facilitada por la mercantil a través de la entrega de un pen drive, que luego resultó ser ilegible según lo manifestado por la Administración, denota una falta de diligencia por parte de la Administración.

En cuanto a la dilación de 14 días, señala que la Administración está obligada a otorgar un plazo suficiente para cumplir con el requerimiento y por tanto, considera que la Inspección se encuentra obligada a otorgar un plazo mínimo de diez días y no de dos, tal como se constata.

En cuanto a la dilación de cinco días, entiende que la Administración concedió a la recurrente un plazo irrisorio de dos días para revisar la exactitud de los importes consignados en las actas, lo que le obligó a interesar una ampliación.

En cuanto a las dilaciones de 19 días (entre el día 3 y 22 de octubre de 2013), 2 días (entre los días 18 y 20 de diciembre de 2013), 14 días (entre los días 7 y 21 de febrero de 2014) y 8 días (entre los días 4 y 12 de diciembre de 2014) considera que no se ha acreditado que dichas dilaciones hubieran supuesto una paralización del procedimiento inspector. Asimismo, tampoco consta en el expediente ninguna solicitud de aplazamiento.

Por último, hace hincapié en que la Administración no ha motivado que el retraso de la aportación de los documentos le hubiera impedido a la Administración continuar con la actuación inspectora.

Como consecuencia de lo anterior, no son imputables a la sociedad el conjunto de las dilaciones manifestadas con anterioridad, lo que implica que la Inspección superó de forma clara el periodo máximo de 12 meses para finalizar el procedimiento y no se pueden exigir los intereses de demora correspondientes a este plazo.

Al margen de las dilaciones, la demanda plantea la nulidad de los actos impugnados en cuanto se ha producido una flagrante violación del derecho a la intimidad del acto impugnado, pues el Acto de liquidación recoge no sólo un listado de pacientes sino también sus tratamientos médicos, lo que excede de la consideración de datos de contenido puramente patrimonial. Insiste en que la Inspección de Hacienda vulneró el derecho a la intimidad al incluir en las Actas de la Inspección y en los Acuerdos de Liquidación, datos identificativos de los pacientes e información referida a los tratamientos quirúrgicos realizados.

Asimismo, analiza la incorrecta regularización efectuada por la Inspección al utilizar el método de estimación indirecta de forma inadecuada. Desde esta perspectiva, entiende que la Inspección despreció tanto los datos aportados por la sociedad, como las reglas existentes para la determinación de la base imponible, pues tuvo en cuenta documentación aportada por los clientes que fue previa a la realización de las prestaciones. Asimismo, explica que no se ha justificado la utilización de este método, ni se ha incluido el informe legalmente exigible.

Por otro lado, la demanda centra su impugnación en que la Inspección determina los supuestos en los que resulta aplicable la exención, basándose únicamente en el tipo de intervención quirúrgica y no en la anomalía que se pretende tratar con el uso de la cirugía. Esto es, una misma técnica o procedimiento médico o quirúrgico puede servir o bien para tratar distintas enfermedades, o bien para perseguir fines puramente estéticos.

Asimismo, se queja de la falta de aportación del pen drive, facilitado por el propio recurrente, lo que a su entender demuestra la falta de diligencia por parte de la Inspección.

Por último, impugna el acuerdo sancionador, pues considera que no concurre el elemento subjetivo de la conducta, así como la ausencia de la motivación que sería exigible, habiendo incurrido la parte en una interpretación razonable.

Tercero. Contestación a la demanda.

El Abogado del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado el 25 de octubre de 2019 en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo.

El escrito de contestación centra su contenido en señalar que no se ha superado el plazo que corresponde a la tramitación del procedimiento inspector y que el acuerdo de liquidación motiva cada una de las dilaciones imputables, de modo que no se puede alegar indefensión. Del mismo modo, entiende que resultan procedentes las distintas dilaciones que se han recogido en el Acuerdo de liquidación, por tratarse de todas ellas de dilaciones imputables exclusivamente a la mercantil.

Por otro lado, parte de la conformidad a derecho de la liquidación, en cuanto es la recurrente quien debe probar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la calificación de las operaciones como exentas. Asimismo, explica que el método de estimación indirecta se ha utilizado como consecuencia de la imposibilidad de calcular la totalidad de los rendimientos obtenidos por la recurrente, dado que no anotaba todas las operaciones correspondientes a su actividad.

Por otro lado, estima que no se ha vulnerado el derecho a la intimidad de los pacientes, en cuanto solo se han recogido los datos necesarios a efectos de liquidar el impuesto.

Por último, confirma la legalidad del Acuerdo sancionador, al entender que cumple con todas las exigencias legales, incluida la correcta tipicidad, la motivación y la existencia del elemento subjetivo. Descarta la existencia de una interpretación razonable.

Cuarto. Prueba y conclusiones.

Mediante Decreto de 4 de noviembre de 2019, se fijó la cuantía del procedimiento en la cantidad de 148.214,97 euros y no habiendo solicitado las partes el recibimiento a prueba del recurso, se procedió a formular conclusiones. A continuación, se declararon conclusas las actuaciones.

De conformidad con los Acuerdos adoptados por la Sala de Gobierno de este Tribunal Superior de Justicia de fecha 4 de marzo y de 15 de octubre de 2019, se asignó el presente asunto a los miembros de la Sección de Apoyo a la Sección 5ª, dejando su debida constancia en el presente expediente.

A continuación, se señaló para votación y fallo el día 25 de febrero de 2020, fecha en que tuvo lugar la deliberación y votación, habiendo sido ponente la Ilma. Sra. Magistrada doña María Prendes Valle, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Resolución impugnada.

El presente recurso tiene como objeto, la Resolución de fecha 27 de septiembre de 2018, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, en el procedimiento 28-06232-2015 y 28-06246-2015, por la que estima en parte la reclamación presentada frente al Acuerdo de liquidación de fecha 10 de febrero de 2015, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011, 2 trimestre, por cuantía de 32.970,31 euros y Acuerdo de imposición de sanción de fecha 10 de febrero de 2015 por el mismo concepto y ejercicio.

La Resolución únicamente estima que en el acuerdo de liquidación no deben computarse dos días del total imputados al contribuyente, concluyendo que el resto de las dilaciones son conformes a derecho y por tanto, no existe la prescripción argüida por el reclamante.

En cuanto a la información y datos utilizados por la Inspección como elementos de convicción entiende que la información y datos utilizados no afectan al ámbito de la intimidad personal y familiar protegido por el derecho constitucional, teniendo en cualquier caso una trascendencia tributaria que justifica su requerimiento y utilización como prueba de cargo. En cuanto al requerimiento de información remitido a la mercantil ALLERGAN S.A señala que la información facilitada no fue exigida por la Inspección, aunque añade que de cualquier forma, dicha información no sustenta la fundamentación fáctica de la regularización practicada.

En conexión con lo anterior, concluye que resulta imprescindible que la Administración tributaria tenga acceso a cada una de las operaciones de cirugía y tratamiento estético efectuado, con la finalidad de acreditar el carácter terapéutico de la intervención, pues sólo así se puede calificar la operación como una prestación exenta. No obstante, la Resolución afirma que le corresponde a la parte recurrente, acreditar que las operaciones de cirugía estéticas gravadas por el impuesto tienen una finalidad terapéutica a efectos de su exención del impuesto, lo que no acontecido en las presentes actuaciones, a pesar de que la recurrente ostenta la carga de la prueba.

Por otro lado, señala que en el presente supuesto no se ha vulnerado las posibilidades de defensa del reclamante, en cuanto el expediente se encuentra incompleto al no haber incorporado al expediente una serie de correos electrónicos intercambiados entre la Inspección y el representante de la entidad. Considera que existe prueba documental suficiente.

El TEAR estima parcialmente la reclamación al entender que es necesario efectuar una regulación íntegra, teniendo en cuenta no solo el IVA repercutido, sino también IVA soportado.

Por último, analiza el Acuerdo sancionador, concluyendo que concurre el elemento subjetivo del injusto y descarta la existencia de una interpretación razonable.

Segundo. Antecedentes fácticos.

Para una mejor comprensión de las cuestiones planteadas en el presente procedimiento, conviene efectuar una breve exposición de los hechos.

El presente procedimiento trae causa del procedimiento de comprobación e inspección, con carácter general, iniciado frente a la entidad recurrente en fecha 9 de septiembre de 2013, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009, 2T a 2011, 4T.

En fecha 19 de diciembre de 2014, se incoa acta de disconformidad A02 7249056 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid proponiendo la regularización de la situación tributaria en los siguientes términos: se incrementan los ingresos declarados en base al resultado contraible, las manifestaciones realizadas por los clientes a la Inspección en contestación a los requerimientos emitidos y los ingresos comprobados en las cuentas corrientes; se liquida el impuesto incorporando a la base imponible

devengada aquellos servicios sujetos y no exentos y se calcula el porcentaje de prorrata general al prestar servicios tanto sujetos y exentos, como sujetos y no exento al impuesto, indicando que el sujeto pasivo tiene cuatro años para ejercer el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado deducible en función del porcentaje calculado.

Posteriormente, en fecha 10 de febrero de 2015, se dictó Acuerdo por la oficina técnica confirmando la propuesta de regularización.

Con fecha 19 de diciembre de 2014, se notificó Acuerdo de inicio y propuesta de sanción, como consecuencia de la comisión de unos hechos calificados como infracciones tributarias graves, tipificadas en los artículos 191.1 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Formulada reclamación económica administrativa ante el TEAR, la misma se resolvió en los términos indicados en el fundamento anterior, estimándola parcialmente, al acoger el principio de regularización íntegra invocado por la recurrente, pues admite que procede incorporar en la liquidación todos los componentes del impuesto, es decir, no sólo el IVA devengado liquidado por la Inspección sino también el IVA soportado que ha comprobado deducible de los periodos inspeccionados. Desestima el resto de las alegaciones, salvo en el caso de las dilaciones, que añade que dos días no deben ser imputados al contribuyente, pero sin transcendencia en el resultado final.

Tercero. Prescripción.

Superación plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Consecuencias en el devengo de intereses de demora. Con carácter previo, la demanda centra su argumentación en la superación del plazo máximo para tramitar el procedimiento de inspección, interesando que no se devenguen intereses por el exceso de tiempo transcurrido.

En cuanto al contexto normativo, se debe precisar que el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en su redacción original anterior a la Ley 34/2015, establece que:

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente. b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice. Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinara la caducidad del procedimiento, que continuara hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerara interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Por otro lado, el artículo 102.2 Reglamento General de Gestión e Inspección , aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (RGGI), dispone, a los efectos del plazo de doce meses previsto en el apartado 1 del artículo 104 LGT, lo siguiente:

2. Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todo o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodo objeto del procedimiento.

Por su parte, el artículo 104 RGGI desarrolla el concepto de dilaciones no imputables a la Administración disponiendo que deben considerarse como tales, entre otras:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

(...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

Por otra parte, el artículo 107 LGT regula la naturaleza y los efectos de las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios y establece que:

1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y solo podrán rectificarse por estos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.

Llegados a este punto, procede identificar cual es la jurisprudencia aplicable al efecto, debiendo destacar la Sentencia del Tribunal de 3 de mayo de 2018, rec.2845/2016, ECLI:ES:TS:2018:1639, ponente: D. Joaquín Huelín Martínez de Velasco que se esfuerza en efectuar un resumen de la presente materia, dejando sentadas las líneas básicas de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el artículo 150.1 LGT (o sus precedentes) y los preceptos reglamentarios que lo complementan (artículos 102 y 104 RGIT), en la redacción aplicable al tiempo de los hechos de este litigio:

1ª) Es propósito del legislador que, como regla general, la Inspección finiquite su tarea en el plazo de 12 meses, prorrogable como mucho hasta 24 si concurren las causas normativamente tasadas, permitiendo descontar para computar ese plazo las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas, entre otras razones, por la petición de información realizada a otras autoridades. El cómputo se realiza desde que se notifica el acto de iniciación hasta que lo es el que determina su terminación, esto es, la liquidación [sentencias de 24 de enero de 2011 (casación 485/2007, FJ 3º; ES:TS:2011:754), 24 de enero de 2011 (casación 5990/2007, FJ 5º; ES:TS:2011:913)].

2ª) Esa regla general tiene como corolario que, llegado el momento de consumirse los primeros 12 meses (no antes de que transcurran 6 meses - vid. el artículo 184.4 RGIT , párrafo 2º-), la Inspección acuerde la ampliación del plazo si considera que no va a ser posible terminar en el inicialmente previsto y concurren las circunstancias que la habilitan para ello.

El carácter dinámico del procedimiento inspector determina que, a medida que transcurre el tiempo y se acerca el dies ad quem del plazo inicialmente previsto, el inspector interviniente pueda prever que no va a disponer de tiempo suficiente, por lo que, dándose las circunstancias contempladas en la ley, debe promover la ampliación, sin que en ese momento, a la vista de aquél carácter dinámico, esté en disposición de determinar y valorar si se han producido dilaciones no imputables a la Administración o interrupciones justificadas (por ello, el artículo 184.4 RGIT, párrafo 2º, determina que el cómputo del plazo para determinar si han transcurrido ya seis meses debe hacerse en bruto, sin deducir aquellas dilaciones ni estas interrupciones).

En este entendimiento, no responde al objetivo de la ordenación legal una práctica administrativa que, sin hacer uso de la facultad de ampliar el plazo de las actuaciones inspectoras, se excede del legalmente previsto (incluso, del máximo, si hubiera mediado decisión de ampliación), para después descontar en concepto de dilaciones no imputables a la Administración y de interrupciones justificadas un número de días que manifiestamente sobrepasan aquellos que, en el decir de la Administración, pudieron efectivamente dedicarse a la tarea de acopiar los elementos de hecho necesarios para practicar la correspondiente liquidación.

En estas circunstancias, el principio de proporcionalidad, el de buena fe y el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, que han de presidir la aplicación del sistema tributario [vid. los artículos 3.2 LGT y 3.1, párrafo 2º, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre), vigente este último al tiempo en que se desarrolló el procedimiento inspector y aplicable en virtud del artículo 7.2 LGT], demandan de la Administración una cumplida y precisa justificación de que no hubo en su momento posibilidad de ampliar el plazo y de la concurrencia de las dilaciones e interrupciones que, una vez descontadas del cómputo final, determinan que no hubiera exceso temporal en el desarrollo de las actuaciones.

3ª) Teniendo en cuenta el objetivo de la norma y el espíritu que la anima, se debe abordar la exégesis de las nociones de "dilaciones imputables al contribuyente" [en la redacción del artículo 29.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero)] o de "dilaciones por causa no imputable a la Administración" (en los términos de los artículos 102 y 104 RGIT).

De un lado, la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora [a estas últimas se refiere el artículo 104.a) RGIT cuando alude a las dilaciones determinadas por el retraso en el cumplimiento de comparecencias o en el íntegro cumplimiento de los requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria].

De otro, la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Al aspecto meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En última instancia, en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" en los términos queridos por el legislador [vid., entre otras, las sentencias de 24 de enero de 2011 (casación 485/2007, FJ 3º.A), ya citada; 8 de octubre de 2012 (casación para la unificación de doctrina 5114/2011, FJ 6º; ES:TS:2012:6496); y 9 de enero de 2018 (casación 2854/2016, FJ 3º; ES:TS:2018:30)].

4ª) La noción de "interrupción justificada" alude necesariamente a esas tesituras en las que el curso inspector ha de detenerse ("interrupción"), ora porque se está a la espera de datos relevantes para su continuación que no pueden suministrarse por el obligado y que hay que reclamar a otros órganos o administraciones, ora porque queda suspendido debido a la imposibilidad material de continuar las pesquisas ("justificada").

Esta visión explica el contenido del artículo 103 RGIT cuando se refiere al tiempo que media entre la petición y la recepción de datos, informes, dictámenes o valoraciones [letra a)], al en que el expediente esté en manos del Ministerio Fiscal o de la jurisdicción penal [letras b) y d)], a aquel en que la Administración quede obligada a detenerse por causa de fuerza mayor [letra e)] y a aquellas situaciones en las que haya que esperar la decisión por otros órganos u organismos de cuestiones que inciden sobre el procedimiento inspector [letras c) y f)].

En este entendimiento, no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento.

Si, aun siendo justificada, durante el tiempo en el que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Por ello, cuando, pese a la petición de informes, la Inspección no detuvo su tarea inquisitiva y de investigación, avanzando en la búsqueda de los hechos que determinan la deuda tributaria y, además, una vez recabados los elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar demoró la adopción de la decisión final, le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones.

Ha de admitirse, y así lo prevé el artículo 102.7 RGIT, que la Inspección, durante una situación de interrupción justificada o de dilación no imputable a la Administración, pueda continuar las actuaciones que no se vean entorpecidas por la interrupción o por la dilación. Así lo demandan los principios de eficacia, celeridad y economía procedimental. Ahora bien, ello no puede dar cobertura a una interpretación torticera que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a la ampliación del plazo máximo de las actuaciones inspectoras por la vía de hecho, considerando que, en todo caso y circunstancia, la petición de informes a otras Administraciones u órganos constituye una interrupción justificada, con abstracción de las circunstancias concurrentes y, por tanto, de si pese a esa petición no cabe hablar en realidad de interrupción porque la Inspección pudo avanzar en su labor. Desde luego, deben rechazarse exégesis que den cobertura actuaciones no diligentes de la Inspección [vid., entre otras, las sentencias de 24 de enero de 2011, casación 5990/2007, FJ 5º, ya citada; 28 de noviembre de 2011 (casación 127/2009, FJ 7º; ES:TS:2011:8921); y 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, FJ 5º; ES:TS:2015:1034)].

En el presente supuesto, la fecha del inicio y final de las actuaciones es una cuestión no controvertida. Esto es, el procedimiento inspector comenzó en fecha 9 de septiembre de 2013, con la comunicación de inicio y finalizó el día 13 de febrero de 2015, con la puesta a disposición de la notificación del acuerdo con liquidación que da término a las actuaciones. Esto supone un total de 522 días de duración del procedimiento.

La Administración computa un total de 176 días de dilaciones no imputables a la Administración tributaria, si bien el recurrente sólo reconoce 53 días. En concreto, se interesa la prescripción en la medida en la que no se han determinado los motivos de la imputación de las dilaciones, ni se han concretado las razones por las que el retraso en la aportación de la documentación impidió a la Administración continuar con la actuación inspectora.

En concreto, las dilaciones que se consignan en el acta se extienden a los siguientes periodos:

- * No aportación de documentación, desde el 3 de octubre de 2013 hasta el 22 de octubre de 2013, 19 días
- * Solicitud de aplazamiento desde el 22 de octubre de 2013 hasta el 18 de diciembre de 2013, 57 días
- * No aportación de documentación 18 de diciembre de 2013 al 20 de diciembre de 2014, 2 días
- * Solicitud de aplazamiento, desde el 7 de febrero de 2014 hasta el 21 de febrero de 2014, 14 días,
- * No aportación de documentación desde el 24 de febrero de 2014 hasta el 22 de abril de 2014, 59 días
- * Solicitud de aplazamiento y no aportación de documentación desde el 24 de octubre de 2014 hasta el 7 de noviembre de 2014, 14 días,
- * Solicitud de aplazamiento desde el 8 de diciembre de 2014 hasta el 12 de diciembre de 2014, 8 días
- * Solicitud de aplazamiento desde el 11 de diciembre de 2014 hasta el 19 de diciembre de 2014

Por otro lado, el Acuerdo de liquidación se pronuncia en los siguientes términos:

TERCERO: En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones, regulado en los artículos 150 de la Ley 58/2003 y 102 y 103 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por R.D. 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT), se han producido dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, que suponen un total de 178 días:

- desde el 03/10/2013 hasta el 22/10/2013, con motivo del retraso en la aportación de la documentación solicitada (19 días);
- desde el 22/10/2013 hasta el 18/12/2013, con motivo de la solicitud de aplazamiento por parte del obligado tributario (57 días);

- desde el 18/12/2013 hasta el 20/12/2013, con motivo de la falta de aportación de parte de la documentación solicitada (2 días);
- desde el 07/02/2014 hasta el 21/02/2014, con motivo de la solicitud de aplazamiento por parte del obligado tributario (14 días);
- desde el 24/02/2014 hasta el 22/04/2014, por retraso en la aportación de parte de la documentación requerida por la Inspección (57 días): el 24/02/2014 se aportó un pen-drive, manifestando el representante del obligado tributario que contenía los extractos bancarios que se habían solicitado. Sin embargo, se comprobó que esta documentación no constaba en ese pen-drive, por lo que fue necesario pedir su consentimiento para requerir dicha información a las entidades bancarias. La dilación se da por finalizada el 22/04/2014 que es la fecha en que se da autorización para solicitar los extractos de las cuentas bancarias que tenían que estar aportados el 24/02/2014. Por error en el acta se computan 59 días;
- desde el 24/10/2014 hasta el 07/11/2014, por la solicitud de aplazamiento solicitada por el obligado tributario (14 días);
- desde el 04/12/2014 hasta el 14/12/2014, por el aplazamiento solicitado, mediante correo electrónico de 03/12/2014, por el obligado tributario de la fecha para la firma de las actas, prevista en principio para el día 04/12/2014 (10 días). Por error en el acta se hace constar que la firma prevista para la firma era el 12/12/2014;
- desde el 15/12/2014 hasta el 19/12/2014, por el nuevo aplazamiento solicitado, mediante correo electrónico de 11/12/2014, por el obligado tributario de la fecha para la firma de las actas hasta el 19/12/2014 (5 días).

En el curso de las actuaciones se han extendido diligencias en las siguientes fechas:

- * - Diligencia número 1, de 03/10/2013
- * - Diligencia número 2, de 22/10/2013
- * - Diligencia número 3, de 24/02/2014
- * - Diligencia número 4, de 11/04/2014
- * - Diligencia número 5, de 22/04/2014
- * - Diligencia número 6, de 22/04/2014
- * - Diligencia número 7, de 16/07/2014
- * - Diligencia número 8, de 19/09/2014
- * - Diligencia número 9, de 12/10/2014
- * - Diligencia número 10, de 24/10/2014
- * - Diligencia número 11, de 20/11/2014
- * - Diligencia número 12, de 20/11/2014, de trámite de audiencia
- * - Diligencia no 13, de 19/12/2014.

Conviene poner de relieve que la diligencia número 11, de 20 de noviembre de 2014, hace un resumen de las dilaciones observadas hasta el momento, aún cuando el procedimiento no había finalizado. Se constata en dicha diligencia, que el recurrente manifiesto expresamente su oposición a las dilaciones que se le imputan con relación a las diligencias identificadas con el número 5) y 6). Esto es, aquellas diligencias que responden a los periodos transcurridos entre el 24 de febrero de 2014 a 22 de abril de 2014 por aportación de un pen drive que resultó ilegible y entre 24 de octubre de 2014 al 7 de noviembre de 2014 por falta de aportación de documentos.

Del examen de las actuaciones, sorprende que tanto la liquidación como el Acta se limitan a consignar de forma escueta y estereotipada el contenido de la diligencia nº11, en la que se realiza el resumen antes mencionado, si bien añaden dos nuevas dilaciones derivadas de solicitudes de aplazamientos que tuvieron lugar con posterioridad al 20 de noviembre de 2014. Es decir, lo que se debe retener es que ni en el Acta, ni en el Acuerdo de liquidación se incluye ningún razonamiento adicional sobre las dilaciones inicialmente identificadas en la diligencia resumen y ello aun cuando la parte manifestó entonces su oposición a la imputación de estas dilaciones.

Pues bien, a la vista de la exposición de hechos que se documentan en el expediente administrativo y los criterios jurisprudenciales aplicables, se debe adelantar que se ha producido un exceso en la duración de las actuaciones inspectoras.

Dejando al margen que no constan las solicitudes de aplazamiento, que sin embargo, sí se recogen en las diligencias posteriores una vez finalizado el plazo de dicho aplazamiento, la existencia de requerimientos de documentación durante los aplazamientos que denotan la existencia de una cierta actividad de la Administración y de la que no se ofrece mayor explicación, la exigencia al contribuyente de corroborar lo que previamente había respondido un tercero en otro requerimiento previo o la falta de concreción sobre la necesidad de los documentos requeridos y no presentados, entre las distintas peculiaridades y contradicciones que se recogen en el expediente, se deben destacar con carácter más específico la dilación de 57 días que transcurre entre el 24 de febrero de 2014 y 22 de abril de 2014.

Dicho lo anterior, se debe hacer hincapié en la dilación de 57 días a transcurrir entre el 24 de febrero de 2014 y el 22 de abril de 2014, como consecuencia de la falta de aportación de documentación, tal como reza en la diligencia nº 11, el Acuerdo de liquidación y su Acta de disconformidad correspondiente.

Consta en la diligencia nº3, de fecha 24 de febrero de 2014, que el contribuyente entregó al actuario un pendrive que según sus propias manifestaciones contenía facturas de ingresos, medios de cobro y diversos extractos bancarios. La diligencia nº4, de fecha 22 de abril, no hace referencia a ninguna imputación temporal, sino únicamente alude a que "debido a errores informáticos, los extractos de movimientos aportados resultan ilegibles". Nada se menciona respecto al resto de la documentación que incluía el pendrive. A continuación, se consigna en la diligencia que el compareciente autoriza a la Inspección a solicitar a las entidades bancarias, los extractos de movimientos bancarios de unas cuentas concretas.

Es decir, no existe en ninguna de estas diligencias, constancia de la atribución de la dilación al contribuyente, y por ende, no se efectúa ninguna explicación o justificación, más allá de la mención a los errores informáticos. No existe tampoco ningún requerimiento de documentación al recurrente, una vez que la Administración verificó que el contenido del pen drive era ilegible, o lo que es lo mismo, la Administración no advirtió en ningún momento a la recurrente que el pen drive era inidóneo, antes de proceder a imputarle directamente la dilación.

La actuación anterior implica que el contribuyente no es informado de la imputación de los días que transcurren entre la diligencia nº4, momento en el que se entrega el pen drive y la diligencia nº 5, momento en el que se constatan la existencia de errores informáticos y se requiere información a algunas entidades bancarias. Por el contrario, es en el contenido de la diligencia nº 11 que efectúa una síntesis de los retrasos existentes hasta el momento, cuando se imputa por primera vez este periodo al recurrente, explicando que la razón de esta dilación descansa en que el recurrente presentó un pen drive que resultó posteriormente ilegible.

Se trata, por tanto, de una manifestación unilateral que efectúa la Administración, sin ningún apoyo probatorio, pues el mencionado pen drive no se encuentra en el expediente, ni se ha puesto a disposición de la parte actora, tal como se ha venido denunciado desde la presentación de la reclamación económico administrativo. En este punto, no resulta coherente imputar un periodo de tiempo, cuando se observa una falta de diligencia por parte de la propia Administración, quien debió haber constatado inmediatamente en el momento de la entrega la idoneidad de la documentación aportada y sin embargo, se limitó a esperar un periodo de 57 días para manifestar una ilegibilidad que no ha podido siquiera corroborar.

Esta forma de proceder, incluyendo por primera vez una dilación en la diligencia nº1 11, de fecha 20 de noviembre de 2014, cuando el procedimiento se había iniciado más de un año antes, habiendo sido entregado el pen drive en febrero de ese mismo año, constata un cierto sesgo de la Administración por tratar de atribuir al obligado tributario una dilación relevante, una vez que el plazo del procedimiento se había dilatado más allá de los doce meses y máxime cuando la Administración no dispone del pendrive entregado.

Así las cosas, la falta de diligencia observada por la propia Administración impide que esta dilación pueda ser imputable al recurrente. La consecuencia inmediata es que el procedimiento inspector ha excedido el plazo de doce meses (403 días).

En definitiva, una vez confirmado que el procedimiento se excedió del plazo legalmente establecido, se debe confirmar la imposibilidad de exigir intereses desde que se produzca dicho incumplimiento hasta su finalización, de conformidad con el artículo 150.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). En concreto, este precepto señala:

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

La falta de diligencia de la Administración y a la que se hace referencia en la demanda no conlleva per se la nulidad o anulabilidad del presente procedimiento, sin perjuicio de las consecuencias que como en el caso del pen drive se subsumen ante la constatación de una serie de circunstancias.

Cuarto. Vulneración del derecho a la intimidad como consecuencia del suministro información.

Analizada la duración del presente procedimiento, la demanda plantea seguidamente la vulneración del derecho a la intimidad, toda vez que el Acta de disconformidad y el Acuerdo de liquidación incluyen los datos relativos a 23 pacientes, con su DNI y en varios de ellos, el tratamiento médico consistente en implantación de prótesis mamarias en una operación de mamoplastia de aumento.

En concreto, la demanda denuncia literalmente que "con independencia de la vulneración del derecho a la intimidad en que pudo incurrir Allergan, lo que denunciamos ante el TEARM y volvemos a denunciar ahora es la ulterior vulneración de ese derecho a la intimidad y a la propia imagen por parte de la Inspección de los Tributos, que innecesariamente divulga datos personales que lesionan ese derecho fundamental susceptible de recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional."

Es importante delimitar el contenido de esta impugnación para efectuar un estudio más preciso de la alegación que se efectúa en la demanda. De modo, que lo más relevante es que la pretendida vulneración que se arguye, se ciñe exclusivamente al contenido del Acuerdo de liquidación efectuado por la propia Inspección.

Cabe destacar como hechos más significativos que el expediente administrativo incluye requerimientos de información dirigidos a clientes de MEDICIS PYB S.L en los que se solicita información y documentación en los siguientes términos:

Indicación del número de consultas realizadas

Precio satisfecho por cada consulta así como medios de pagos empleados (aportando copia de los mismos)

Honorarios satisfechos por la intervención quirúrgica realizada y forma de pago (aportando copia de los mismos)

Indicación de si en años anteriores ha sido cliente del Dr. Juan Pablo o de la Dra. Elvira o de la entidad MEDICIS PYB S.L

Indicación si ha sido cliente del Dr. Juan Pablo o de la Dra. Elvira

También se incorpora al expediente administrativo, requerimiento de información dirigido a la mercantil ALLERGAN S.A.U en fecha 13 de octubre de 2014 el que se solicitaba la aportación de las facturas emitidas a la entidad de MEDICIS PYB S.L. En contestación a dicho requerimiento, la mercantil aporta una relación de facturas en las que consta la entrega de los implantes mamarios, con identificación del código de implante y el cliente destinatario. No se puede obviar que al tratarse de un producto sometido a control posterior, se exige el nombre de los clientes que han realizado la intervención quirúrgica.

Asimismo, el acta de disconformidad y el Acuerdo de liquidación identifican los clientes con su nombre e iniciales de los apellidos, DNI y en ciertos supuestos tratamiento efectuado (mamoplastia de aumento, mamoplastia de reducción, lipofilling en pómulos, blefaroplastia, rinoplastia, mastopexia), importe facturado e importe realmente abonado.

La vulneración que aquí se denuncia tiene su base normativa en el artículo 18 de la Constitución (CE). No obstante, debemos destacar su desarrollo en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD), texto vigente en el momento en el que se produjeron los presentes hechos, cuyo artículo 7.3 disponía en relación con los datos de especial protección, lo siguiente:

Los datos de carácter personal que hagan referencia al origen racial, a la salud y a la vida sexual sólo podrán ser recabados, tratados y cedidos cuando, por razones de interés general, así lo disponga una ley o el afectado consienta expresamente.

La literalidad del precepto consigna expresamente dos supuestos que avalan la posibilidad de recabar aquellos datos relativos a la salud: una disposición legal o el consentimiento expreso.

Pues bien, se debe adelantar que los argumentos verificados al efecto por la parte recurrente, no pueden tener la virtualidad anulatoria por ella pretendida, dado que no se comparte la pretendida vulneración del derecho a la intimidad de los clientes, cuyos datos se recogieron en el Acuerdo de liquidación y el Acta de inspección dada

la trascendencia tributaria de los mismos y el consentimiento emitido por los pacientes al facilitar la información interesada, en los términos que a continuación se van a desarrollar.

Las razones que justifican este desenlace se debe abordar desde las anteriores excepciones previstas en el artículo 7.3 LOPDP: el consentimiento expreso y la disposición legal.

a) Consentimiento expreso.

En primer lugar, en torno al consentimiento expreso, se debe señalar que el derecho a la intimidad se encuentra regulado en nuestro ordenamiento jurídico, como un derecho fundamental reconocido al máximo nivel normativo en el art. 18 de la Constitución, pero a su vez, debe recordarse que los derechos fundamentales tienen un contenido personalísimo, cuya defensa e invocación compete exclusivamente a su titular.

Por otro lado ha de significarse que el art. 93.4 LGT (antiguo artículo 111. 5 de la Ley 230/1963) determina que el deber de los profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria no alcanza a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón de su actividad, cuya revelación atente al honor o la intimidad personal y familiar de las personas. El precepto originario fue interpretado ya por nuestro Tribunal Supremo en Sentencias tales como la STS de 2 de julio de 1991, en el sentido de que se pueden facilitar los datos personales de los clientes y de facturación, pero no la historia clínica, el tipo de exploraciones, el diagnóstico, el tratamiento y las intervenciones que puedan orientar sobre la naturaleza del padecimiento o desarreglo que haya motivado la actuación profesional.

Ahora bien, debe insistirse que dicho precepto disciplina las complejas relaciones entre el deber de colaboración con la Administración tributaria por un lado, y el derecho-deber de guardar secreto de un profesional, como un médico, a quien le resulta exigible no revelar información que atente a la intimidad o al honor de sus pacientes, más cuando en el caso que nos ocupa y tal como ha quedado expresado anteriormente, los requerimientos de información fueron realizados directamente a los pacientes, sobre la base del deber establecido en el art. 93 LGT que describe la obligación que tienen toda persona física, jurídica o entidad del artículo 35.4 LGT de proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

Y en este sentido, tal como si infiere de las actuaciones, no se constató ninguna queja o negativa por parte de los distintos pacientes, a los efectos de no suministrar la correspondiente información que les era solicitada y ello aún cuando todos los requerimientos incluían información pormenorizada sobre la posibilidad de interponer recurso de reposición o reclamación económico administrativo frente al requerimiento que habían recibido.

Además, es importante señalar que cada uno de los pacientes respondió al requerimiento, manifestando la cantidad que había abonado en efectivo a la clínica, lo que ha servido de base a la Inspección para aseverar que las cantidades facturadas no coincidían con las abonadas por los pacientes. Es más, en la mayor parte de las ocasiones, son los propios pacientes los que faciliten a la Inspección los presupuestos del tratamiento o los documentos de pago que fueron entregados por la recurrente justificar la prestación de su servicio. Precisamente, es esta documentación entregada voluntariamente por los pacientes y bajo su iniciativa, la que aparece reflejada mediante fotografías en el acta de disconformidad.

En definitiva, debe constatarse la existencia de un consentimiento por parte de los pacientes que se materializa precisamente en el suministro de la información facilitada a la inspección, lo que ya de entrada debe excluir la existencia de una vulneración o intromisión ilegítima en su derecho fundamental a la intimidad.

b) Disposición legal.

Pero a mayor abundamiento, se debe añadir que la información suministrada debe calificarse a su vez como de "trascendencia tributaria", lo que excluye incluso la necesidad del consentimiento de los pacientes para reflejar ciertos datos, pues existe un precepto legal que lo habilita (artículo 93.1 y 3 LGT).

En aras a proceder a un mejor examen de esta habilitación legal, conviene recordar, en primer lugar, el contenido y ubicación sistemática del artículo 93 de la LGT que se sitúa en el Título III, relativo a la aplicación de los tributos, capítulo primero, que lleva por rúbrica "Principios Generales" en su sección tercera, dedicada a la "colaboración social en la aplicación de los tributos". Dice así el art. 93 de la LGT:

1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

[...]

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.

En conexión con dicho artículo, la Ley incluye entre las obligaciones tributarias formales, en su artículo 29, apartado 2 letra f), la siguiente:

[...] f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

En cuanto a la facultad de requerir información tributaria por parte de la inspección de los tributos, es de reseñar que el art. 141 de la LGT establece distintas facultades de la inspección tributaria, una de las cuales es la facultad de requerir información tributaria, y así se establece que:

Art. 141. *La inspección tributaria.*

La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.

b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.

c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley.

[...].

La obligación de aportar a la Administración información con trascendencia tributaria que recoge el antedicho artículo 93 de la Ley, ha sido desarrollada en el capítulo V (Obligaciones de información) del Título II (Las obligaciones tributarias formales) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI), cuyo artículo 30 comienza señalando que:

1. El cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará conforme lo dispuesto en la normativa que las establezca y en este capítulo.

2. Los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras, deberán suministrar información de carácter general en los términos que se establezca en la normativa específica y en este capítulo. (...)

3. El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En

estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento. Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

Las actuaciones de obtención de información podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante o a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración establecidos legalmente [...]

Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

4. La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

Ahora bien, una vez que hemos hecho referencia al deber de colaboración, se debe delimitar qué es lo que se entiende como trascendencia tributaria de la información solicitada, pues en el presente supuesto la obtención de información se exige en mérito de la relación profesional médico-paciente.

En este sentido, es numerosa la jurisprudencia que ha abordado el tema. Así, entre las más recientes se puede destacar la Sentencia 479/2019 de 8 de abril del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Rec. 4632/2017, Ponente: Toledano Cantero, Rafael, ECLI: ES:TS:2019:1311 , que expresamente señala que:

La trascendencia tributaria ha sido definida por esta Sala, en su sentencia de 12 de noviembre de 2003 (rec. cas. núm. 4783/1998), ECLI:ES:TS:2003:7102), como "la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Y esa utilidad puede ser "directa" (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o "indirecta" (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora -que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas)" (FD Cuarto) [en el mismo sentido, sentencia de 14 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 1320/2002), ECLI:ES:TS:2007:2125, (FD Tercero 2)].

En relación con la trascendencia tributaria de la información requerida, también se ha pronunciado esta Sala en la sentencia de 19 de junio de 2009 [(rec. cas. núm. 898/2003), ECLI:ES:TS:2009:5840], al señalar que "[s]obre el significado y alcance de este concepto jurídico indeterminado, la S.T.S. de 3/2/01 precisa que "la información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos" (FD Tercero) [en el mismo sentido, entre otras, sentencias de 3 de diciembre de 2009 [(rec. cas. núm. 3055/2004), ECLI:ES:TS:2009:7814, (FD Tercero); y de 12 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 4549/2004), ECLI:ES:TS:2009:1371 , (FD Tercero)].

El Tribunal Constitucional se ha manifestado en el mismo sentido en sentencias tales como Sentencia 233/2005 de 26 Sep. 2005, Rec. 573/2001, Ponente: Jiménez Sánchez, Guillermo, a propósito de la vulneración del artículo 18 CE, en relación con una serie de requerimientos efectuados a entidades bancarias, explicando lo siguiente:

Sentado lo anterior debemos comenzar recordando que, conforme a reiterada doctrina constitucional, el derecho a la intimidad personal garantizado por el art. 18.1 CE, en cuanto derivación de la dignidad de la persona reconocida en el art. 10.1 CE, implica "la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana" (STC 70/2002, de 3 de abril, F. 10.a; en el mismo sentido la STC 231/1988, de 2 de diciembre, F. 3). Y también debemos subrayar que "el derecho fundamental a la intimidad, al igual que los demás derechos fundamentales, no es absoluto, sino que se encuentra delimitado por los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos" (STC 156/2001, de 2 de julio, F. 4, in fine), razón por la cual en aquellos casos en los que, a pesar de producirse una intromisión en la intimidad, ésta no puede considerarse ilegítima, no se producirá una vulneración del derecho consagrado en el art. 18.1 CE (SSTC 115/2000, de 5 de mayo, F. 2 ; 156/2001, de 2 de julio, F. 3 ; y 83/2002, de 22 de abril, F. 4).

A la luz de la doctrina citada lo primero que debemos determinar, atendidas las circunstancias del caso, es si la actuación de la Inspección de los tributos ha constituido o no una intromisión en el ámbito del derecho a la intimidad personal y familiar del recurrente que el art. 18.1 CE garantiza, y, en el supuesto de que así fuera, si dicha intromisión es o no legítima (SSTC 115/2000, de 5 de mayo, F. 2 ; 156/2001, de 2 de julio, F. 3 ; 83/2002, de 22 de abril, F. 4 ; 14/2003, de 28 de enero, F. 4). Pues bien, la respuesta a ambos interrogantes es afirmativa.

En relación con la inclusión de los datos con trascendencia económica (y, por ende, tributaria) en el ámbito de intimidad constitucionalmente protegido es doctrina consolidada de este Tribunal la de que los datos económicos, en principio, se incluyen en el ámbito de la intimidad. Así lo han puesto de relieve, claramente, las SSTC 45/1989, de 20 de febrero, F. 9 ; 233/1999, de 16 de diciembre, F. 7 ; y 47/2001, de 15 de febrero, F. 8. Señaladamente, en la citada STC 233/1999, este Tribunal afirmó que "la información cuya transmisión se prevé en el precepto cuestionado -esto es, aquella que tiene trascendencia tributaria- puede incidir en la intimidad de los ciudadanos (SSTC 110/1984, 45/1989, 142/1993 y ATC 642/1986). Concretamente, hemos dicho que "no hay dudas de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona,... entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida" (ATC 462/1996, F. 3 según BDA" (F. 7). Por su parte la STC 47/2001 señaló que la resolución de la queja enjuiciada debía partir "necesariamente del reconocimiento de que en las declaraciones del IRPF se ponen de manifiesto datos que pertenecen a la intimidad constitucionalmente tutelada de los sujetos pasivos. Así lo hemos recordado en la reciente STC 233/1999, de 16 de diciembre, F. 7, al señalar que la información con trascendencia tributaria "puede incidir en la intimidad de los ciudadanos"" (F. 8).

Pues bien, si, como recordamos en el fundamento jurídico 7 de la STC 233/1999, no hay duda de que los datos relativos a la situación económica de una persona entran dentro del ámbito de la intimidad constitucionalmente protegido, menos aún puede haberla de que la información concerniente al gasto en que incurre un obligado tributario, no sólo forma parte de dicho ámbito, sino que a través de su investigación o indagación puede penetrarse en la zona más estricta de la vida privada o, lo que es lo mismo, en "los aspectos más básicos de la autodeterminación personal del individuo" (SSTC 85/2003, de 8 de mayo, F. 21 ; y 99/2004, de 27 de mayo, F. 13).

Una vez sentado que la información relativa al gasto del recurrente afecta al ámbito de intimidad constitucionalmente protegido en el art. 18.1 CE, procede seguidamente comprobar si la injerencia en dicha esfera de reserva fue o no legítima. A este respecto hemos venido señalando que, para que la afectación del ámbito de intimidad constitucionalmente protegido resulte conforme con el art. 18.1 CE, es preciso que concurren cuatro requisitos: en primer lugar, que exista un fin constitucionalmente legítimo; en segundo lugar, que la intromisión en el derecho esté prevista en la Ley; en tercer lugar (sólo como regla general), que la injerencia en la esfera de privacidad constitucionalmente protegida se acuerde mediante una resolución judicial motivada; y, finalmente, que se observe el principio de proporcionalidad, esto es, que la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto (que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia) y, finalmente, que sea proporcionada en sentido estricto (ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto) [SSTC 207/1996, de 16 de diciembre, F. 4 ; y 70/2002, de 3 de abril, F. 10 a)]. Pues bien, todos estos requisitos concurren en el presente supuesto.

Como hemos señalado una de las exigencias que necesariamente habrán de observarse para que una intromisión en la intimidad protegida sea susceptible de reputarse como legítima es que persiga un fin constitucionalmente legítimo, o, lo que es igual, que tenga justificación en otro derecho o bien igualmente

reconocido en nuestro texto constitucional [SSTC 37/1989, de 15 de febrero, FF. 7 y 8; 142/1993, de 22 de abril , F. 9 ; 7/1994, de 17 de enero , F. 3 B);57/1994, de 28 de febrero , F. 6 ; 207/1996, de 16 diciembre , F. 4 a);234/1997, de 18 de diciembre , F. 9 b);70/2002, de 3 de abril , F. 10 a)]. A este respecto es indiscutible que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria (SSTC 79/1990, de 26 de abril , F. 3 ; 46/2000, de 17 de febrero , F. 6 ; 194/2000, de 19 de julio, F. 5 ; y 255/2004, de 22 de diciembre, F. 5), razón por la cual este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, F. 3 ; y 76/1990, de 26 de abril , F. 3). De lo anterior se sigue que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias (STC 76/1990, de 26 de abril , F. 3). Y no cabe duda de que "el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, F. 3 ; y 76/1990, de 26 de abril , F. 3). De lo anterior se sigue que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias (STC 76/1990, de 26 de abril , F. 3). Y no cabe duda de que "el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE " (AATC 197/2003, de 16 de junio, F. 2 ; y 212/2003, de 30 de junio , F. 2; y en sentido similar SSTC 110/1984, de 26 de noviembre , F. 5 ; 143/1994, de 9 de mayo, F. 6 ; y 292/2000, de 30 de diciembre , F. 9).

Examinado el contexto legal y jurisprudencial de la cuestión que nos ocupa, se debe añadir que la información suministrada en el presente supuesto tanto en el Acuerdo de liquidación, como en el Acta de disconformidad se ha limitado a transcribir el nombre de los pacientes e iniciales de los apellidos, DNI, importe facturado, importe realmente satisfecho y en ocasiones, el tratamiento recibido. Asimismo, se indica nombre y apellidos de las personas a las que se requirió información, junto a la contestación facilitada por cada uno de ellos y en su caso, la documentación aportada.

En definitiva, la información facilitada que se traduce en la mínima expresión para relacionar la factura, con su correspondiente cliente, identificando el servicio médico recibido y el importe satisfecho constituye la información indispensable para poder efectuar una correcta liquidación del impuesto. Es decir, lo que resulta determinante en las presentes actuaciones es que no nos encontramos en ningún momento con fichas de pacientes, ni historias clínicas o similares, sino únicamente con datos de facturación.

En este sentido, se queja el recurrente de que se recogen todos los datos personales que permiten la identificación y el tipo de intervención médica recibida por parte de 23 mujeres, pero la mercantil obvia que las facturas que ella misma expedían incluían en su concepto, la descripción de la operación y ha sido dicha descripción de las facturas la que se incorpora en las actuaciones.

El Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales y en cuanto al contenido que deben tener las facturas, se exige que se encuentren "completas", de modo que toda factura debe estar numerada, incluir en ella el nombre y apellidos o denominación social del expedidor del documento y del destinatario, la descripción de la operación y su contraprestación total, así como el lugar y fecha de emisión entre otros (artículo 6).

Efectivamente, las facturas de referencia contienen datos personales de los clientes, pero no todo datos personales íntimo, ni la protección que a la información personal fundamenta el artículo 18 CE puede erigirse en obstáculo para el cumplimiento del deber que la propia Constitución impone a todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno.

En este caso, las referencias efectuadas a la operación realizada no están excluidas del conocimiento de la Administración tributaria desde el momento en el que esta información tiene una traducción económica y, por

tanto, son relevantes para liquidar el IVA de la anualidad en curso y ello porque los datos e información recibida de los requerimientos y las facturas con su objeto sustenta la veracidad de los elementos fácticos que se toman de base para realizar la regularización practicada en el Acuerdo de liquidación. No se puede obviar que el incremento de la base imponible se produce con ocasión de la comprobación de los importes facturados, pues no coinciden los importes abonados con el precio incluido en cada una de las facturas, por lo que resulta imprescindible cotejar la información proporcionada por la recurrente, con aquella facilitada por los proveedores y clientes de la misma.

Pero al margen de limitarse el Acuerdo de liquidación a transcribir los datos facturados, se debe añadir además que en el presente supuesto, tratándose del IVA, es especialmente relevante conocer con cierta exactitud la operación a la que se sometieron los pacientes, pues como se examina por la Inspección, las operaciones de reducción de mama, reconstrucción mamaria, reparación de hernia y reparación de músculos se consideran sujetas y exentas a efectos de este impuesto. De modo, que no resulta baladí la información sobre la operación a la que fueron sometidos los distintos pacientes a efectos de liquidar correctamente el impuesto, sobre todo cuando ocurre como en el presente supuesto en el que el propio recurrente había discriminado las operaciones exentas y no exentas en función de lo que califica como "medicina estética" o "intervención quirúrgica".

Desde esta perspectiva no se puede compartir ni la violación del derecho a la intimidad ni la vulneración de la protección de datos argüida de contrario. Esta conclusión descarta el planteamiento de la cuestión prejudicial interesada por el recurrente, máxime cuando la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos ha sido transpuesta mediante la LOPD y no se ha constatado ninguna lesión de este desarrollo.

Ahora bien, lo anteriormente expuesto, no impide que la Administración tributaria deba adoptar todas las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información y su uso adecuado en el tratamiento de la información.

Quinto. Cálculo de la base imponible.

A continuación, la demanda denuncia que la Inspección ha calculado arbitrariamente y sin ninguna motivación unas bases imponibles superiores a las declaradas por el sujeto pasivo. En concreto, considera que el actuario corrigió improcedentemente la base imponible del impuesto, al entender que ciertas prestaciones debían ser consideradas como operaciones sujetas y no exentas, al contrario de lo que se había declarado por la recurrente.

En el presente procedimiento y tal como se ha manifestado con anterioridad, la calificación de las operaciones resulta esencial dada la especialidad de los servicios prestados por la mercantil, pues su actividad se circunscribe a la cirugía estética y reparadora. De modo, que ciertas actividades estarán o no exentas en función de la calificación y finalidad de la operación.

En este sentido, cabe destacar el contenido del artículo 20.uno.3ª Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) que expresamente señala que estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

3.º La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

Ciertamente la literalidad del precepto, indica que la aplicación de la exención se conforma de dos elementos: un elemento objetivo, en el que se exige que la actividad consista en una asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades y un elemento subjetivo referido a que dicha prestación se efectúa por profesionales médico o sanitarios. Ello conlleva que una operación de estética no pueda incluirse en este grupo de actuaciones médicas, en tanto en cuanto sólo se deben incluir aquellos servicios destinados a prestar asistencia relacionadas con enfermedades o anomalías de la salud y no aquellos

otros que surgen al margen de fines terapéuticos. Por tanto, se deben excluir las operaciones relacionadas con una finalidad meramente satisfactoria y no reparadora.

Sobre este extremo, es interesante destacar la jurisprudencia del TJUE y en concreto en el sector de la cirugía estética el Tribunal Superior de la Unión Europea delimitó el contenido de esta exención en la Sentencia de 21 de marzo de 2013, Asunto C-91/12, PFC Clinic, que su vez reproduce la Resolución del TEAR aquí impugnada. Esta sentencia concluye que:

1. -. Los servicios que consisten en operaciones de cirugía estética y tratamientos estéticos están comprendidos en los conceptos de "asistencia sanitaria" o "asistencia a personas físicas" cuando dichas prestaciones tienen por finalidad diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud, o proteger, mantener o restablecer la salud de las personas.

2. -. Las meras valoraciones subjetivas sobre la intervención estética de las personas que se somete a ella no son, por sí mismas, determinantes a la hora de apreciar si dicha intervención tiene una finalidad terapéutica.

A esos efectos la Inspección tributaria ha distinguido entre operaciones con finalidad puramente estética- o a satisfacción del cliente- sujetas y no exentas - de operaciones realizadas con finalidad terapéutica, esto es, para el tratamiento y curación de enfermedades - exentas- y así la razón de la liquidación recurrida es que el sujeto pasivo no ha acreditado que las operaciones de cuya tributación se trata se hayan realizado para la curación de enfermedades.

En este sentido, es un hecho no controvertido que la entidad MEDICIS PYB S.L desarrolla la actividad económica de cirugía plástica, prestando dos tipos de servicios atendiendo a las facturas emitidas: la intervención quirúrgica y la medicina estética. La mercantil considera a motu proprio como exentas todas aquellas que califica como "intervención quirúrgica", si bien la Inspección tras relacionar los pacientes, sus facturas y documentos de pago, con el tratamiento que se dispensó, incrementó la base imponible, tomando como criterios que las operaciones de reducción de mama, reconstrucción mamaria, reparación de hernia y reparación de músculos han de considerarse como sujetas y exentas del IVA, mientras que las operaciones de mamoplastia de aumento, abdominoplastia, rinoplastia, lipolifting de párpados, mastopexia y blefaroplastia son prestaciones sujetas y no exentas. Aquellas operaciones en las que la Inspección desconoce su contenido opta por regularizarlas considerando que se encuentran sujetas y no exentas.

En los procedimientos de aplicación de los tributos no se puede obviar que quien pretenda hacer valer su derecho tiene la carga de probar los hechos constitutivos del mismo, tal como se constata en el artículo 105 LGT. De modo que es la parte quien pretenda la aplicación de la exención quien ha de probar el cumplimiento de los requisitos exigidos para su aplicación.

En consecuencia, pesa sobre el sujeto pasivo la obligación de facilitar a la Administración tributaria la información y documentación que acredite el fin terapéutico de la operación de cirugía estética como condición para poder acogerse a la exención solicitada, sin que el hecho de que se trate de una información de carácter reservado pueda servir de excusa para negarse a su presentación dada la trascendencia tributaria antes mencionada. Es la parte actora quien debió practicar la prueba oportuna para tratar de desacreditar las conclusiones de la Inspección en orden a determinar qué operaciones debían considerarse exentas y cuáles no, sin que en el presente supuesto se hubiera llevado a cabo ninguna iniciativa probatoria en este sentido.

Decimos que el recurrente no puede escudarse en el hecho de que la información es de carácter personal, pues no sólo se debe destacar la trascendencia tributaria de la misma, sino también se debe añadir que el artículo 94.5 LGT, dispensa del consentimiento del afectado en caso de producirse la cesión de datos de carácter personal a la Administración tributaria, en los términos previstos en el artículo 11 LOPD. Es decir, en este supuesto, lo que se debe retener es que el contribuyente estaría autorizado por la normativa tributaria como requisito imprescindible para justificar la aplicación de la exención del impuesto.

En síntesis, procede desestimar el motivo en la demanda, en cuanto no se ha acreditado que la "intervención quirúrgica" que se aduce en las facturas, siendo una operación de carácter estético, estuviera derivada de una enfermedad, lesión o defecto físico congénito para ser considerada como exenta, pues como bien reconoce la demanda, la Administración tributaria no requirió en ningún momento información sobre el tratamiento u operación efectuado y la carga de la prueba pesa sobre la mercantil.

Sexto. Método de estimación directa.

El siguiente motivo de impugnación reside en que la Administración no ha utilizado en la regularización del impuesto la información suministrada por la sociedad. En definitiva, se cuestiona la utilización del método de estimación indirecta y la motivación incluida en el Acuerdo de liquidación para justificar su uso dada la ausencia de motivación al respecto y la omisión del informe exigido en el artículo 158 LGT.

De acuerdo con el artículo 78 Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

La base imponible vendrá dada por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas

Tal como se constata en las actuaciones, la determinación de la base imponible que ha efectuado la Inspección se ha centrado en la realización de dos tipos de cálculos: primero, en repercutir IVA en las prestaciones que el recurrente ha calificado como "intervención quirúrgica", ya que en la liquidación primigenia este tipo de operaciones habían sido calificadas como operaciones exentas, cuando en realidad se trataba de prestaciones sujetas y no exentas y segundo, se ha incrementado la base imponible del IVA de aquellas prestaciones en la que existía una diferencia entre el importe que figura en la factura y el importe realmente cobrado. Esta diferencia en el importe se ha obtenido a raíz de los documentos de pagos, presupuestos entregados por los clientes y facturas emitidas por la mercantil una vez iniciado el procedimiento inspector para "conciliar" los ingresos existentes en el banco por los servicios prestados

Conviene recordar que el artículo 50 de la LGT describe tres métodos diferentes para efectuar el cálculo de la base imponible. En concreto alude al método de estimación directa, objetiva e indirecta. Por otro lado, el artículo 50.3 del mismo cuerpo legal señala que:

3. Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.

4. 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.

En los mismos términos, pero ya en relación con el IVA, el artículo 81LIVA menciona que:

Uno. Con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa, sin más excepciones que las establecidas en esta Ley y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de las bases imponibles.

La aplicación del régimen de estimación indirecta comprenderá el importe de las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas.

A propósito del método de estimación indirecta, se debe reproducir el contenido del artículo 53 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que dispone lo siguiente:

1. 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.

2. 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.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta ley.

Pues bien, para utilizar el método debemos estar a lo previsto en el artículo 193 del RD 1065/2007, de 27 de julio, que respecto a su aplicación, establece:

1. El método de estimación indirecta de bases o cuotas será utilizado por la Administración de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 53 y 158 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo. La estimación indirecta podrá aplicarse en relación con la totalidad o parte de los elementos integrantes de la obligación tributaria.

2. La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora cuando concurra alguna de las conductas reguladas en el artículo 203.1 de dicha ley.

4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales: a) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros-registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección. b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos. c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas. d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación. e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la contabilidad o los libros-registro son incorrectos. (...).

La jurisprudencia ha venido aplicando una doctrina reiterada sobre la aplicación de este método, tal como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2014, Rec. 2649/2011, Ponente: Montero Fernández, José Antonio. ECLI: ES:TS:2014:1989 :

El criterio mantenido por este Tribunal Supremo, siguiendo al respecto una normativa que resulta clara en este aspecto, es que la estimación indirecta es un método subsidiario, sólo utilizable con carácter excepcional y en los casos en los que la determinación de la base imponible no es posible efectuarla ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular. Ciertamente el método de estimación directa es el que mejor responde al principio de capacidad económica. Por su carácter subsidiario, debe quedar suficientemente justificado por parte de la Administración que no ha sido posible determinar las bases imponibles por el método de estimación directa dada las graves deficiencias en la llevanza de la contabilidad y la imposibilidad o dificultad graves de conocer la situación. Desde luego los supuestos en los que se autoriza a emplear el método excepcional de la estimación indirecta, se caracterizan por su extremado casuismo, encontrándonos pronunciamientos judiciales que tras valorar las circunstancias de cada caso llegan a distintas soluciones, pero en todos ellos existe un denominador común, el incumplimiento de las obligaciones contables y la consiguiente imposibilidad o grave dificultad de conocer la realidad contable del sujeto pasivo.

Atendiendo a la normativa y jurisprudencia expuesta anteriormente, se debe retener que el método de estimación indirecta debe utilizarse en aquellos supuestos en los que existe un incumplimiento de las obligaciones contables, siempre y cuando dichas dificultades impliquen la imposibilidad de conocer la realidad contable del sujeto pasivo. Por otro lado, este método consiste en determinar la base imponible, utilizando datos, antecedentes disponibles, elementos que denoten la existencia de bienes o rentas..., valoración de magnitudes, índices, módulos o antecedentes...

Pues bien, el Acuerdo de liquidación impugnado en las presentes actuaciones no calcula la base imponible del impuesto, sirviéndose del método de estimación indirecta, sino por el contrario utiliza el método de

estimación directa para su determinación. Ello es así, en tanto en cuanto la Administración ha podido proceder a la determinación de la base imponible, partiendo de datos que obraban en su poder y de los documentos e información aportados por terceros, sin tener que acudir al método de estimación indirecta como índices, módulos, antecedentes...

Es decir, si no se ha admitido la falta de repercusión del IVA respecto aquellas operaciones exentas que no tenían dicha condición o respecto aquellas cuotas declaradas en facturas con un importe inferior al real es precisamente por la falta de acreditación de la concurrencia de la exención y por haber consignado en las facturas un importe inferior al realmente satisfecho. No obstante, ello no ha impedido a la Inspección calcular el valor las operaciones abonadas por los pacientes, lo que no implica en modo alguno que se hubiera fijado la base imponible a través del régimen de estimación indirecta.

Esta Sala considera que es conforme a Derecho la aplicación en el presente caso del régimen de estimación directa, dado que aún existiendo irregularidades en la contabilidad y en los libros de facturas, nada ha impedido a la Inspección determinar la base imponible, pues el cálculo definitiva lo ha hecho mediante la supresión de la exención en aquellos supuestos en los que no se ha acreditado y mediante la fijación del coste real de aquellas facturas que reflejaban un importe inferior al abonado efectivamente por los pacientes.

En este sentido, no se puede compartir los estrictos términos en los que se ha formulado la denuncia del método utilizado en la demanda. Esto es, no se puede compartir la falta de motivación del método de estimación indirecta, toda vez que el método realmente utilizado fue el método de estimación directa.

Séptimo. Acuerdo sancionador. Falta de motivación.

Por último, debemos analizar la conformidad a derecho del acuerdo sancionador dictado.

La infracción, que se atribuye a la parte actora, consiste en que el recurrente mediante la presentación de las autoliquidaciones correspondientes se ha omitido total o parcialmente, operaciones, ingresos y rentas con una incidencia superior al 10%, ocultando a la administración tributaria parte de los elementos del hecho imponible. Esto es, ha dejado de ingresar las cuotas tributarias correspondientes a todos y cada uno de los trimestres objeto de comprobación y ha acreditado de manera improcedente cuotas a compensar, ya que MEDICIS ha facturado las intervenciones quirúrgicas a sus clientes por cantidades inferiores a la realmente cobrada o ha incluido como exentas, operaciones que no tenían esta condición.

Dichos hechos han sido calificados como constitutivos de una infracción prevista en los artículos 191 LGT que señala lo siguiente:

1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley .

Asimismo, los hechos se califican conforme lo dispuesto en el artículo 195 LGT que expresamente indica que:

1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La infracción cometida esta correctamente tipificada, calificada y cuantificada por la Administración, pues la Inspección ha concretado adecuadamente los elementos fácticos que han dado lugar al inicio y resolución del expediente sancionador.

En cuanto al elemento subjetivo de la infracción, el artículo 183 de la LGT dispone que

Son infracciones tributarias las acciones u omisiones culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la Ley.

En este mismo sentido, el artículo 179 del mismo texto legal, recoge que

Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

No existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y la norma da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76), y 164/2005, de 20 de junio (RTC 2005, 164). Por tanto, para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

Y el límite mínimo de la culpabilidad consiste en la simple negligencia. A este respecto, la concurrencia de negligencia no exige, como elemento determinante para su apreciación, un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

La negligencia, que constituye una forma o grado de la culpabilidad, se caracteriza por una omisión de la diligencia debida, es decir, por la omisión de aquel comportamiento que hubiera evitado la realización del tipo del injusto. Según asentada jurisprudencia penal del Tribunal Supremo, la culpa además del elemento normativo o incumplimiento del deber objetivo de cuidado, presenta también el elemento "psicológico o intelectual" caracterizado por la ausencia de previsión consciente y voluntaria que conlleva la "viabilidad". Viabilidad que presupone a su vez "previsibilidad", porque evidentemente si el agente puede conocer y evitar (o al menos atenuar) el resultado dañoso su forma de actuar no podrá ser comparable a aquello acaecido de forma imprevisible.

La negligencia, que ni siquiera requiere para su apreciación un claro ánimo de defraudar, radica precisamente en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de cuidado y respeto de los intereses de la Hacienda Pública concretados en las normas tributarias, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos - artículo 31 de la Constitución -.

En definitiva, no es preciso el propósito de defraudar, sino que es suficiente la mera negligencia. Y la falta de esta diligencia será el desencadenante para que la Administración deba intervenir y deba reconducir al obligado tributario a sus deberes para con el Erario público.

En el presente supuesto, esta conducta culposa se pone en evidencia desde el momento en el que la mercantil recurrente no ha declarado la totalidad de los ingresos recibidos por los distintos pacientes, omitiendo la contabilidad correcta de su actividad y ha incluido como exentas, operaciones que no tenían esta condición.

En el ámbito del Derecho tributario sancionador el Tribunal Supremo ha venido construyendo una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria.

Se debe añadir que la Ley atribuye a los sujetos pasivos la obligación de formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo, y no cabe duda de que el cumplimiento de esta obligación ha de hacerse con la diligencia necesaria para que dichas declaraciones o comunicaciones puedan surtir el efecto que les sea propio.

En el caso de declaraciones o autoliquidaciones, dicho efecto es, principalmente, la determinación por el sujeto pasivo de la deuda tributaria que le corresponda; de ahí, que el incumplimiento de dicha obligación de forma que origine la determinación de la deuda tributaria de forma incorrecta implica una anomalía, es decir, la obtención de un efecto que no es el propio de la obligación de declarar legalmente establecida, y que obliga que sea la tarea comprobadora de la Administración tributaria la que investigue los datos que permitan determinar la deuda que dicho contribuyente debió declarar e ingresar.

Luego hay que considerar, que la conducta del recurrente es culpable, y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que el actor no ha puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, hecho que queda sobradamente demostrado al ponerse de manifiesto que el contribuyente no ha justificado suficientemente una serie de cuotas e importes. De este modo, sólo cabe confirmar los argumentos incluidos en el acuerdo sancionador, pues cumplen con las exigencias

contenidas en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

De acuerdo con lo expuesto, no se aprecia ni la diligencia en la actuación, ni una interpretación razonable de la norma, sino que antes al contrario, resulta acreditada la culpabilidad, al menos en el grado de negligencia, siendo patente el perjuicio para la Administración, implicando la conducta del recurrente un incumplimiento frontal y manifiesto de las normas establecidas por la Ley del Impuesto, de manera completamente voluntaria, lo cual no puede, por menos, que significar negligencia en la conducta.

Por otro lado, debemos explicar que por motivación debe entenderse aquella que permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que, en definitiva, justifican la actuación administrativa. Ciertamente, la motivación tiene una doble finalidad, por una parte, permitir que el interesado conozca los motivos determinantes de la resolución administrativa, con vistas a su posible impugnación y, por otra parte, asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria, en palabras del Tribunal Constitucional, en Sentencia de 3 de junio de 1991, la motivación realizada por la Administración Tributaria "debe permitir identificar cuáles son las normas que aplica y cuál ha sido el juicio lógico, fundado en criterios jurídicos razonables, para subsumir el hecho concreto del precepto formativo de que se trate..."

Ello implica que la motivación es un requisito formal del acto administrativo que se concreta con una referencia, aunque sea sucinta, de los hechos y fundamentos jurídicos en los que se basa la decisión administrativa adoptada.

Resulta plenamente asentado en la doctrina y la jurisprudencia que la falta de motivación de las resoluciones sancionadoras vulnera varios preceptos legales; claramente, por lo que al estricto ámbito tributario se refiere, los arts. 103.3, 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003, y art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre. Pero, en la medida en que se trata de una resolución sancionadora es evidente que la falta de motivación lesiona igualmente las garantías constitucionales.

En este sentido, se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en la sentencia de 6 de junio de 2014, recurso 1411/2012, Ponente: Juan Gonzalo Martínez Mico, ES:TS:2014:2308 en la que dice "Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio de culpabilidad, resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad de sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del Ordenamiento Jurídico (SS. 15 de octubre de 2009, casa. 6567/2003, y 21 de octubre de 2009, casa 3542/2003). No es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. unif. doctr. 306/2002), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en los términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad. En cualquier caso, se revela imprescindible una motivación específica en torno a la culpa o la negligencia y las pruebas de que se infiere (sentencias 6 de julio de 2008, casa. 146/2004 y 6 de noviembre de 2008, casa. 5018/2006)".

Pues bien, los requisitos exigidos legalmente se cumplen en la resolución recurrida. El acuerdo de imposición de sanción, reiterando el contenido de la propuesta de la resolución sancionadora, identifica los hechos que han determinado la incoación del procedimiento sancionador, el elemento subjetivo y el tipo impositivo descritos en el acuerdo sancionador bajo el epígrafe dedicado a "Aplicación al caso concreto".

A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso:

- las declaraciones presentadas no son reflejo de los registros contables, cuando la coincidencia debería ser absoluta;

- no ha declarado la totalidad de los ingresos obtenidos por la prestación de sus servicios, de manera que ha tenido que ser la labor investigadora de la Inspección la que haya puesto de manifiesto la existencia de pagos por parte de los pacientes de la clínica efectuados directamente al Dr. Juan Pablo, que no han tenido reflejo ni en la caja ni en la contabilidad del obligado tributario.

Como puede apreciarse, las conductas descritas únicamente pueden cometerse de manera consciente, de manera que debe estimarse que la conducta del interesado fue voluntaria, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales

De la mera lectura del epígrafe correspondiente a la motivación de la culpabilidad, se extrae que el recurrente conocía las razones por las que se calificaba la conducta como culpable. Se trata de una argumentación suficiente, en tanto permite conocer los hechos, en relación con el elemento subjetivo de la

conducta del recurrente. De modo que no se trata de una argumentación estereotipada, susceptible de ser utilizada en cualquier otro acuerdo sancionador, sino que por el contrario, se describen la incidencia en la culpabilidad de la conducta del recurrente al haber tenido en cuenta gastos no susceptibles de deducción o bases impositivas negativas improcedentes. El hecho de que la extensión utilizada en el acuerdo para concretar la infracción no sea especialmente extensa, no impide su validez, pues no se puede obviar que se trata de una infracción especialmente sencilla, que no requiere complejas argumentaciones.

Por otro lado, la cuestión litigiosa, no es de índole jurídica interpretativa, sino probatoria, lo que hace inadecuada la tesis sobre la inexistencia de una interpretación razonable de la norma como fundamento de la culpabilidad, afirmación que sólo podría regir para excluir la culpabilidad a la vista de posibles interpretaciones alternativas de las normas jurídicas aplicables, pero no puede regir como canon culpabilísimo cuando la regularización se basa, como en el caso presente, en la insuficiente prueba, por parte del contribuyente, de los hechos en que basa su aducido derecho a la deducción.

No existe una interpretación razonable, en cuanto a la determinación de las operaciones incluidas o no en el ámbito de la exención se delimita conforme a una serie de criterios legales y jurisprudenciales definidos con precisión. Las meras consideraciones subjetivas del recurrente sobre el alcance de la operación quirúrgica realizada no pueden servir de soporte para fundamentar la existencia de una duda razonable, pues su constatación se reduce a una mera cuestión fáctica, esto es, si tiene la finalidad terapéutica o curativa o simplemente satisfactiva.

Octavo. Costas procesales.

Por todo lo anteriormente expuesto, procede estimar en parte, el recurso planteado, sin que proceda imposición de las costas en aplicación del Art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional, reformada por la Ley de Agilización Procesal 37/2011, de 10 de octubre, según el cual en los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. Lo que aquí no acontece.

En atención a todo lo expuesto, y POR LA AUTORIDAD QUE NO S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Estimar en parte el recurso contencioso administrativo número 1541/2018, interpuesto por el Procurador D. Ramón Rodríguez-Nogueira en nombre y representación de MEDICIS PYB S.L, contra la Resolución de fecha 27 de septiembre de 2018, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, en el procedimiento 28-06232-2015 y 28-06246-2015, por la que estima en parte la reclamación presentada frente al Acuerdo de liquidación de fecha 10 de febrero de 2015, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011, 2 trimestre, por cuantía de 32.970,31 euros y Acuerdo de imposición de sanción de fecha 10 de febrero de 2015 por el mismo concepto y ejercicio y en consecuencia:

Anular la Resolución del TEAR, así como el Acuerdo de liquidación en relación con el devengo de intereses, reconociendo el derecho a no devengar intereses de demora en los términos indicados en el fundamento de derecho tercero, manteniendo el resto de los pronunciamientos efectuados.

Todo ello, sin imposición de las costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1541-18 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1541-18 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

D. Juan Pedro Quintana Carretero D. Enrique Gabaldón Codesido

D. José María Segura Grau D^a. María Prendes Valle

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.