

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091489

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

Sentencia 932/2023, de 4 de octubre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 469/2022

SUMARIO:

Base imponible. Estimación indirecta. En general. *No procede.* Considera la Sala que, en el presente caso, es improcedente acudir al régimen de estimación indirecta. En primer lugar en cuanto a los márgenes y ratios comerciales en los que se apoya la Inspección para determinar una omisión de ingresos, por comparación con la media del sector, ya que a juicio de la Sala esta presunción es en extremo endeble por los propios testigos elegidos por la Administración, como así se pone de manifiesto en la pericial aportada por la recurrente y rendida por el economista indicado, pues la Inspección se limitó a elegir empresas que estuvieran encuadradas en el mismo epígrafe de la tarifa del I.A.E pero es llano que tal elección no tiene en cuenta factores particularizados, como localización o ubicación geográfica, tamaño del establecimiento ni del negocio, o la introducción en el resultado de mano de obra en la instalación. De tal modo, que tal «muestreo» es genérico e indeterminado. Por el contrario, en la pericial reseñada se hace una comparativa de establecimientos más similares en cuanto a ubicación y tamaño arrojando unos ratios mucho más cercanos a los de la recurrente. En segundo lugar, en cuanto a las omisiones en la contabilidad de determinadas operaciones en la contabilidad derivados de electrodomésticos comprados que no aparecen vendidos ni en los inventarios y viceversa, y que aparecen detallados en el acta de inspección, pues tales fallas en la contabilidad suponen un 1,71 por ciento sobre el total en el ejercicio 2015 y un 3,87 por ciento en 2016, por lo que dado este exiguo volumen en ningún caso puede hablarse de un incumplimiento sustancial. Y finalmente, en cuanto a las aportaciones de los socios sobre los que la Inspección llama la atención, la Sala considera que se ha de estar a lo consignado en el Acta, donde en un primer momento se señala que se desconoce el origen de dichos fondos, o mejor dicho que no consta que sean aportados desde cuentas de los socios, para señalar que pudieran ser provenientes de ventas, pero es lo cierto que a la página 17 del Acta, concluye la Inspección que «efectivamente, la Inspección ha comprobado la transferencia de fondos de las cuentas de los socios a las de la sociedad en el año 2016». Por tanto a juicio de la Sala ninguno de los indicios señalados justifica acudir al método de estimación indirecta, lo que comporta la anulación de liquidación y de la sanción a ella aparejada.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 50, 51, 53 y 158.

PONENTE:

Don Daniel Prieto Francos.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS

Sala de lo Contencioso-administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA: 00932/2023

N.I.G: 33044 33 3 2022 0000449

RECURSO: P.O. nº 469/2022

RECURRENTE Electrodomésticos Joma, S.L.

PROCURADOR Don Ignacio López González

LETRADA Doña María Elena Fernández González

RECURRIDO Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias

ABOGACÍA DEL ESTADO Don Joaquín Francisco Viaño Díez

SENTENCIA

Ilmos. Sres. Magistrados:

Doña María José Margareto García, presidente
Don Jorge Germán Rubiera Álvarez
Don José Ramón Chaves García
Don Daniel Prieto Francos

En Oviedo, a cuatro de octubre de dos mil veintitrés.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 469/2022, interpuesto por Electrodomésticos Joma, S.L., representado por el procurador don Ignacio López González y asistido por la letrada doña María Elena Fernández González, contra el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias, representado y asistido por el Abogado del Estado don Joaquín Francisco Viaño Díez, en materia tributaria.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Daniel Prieto Francos.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

Tercero.

Por Auto de 7 de diciembre de 2022, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

Cuarto.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularsen sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

Quinto.

Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 27 de septiembre pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Por la representación procesal de Electrodomésticos Joma S.L se impugna, a través del presente recurso jurisdiccional, la Resolución del TEARA de 11 de marzo de 2022 que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a Acuerdo de 21 de febrero de 2021 de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria por el que se practicaba liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades respecto a los ejercicios 2015 y 2016 así como acuerdo de imposición de sanciones.

Como antecedentes relevantes a la hora de abordar el estudio de la presente controversia jurisdiccional, y derivados del expediente administrativo, consignamos los siguientes:

La recurrente fue objeto de actuaciones inspectoras con alcance general respecto del IS ejercicios 2015 y 2016 y respecto del IVA (objeto del PO 468-22). En fecha 17 de enero de 2020 se incoa acta de disconformidad que se fundamenta resumidamente en lo siguiente, y que da lugar a la posterior liquidación y sanción: La empresa recurrente tiene como objeto "Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos y otros" (Epígrafe 653.2 del IAE). Se aplica por la Inspección el método de estimación indirecta para la determinación de las bases del IS en los ejercicios referidos, al señalarse tres tipos de incidencias en la contabilidad:

- Electrodomésticos vendidos que no constan comprados ni en inventarios finales de la sociedad.
- Electrodomésticos comparados a lo largo del periodo de comprobación que no constan vendidos ni en los inventarios finales de la sociedad.
- Electrodomésticos contabilizados en inventarios iniciales y que no constan ni vendidos ni en los inventarios finales.

También se destaca que se han realizado aportaciones de los socios mediante entradas en efectivo en la caja de la mercantil, cuya realidad no puede probarse fehacientemente. Por otra parte, la Inspección pone de manifiesto la existencia de abundantes pérdidas sistemáticas, que se generan, principalmente como consecuencia de la inadecuada o inconveniente relación entre la cifra de aprovisionamiento y el importe de ventas, realizando una comparativa entre el margen comercial declarado por la recurrente y sociedades que realizan la misma actividad económica, encontrándose un resultado claramente inferior de la recurrente (1,199 frente a la media de las demás empresas (1,55 y 1,53 en los ejercicios comprobados), lo que determinaría que si se aplicaran dichos márgenes a la recurrente se obtendría un volumen de ventas mayor, por lo que entiende que se produce omisión de declaración de ingresos. Todo ello determina la aplicación del régimen de estimación indirecta por incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, lo que determina la liquidación aplicación módulos del IRPF, con resultado de cuota cero, si bien con repercusión en las bases a compensar en ejercicios futuros y la imposición de sanción.

El TEARA en su resolución considera acertada la conclusión de la Inspección, con base en la prueba de presunciones y confirma la resolución administrativa.

Disconforme con ello, la recurrente acude a esta vía jurisdiccional.

Segundo.

La recurrente, en el escrito rector de demanda, sostiene los siguientes motivos impugnatorios:

I.- Ausencia de motivación de la aplicación del régimen de estimación indirecta: infracción de lo previsto en el art. 158.1º LGT y jurisprudencia de desarrollo.

II.- Indebida aplicación del método de estimación indirecta. Infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la aplicación del método de estimación indirecta.

Por todo ello, termina suplicando de la Sala un pronunciamiento que anule tanto la liquidación como la sanción derivada de aquella

Tercero.

Por el Sr Abogado del Estado se presentó contestación a la demanda, oponiéndose a los pedimentos efectuados de contrario. Sostiene la plena conformidad a derecho de resolución recurrida con remisión a la argumentación de la misma.

Cuarto.

Así planteados los términos del litigio sometido a conocimiento de esta Sala, la cuestión a la que debemos responder es si conforme a derecho fue la actuación de la Inspección al acudir al método de estimación indirecta ante las irregularidades que la misma constató en la contabilidad de la mercantil recurrente. Para encabezar la respuesta que la Sala ofrecerá a estas cuestiones debemos señalar que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en su art. 50 los métodos para determinar la base imponible, siendo así que en el art. 53 se recoge como uno de ellos el método de estimación indirecta, que a tenor del mencionado precepto se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para determinar de manera completa la base imponible, como consecuencia de la concurrencia de alguno de los supuestos allí recogidos. En el caso que se decide la Administración invoca el apartado c) de ese art. 53, Fundamento Jurídico 3º de la resolución impugnada, que se refiere a aquellos supuestos en los que hay un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrables. El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimiento de gestión e inspección tributaria, establece en su art. 193, apartado 4, letra c), que cabrá aplicar el método de estimación indirecta para la determinación de la base imponible cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas. Esta Sala, en su sentencia de 4 de diciembre de 2017, PO nº 151/17, ya sostenía que es necesario que de la documentación obrante en el expediente se desprenda de manera indubitada la imposibilidad de determinar la base imponible a través de los datos, declaraciones, libros y registros, así como otros justificantes o datos que pueda aportar el obligado tributario o puedan ser obtenidos por la Administración tributaria en aplicación del método de estimación directa recogido en el art. 51 de la Ley 58/2003. Y ello porque la aplicación del método de estimación indirecta, cuyos instrumentos o medios para determinar la base imponible se encuentran recogidos en el art. 53.2, no generan la misma certeza en relación a la realidad de los hechos o elementos que configuran la relación jurídico tributaria, a diferencia de lo que ocurre con el método de estimación directa. Será por tanto necesario contrastar adecuadamente la imposibilidad de utilizar el método de estimación directa, lo que en el caso que aquí se decide nos lleva a examinar las pruebas practicadas, así como lo actuado en el procedimiento administrativo. (Así lo señaló esta Sala en su sentencia de 16 de septiembre de 2019 citada por el recurrente)

Hay que partir del principio de que la resolución administrativa impugnada aplicó fundamentalmente la prueba de presunciones para llegar a la conclusión de que de los hechos considerados probados se deducía que los ingresos declarados no se correspondían con la actividad realmente realizada, considerando además que esos ingresos no habían tenido reflejo en la contabilidad de la sociedad.

A ello hemos de añadir como ha dicho esta Sala en ocasiones precedentes, como la Sentencia de 16 de septiembre de 2019 anteriormente citada, que: "La prueba de presunción se recoge en nuestra Ley de Enjuiciamiento Civil como un mecanismo para acreditación de hechos fundados en la deducción de una determinada circunstancia fáctica, desde la consideración de la certeza de la existencia de otros datos fácticos de los que se deducen o inducen aquellos hechos presuntos. Así pues, y como se señala el art. 368 de la LEC en relación a las denominadas presunciones judiciales, a partir de un hecho admitido o probado, los órganos judiciales podrán presumir la certeza de la existencia de otros hechos, el presunto o los presuntos, siempre y cuando entre el hecho base y el deducido exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. La Ley de Enjuiciamiento Civil obliga al órgano judicial a plasmar y explicitar ese razonamiento en virtud del cual se realiza esa presunción, en la resolución en la que se alcance tal conclusión presuntiva.

La regulación de la presunción judicial, que como hemos dicho, se contiene en el art. 386 de la LEC, se inserta en la sección novena del capítulo VI que lleva por rúbrica "de los medios de prueba y las presunciones" y permite a los órganos judiciales tener por ciertos determinados hechos en el seno del proceso judicial, lo que nos sitúa en la necesidad de que se acrediten los elementos fácticos que guardan relación con la tutela judicial que se pretende obtener en el seno de aquél, tal y como prevé el art. 281 del mismo texto legal.

Por tanto es necesario, para poder tener por cierto el hecho presunto, que se acrediten los hechos base, lo que exige también su plasmación en la resolución judicial, que ha de extenderse también a los hechos deducidos. Junto a ello, y de manera necesaria, es preciso que se realice una explicitación del proceso intelectual que justifica la deducción, de forma tal que el razonamiento permita obtener un conocimiento de la razón de la presunción concluida.

No cabe duda que las características y naturaleza jurídica de esta vía probatoria, exige un cierto plus de transparencia y exteriorización de los requisitos y elementos que se exigen y articulan para su válida consideración como fundamento en el ejercicio de la función de juzgar. Debe despejarse cualquier tipo de dudas en relación con los hechos base y los presuntos, así como en el juicio lógico de deducción, siendo así que la motivación de la resolución que los contenga debe reunir la descripción y el relato de todos estos elementos, y ello como condición de validez y efectiva tutela judicial, neutralizando de esa manera cualquier afección a la indefensión que se derivaría de la consideración como ciertos, de hechos presuntos de forma no solo irrazonable, sino deficientemente razonados.

Esta doctrina es avalada por la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, por todas en su sentencia de fecha 24 de febrero de 2016, recurso 4134/2014, en cuyo fundamento jurídico sexto se dice que "Las presunciones

judiciales son medios idóneos para obtener el convencimiento del Tribunal sobre hechos relevantes para el fallo. Y son especialmente idóneas en la calificación de los negocios jurídicos como simulados relativos. En el presente caso se cumplen los requisitos legales, para la validez de las presunciones judiciales. Las presunciones, cuando son legales dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca (artículo 385 LEC). Y constituyen un válido medio de prueba indirecto cuando se trata de presunciones judiciales, mediante las que a partir de un hecho probado, el Tribunal puede presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (artículo 386.1 LEC). En este caso, la sentencia debe incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción (artículo 386.2 LEC).

En definitiva, como advierte nuestra jurisprudencia, para la válida utilización de la prueba de presunciones judiciales, es necesario que concurran los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, aunque sea de manera implícita, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica. O, en otros términos, como señala tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base en cuanto que éste ha de estar suficientemente acreditado. De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad, de la arbitrariedad y del capricho subjetivo, como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba."

Quinto.

Partiendo de lo expuesto, la Sala estima que, en este caso, es improcedente acudir al régimen de estimación indirecta por cuanto a continuación diremos. En primer lugar en cuanto a los márgenes y ratios comerciales en los que se apoya la Inspección para determinar una omisión de ingresos, por comparación con la media del sector, debemos señalar que esta presunción es en extremo endeble por los propios testigos elegidos por la Administración, como así se pone de manifiesto en la pericial aportada por la recurrente y rendida por el economista Andrés, pues la Inspección se limitó a elegir empresas que estuvieran encuadradas en el mismo epígrafe de la tarifa del I.A.E pero es llano que tal elección no tiene en cuenta factores particularizados, como localización o ubicación geográfica, tamaño del establecimiento ni del negocio, o la introducción en el resultado de mano de obra en la instalación. De tal modo, que tal "muestreo" es genérico e indeterminado. Por el contrario, en la pericial reseñada se hace una comparativa de establecimientos más similares en cuanto a ubicación y tamaño arrojando unos ratios mucho más cercanos a los de la recurrente.

En segundo lugar, en cuanto a las omisiones en la contabilidad de determinadas operaciones en la contabilidad derivados de electrodomésticos comprados que no aparecen vendidos ni en los inventarios y viceversa, y que aparecen detallados en el acta de inspección, es lo cierto como se señala en la pericial en conclusión que no aparece rebatida por la Administración, que tales fallas en la contabilidad suponen un 1,71 por ciento sobre el total en el ejercicio 2015 y un 3,87 por ciento en 2016, por lo que dado este exiguo volumen en ningún caso puede hablarse de un incumplimiento sustancial.

Y finalmente, en cuanto a las aportaciones de los socios sobre los que la Inspección llama la atención debemos estar a lo consignado en el Acta, donde en un primer momento se señala que se desconoce el origen de dichos fondos, o mejor dicho que no consta que sean aportados desde cuentas de los socios, para señalar que pudieran ser provenientes de ventas, pero es lo cierto que a la página 17 del Acta, concluye la Inspección que Efectivamente, la Inspección ha comprobado la transferencia de fondos de las cuentas de los socios a las de la sociedad en el año 2016. Por tanto estimamos que ninguno de los indicios señalados justifica acudir al método de estimación indirecta, lo que comporta la anulación de liquidación y de la sanción a ella aparejada.

Sexto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de Jurisdicción, las costas son de imposición a la Administración, si bien se limitan, de acuerdo con el apartado cuarto, a 500 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido: Estimamos el recurso interpuesto por la representación procesal de Electrodomésticos Joma S.L frente a la Resolución del TEARA de 11 de marzo de 2022 que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a Acuerdo de 21 de febrero de 2021 de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria por el que se practicaba liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades respecto a los ejercicios 2015 y 2016 así como acuerdo de imposición de sanciones y debemos:

- 1º.- Anular la resolución recurrido por no ser ajustada a derecho
- 2º.- Con imposición de costas en los términos del último fundamento jurídico.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.