

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093417

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 902/2024, de 19 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2354/2022

SUMARIO:

Procedimiento tributario. Base imponible. Estimación indirecta. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. Anomalías que determinan la aplicación del régimen. Bajo porcentaje de ventas en efectivo. La Administración sustentó la aplicación del método de estimación indirecta por el elevado porcentaje de ventas con tarjeta de crédito, que alcanzaba el 66,54% del total de transacciones. La Inspección concluyó esto a pesar de que la contabilidad de la peluquería concordaba con las declaraciones de IVA e IRPF presentadas por la recurrente y no había operaciones bancarias sin reflejo en los libros de contabilidad. Se descartó la aplicación de otros métodos que podrían haber perjudicado más a la recurrente. A juicio de la Sala, aunque la ciudadanía tiende a creer que en pequeños comercios y servicios personales es común ocultar ingresos al Fisco, esta intuición no puede ser considerada una verdad general sin generar injusticias o arbitrariedades, especialmente en casos como este, donde la autorización de entrada en el domicilio fiscal fue invalidada por debilidades argumentales. La Administración reconoció dudas sobre las compras y ventas de productos, refrendadas por el perito judicial contable. La supuesta contradicción entre la escasa rentabilidad del negocio y la inversión en el nuevo local se explicó con préstamos y un seguro de vida percibido por la recurrente, lo que permitió la continuidad del negocio a pesar de su bajo rendimiento. Respecto a los ingresos en efectivo y tarjeta de crédito, aunque este dato puede ser un indicio de posible ocultación de ingresos comparado con otros negocios similares, las dudas sobre la técnica empleada por la Inspección impiden descartar otras hipótesis. La Inspección no realizó un análisis completo del muestreo de peluquerías ni lo contrastó con la situación patrimonial y financiera de la actora. Testimonios sobre hurtos de numerario y productos en la peluquería desde finales de 2014 fueron considerados verosímiles, y se afirmó que las empleadas recibieron órdenes de la actora de que los clientes pagaran con tarjeta bancaria, lo que explicaría el alto porcentaje de pagos con tarjeta en 2015, descendiendo en 2016 con el traslado del negocio y siendo irrelevante en 2017 y 2018. La Inspección y el TEARC consideraron que la normalización de la situación a partir de 2016 se debía a que la actora actuaba con más cautela fiscal, aunque no consta que tuviera problemas con Hacienda estatal. Esta hipótesis, aunque plausible, no descarta que pudiera ser un desarrollo natural de la actividad. La Inspección señaló que los procedimientos de origen de las muestras de peluquerías estaban anonimizados debido al régimen de protección de datos personales, lo que dificultaba un análisis útil de dichas muestras. No se comprende por qué no se complementaron con datos de estudios del sector ni por qué se dio relevancia a la observación del trasiego en el mostrador del negocio durante una hora y cuarto el día de la entrada invalidada. Un seguimiento exterior durante varios días habría sido más productivo. No se niega que los indicios que llevaron a la Inspección y al TEARC a tomar decisiones no sean absurdos, pero estos se desvirtúan por el gran margen de error existente. Por tanto, la estimación de la demanda también debe invalidar la vertiente sancionadora de la regularización, al quedar esta sin base ni fundamento, sin necesidad de mayores consideraciones.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 53, 103, 104, 105, 150, 183 y 191.

PONENTE:

Don Hector Garcia Morago.

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don HECTOR GARCIA MORAGO

Don VIRGINIA MARIA DE FRANCISCO RAMOS

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO SALA 2354/2022 - RECURSO SECCIÓN 1223/2022 C

Partes: Claudia C/ T.E.A.R.C.

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

SENTENCIA Nº 902

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D. HÉCTOR GARCÍA MORAGO

D.^a VIRGINIA DE FRANCISCO RAMOS

En la ciudad de Barcelona, a diecinueve de marzo de dos mil veinticuatro.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo recurso ordinario sala 2354/2022 - recurso sección 1223/2022 C, interpuesto por Claudia, representado por el Procurado D. RICARD SIMO PASCUAL, contra T.E.A.R.C., representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado DON HECTOR GARCIA MORAGO, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Por el Procurador D. RICARD SIMO PASCUAL, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

Segundo.

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

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Actuaciones administrativas impugnadas. Partes. Pretensiones

A través de los presentes autos la SRA. Claudia ha impugnado la Resolución adoptada por el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA (TEARC) el día 21 de abril de 2022, en el procedimiento NUM000 y acumulados.

Se trata de una Resolución que habría confirmado los Acuerdos de liquidación y sanción recaídos sobre la actora a resultas de la regularización tributaria a la que se viera sometido su negocio de peluquería sito en Reus, en sede de IVA 3T 2015 a IVA 4T 2018.

Los citados Acuerdos fueron dictados los días 13 de mayo y 19 de julio de 2021 por la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial en Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Las liquidaciones propiamente dichas suman un total de 43.851,75 euros; y las sanciones un total de 46.110,38 euros.

La actora pretende ver anulada la Resolución del TEARC, así como los Acuerdos de la AEAT que la precedieron, con las consecuencias que sean de rigor.

Por el contrario, la ABOGACÍA DEL ESTADO (AE) ha solicitado que la demanda sea íntegramente desestimada.

En la medida en que la Resolución del TEARC objeto de los presentes autos se habría remitido a la regularización tributaria a la que se viera sometida la actora en lo que atañe al IVA 2015-2018, nos veremos en la necesidad de dar por reproducido en estos autos el pronunciamiento adoptado por esta Sala a propósito de la susodicha regularización (recurso contencioso-administrativo nº 1702/2022 de Salas y nº 840/2022 de Sección); pronunciamiento, éste, que, a propósito de las mismas circunstancias, ha sido del siguiente tenor:

<<<(…) SEGUNDO.- Cronología del procedimiento de comprobación e investigación
Esa cronología es la siguiente:

Por Auto de 9 de julio de 2019, del Juzgado a quo, se autoriza la entrada de la Inspección de Tributos (IT) en la peluquería de la actora con el fin de hacer acopio de datos con trascendencia tributaria.

El día 3 de septiembre de 2019 se practica la entrada y se le notifica a la actora el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación o los efectos del IVA 3T 2015 a 1T 2019 y del IRPF 2015 a 2018 (sobre el IVA 1T 2019 las actuaciones concluyen en acta de conformidad).

Mediando la alzada de la hoy recurrente, por Sentencia nº 4691, de 16 de noviembre de 2020 (apelación nº 35/2020), esta Sección revoca el Auto del Juzgado.

En esa Sentencia se trae a colación una doctrina del Tribunal Supremo que ya se ha visto corregida o matizada; pero lo cierto es que el principal fundamento de nuestra decisión radicaba en la ausencia de control, por parte del Juzgado, de la idoneidad de la medida de entrada domiciliaria. Medida, ésta, precedida, además (y así se hace notar en el fallo de esta Sala), de una solicitud de autorización que no acreditaba adecuadamente la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la entrada. Por todo ello, se declaran nulas las pruebas obtenidas.

La Sentencia de apelación considera débiles o inconsistentes los indicios de fraude fiscal apuntados por la IT. Esos indicios son los siguientes:

-La contradicción que supone la declaración de pérdidas durante el periodo 2014-2018 y la ampliación del negocio, así como unas manifestaciones de la investigada sobre este particular en los medios publicitarios. Manifestaciones que el propio Juzgado a quo habría considerado una posible exageración con fines comerciales, amén de no descartar, en cuanto a la contradicción en sí, que ésta bien pudiera encontrar satisfactorias explicaciones alternativas.

-El excesivo volumen de los pagos con tarjeta respecto del total de los ingresos y respecto del conjunto del sector, habiendo asumido el Juzgado, de forma acrítica, las comparativas aportadas por la IT.

Sin perjuicio de los efectos derivados de la estimación de la apelación, el procedimiento de comprobación e investigación siguió su curso.

El 13 de abril de 2021 se emiten de forma simultánea el informe de estimación indirecta; el acta de disconformidad y el informe de disconformidad a propósito del IVA (otro tanto ocurre con el IRPF).

La regularización del IVA 2015-2018 se salda con liquidaciones por un total de 43.851,75 euros y con sanciones por un total de 46.110,38 euros (en la regularización del IRPF esos totales son de 62.882,37 euros y 72.345,12 euros respectivamente, siendo el total global resultante de ambas regularizaciones de 225.189,62 euros).

El informe de estimación indirecta (IEI) considera que el recurso al método del mismo nombre (MEI) se justifica por el "incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales" por parte de la hoy actora. A tal efecto se señalan las siguientes anomalías:

- Incongruencia entre el número de unidades compradas y vendidas de una variedad de productos, comercializados y utilizados en la actividad económica, en todo el periodo objeto de inspección, y
- Omisión, en la contabilidad de 2015 y 2016, de buena parte de los pagos efectuados en metálico por la clientela.

En un porcentaje muy elevado de días, los únicos cobros contabilizados se efectúan con tarjeta de crédito (177 días de un total de 266, en 2015; y 47 días de un total de 278 en 2016. En 2017 y 2018 los cobros exclusivamente con tarjeta se producen 1 y 3 días respectivamente). Es decir: en 2015 los días con pagos exclusivamente con tarjeta representan el 66,54% del total de trabajados. En 2016, sólo el 16,90 %. Y en 2017 y 2018 devienen anecdóticos.

A tales conclusiones llegó la IT pese a que la contabilidad de la peluquería concordaba con las declaraciones de IVA y de IRPF presentadas por la Sra. Claudia. No se daba el caso -como con frecuencia viene ocurriendo- de que se hubieran desvelado claramente, por ejemplo, operaciones bancarias o de otro signo sin reflejo en los libros de contabilidad.

En cualquier caso, la IT decidió calcular a través del MEI el volumen económico de lo supuestamente no declarado y, al analizar las técnicas admitidas al efecto, descartó, para empezar, la utilización de signos, módulos o índices (la actora había estado acogida al método de estimación objetiva en sede de IRPF y al régimen simplificado en IVA). Ese descarte se produjo tras considerar, la IT, la posibilidad de acreditar la existencia de rendimientos o cuotas superiores a través de otra técnica [art. 158.3.a) de la Ley General Tributaria -LGT-]. Se trató, pues, de un descarte que en todo caso no habría perjudicado a la recurrente, cuya regularización por módulos o similares solo habría sido posible para el caso de tenerle que imponer una carga tributaria superior.

Al paio del MEI, la IT llegó a la conclusión de que en el caso de la peluquería de la actora, los ingresos totales de la actividad, en metálico, debían representar el 31,79% del total; representando, los ingresos por tarjeta de crédito, un 68,21 %.

A tal conclusión llegó la IT tras aplicar el porcentaje medio extraído, con datos reales, de tres expedientes de regularización de tres peluquerías de la provincia de Tarragona, de características -se nos dice- similares a la de la actora; no sin considerar que ofrecían resultados ligeramente más favorables para la ahora demandante que, por ejemplo, los extraídos de las declaraciones de treinta y dos peluquerías de su mismo municipio (Reus).

Añade, el IEI, como dato complementario, que el día de la entrada domiciliaria (3 de septiembre de 2019) se pudo constatar durante una hora y cuarto lo que se había cobrado en metálico y lo que se había cobrado mediante tarjeta; pero no podemos olvidar que ésta es una prueba de validez dudosa tras nuestra Sentencia de 16 de noviembre de 2020, amén de no ser representativa o fiable al tratarse de un hecho aislado.

En cuanto a la normalización de la situación -especialmente desde septiembre de 2016 en adelante- considera la IT que cabe atribuirlo a una mayor cautela o prevención de la actora.

El acta de disconformidad -de la misma fecha que el IEI- no añade nada que sea relevante. Menos aún el Acuerdo de liquidación.

La actora dedujo a renglón seguido reclamación económico-administrativa ante el TEARC y éste la desestimó mediante Resolución de 21 de abril de 2022 (procedimiento NUM000 y acumulados, relativo al IVA).

Tercero.

La resolución del TEARC

En lo que parecería obedecer al designio de apuntalar las eventuales carencias o lagunas en los documentos o actuaciones llevadas a cabo por la IT (sobre todo en atención a nuestra Sentencia de 16 de noviembre de 2020), la Resolución del TEARC aborda con mayor profundidad la controversia y formula un conjunto de consideraciones que, con algún matiz, acogen y amplían las de la IT. Se trata de consideraciones que podríamos resumir de la siguiente manera:

- Procedencia del MEI (así como de la técnica concreta utilizada) a falta de prueba directa de la omisión de ingresos y, en consecuencia, validez probatoria de las presunciones establecidas por la IT.

- Existencia de serias dudas sobre la incongruencia de compras y ventas puesta de relieve por la IT.

Ocurre que el TEARC no niega de forma clara esa incongruencia; pero no puede evitar determinadas acotaciones al respecto.

En un momento dado (página 10 de la Resolución), el TEARC señala que "la ausencia de información más precisa sobre el consumo en la actividad impiden a este Tribunal considerar las incongruencias en unidades de productos como una prueba directa de la omisión de ventas" y, aunque añade que "sí existen indicios de que algunos de los productos de cabello que el obligado dice que se consumieron en los servicios prestados, en pudieron (sic) ser vendidos sin registrar tal venta", concluye al respecto en que "esta incertidumbre (...) imposibilita una estimación que aun así sería de extrema complejidad, para determinar a partir de los consumos de productos de cabello los ingresos por peluquería, como refiere el obligado al defender que la Inspección disponía de medios para no aplicar una estimación indirecta".

-Existencia de un primer indicio de ocultación que cabe asociar al porcentaje de días por año en los que no se contabilizaron ingresos en efectivo, que puede verse reforzado por otros indicios derivados de las aclaraciones solicitadas a la actora o de los datos puestos de relieve por la IT en la solicitud de autorización de entrada; sin perjuicio, esto último, de lo establecido por nuestra Sentencia de 16 de noviembre de 2020. En ese sentido, se traen a colación:

* Los porcentajes de ingresos en efectivo y por tarjeta declarados por la recurrente en contraposición a los constatados en el mostrador del negocio, durante una hora y cuarto, el día de la entrada y registro, así como los extraídos de los expedientes de regularización de peluquerías tomados en consideración a los efectos de aplicar el MEI.

* Práctica inexistencia de beneficios declarados en 2015 y 2016 y, pese a ello, asunción de inversiones de cierta consideración (se cambia de local y se acometen reformas).

* Incremento exponencial del volumen de operaciones declarado en los ejercicios 2017, 2018 y 2019 y, pese a ello, carácter modesto de los rendimientos de la actividad (1.742,45; 16.775,67; y 24.914,60 euros respectivamente).

* Incongruencia en el hecho de que cuando, tras una nueva estrategia de negocio más sofisticada los servicios sean más caros, el porcentaje de pagos con tarjeta disminuya.

* Regularización de la situación en 2017 y 2018 derivada de un cambio de estrategia de la actora ante la posibilidad de verse sometida a una inspección.

Y en cuanto al Acuerdo sancionador (por infracción -calificada como muy grave- de los art. 191 y 195 LGT), no hace sino confirmarlo; aunque no sin señalar (página 18 de la Resolución) que "son mínimas las necesidades de motivación del elemento subjetivo de culpabilidad en conductas como la enjuiciada, basadas en la ocultación y no declaración de ventas".

Cuarto.

Alegatos de la actora

A través del escrito de demanda la actora ha negado la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, así como la improcedencia del MEI. Y a tal efecto, ha formulado un conjunto de alegatos que podrían resumirse así:

-Carácter no probado, insuficiente o débil de los indicios de ocultación expuestos por la IT y ausencia de rigor en la actuación de esta última. La IT sólo interrogó a dos trabajadoras de la peluquería y desdeñó hacerlo con la clientela.

-Inexistencia de pruebas concluyentes sobre la existencia de ventas o servicios superiores a los declarados.

-Utilización, en el ámbito del MEI, una técnica inidónea al no constar que los términos de comparación utilizados por la IT al objeto de hallar el porcentaje de pagos en metálico, guardasen la debida homogeneidad entre ellos y con el negocio de la propia recurrente.

-Carácter exhaustivo, completo y carente de anomalías de la documentación contable aportada ante la IT; lo que habría hecho posible la utilización del método de estimación directa (MED).

-Existencia de causas económicas que vendrían a explicar el alto porcentaje de pagos con tarjeta o el nivel de ingresos en determinados periodos.

-Incremento del volumen de negocio a partir de un determinado momento como consecuencia del cambio de local y de estrategia.

-Financiación de las correspondientes inversiones con medios propios y ajenos.

En lo que atañe a las sanciones, la demanda las ha combatido por considerar, esencialmente:

-Que los hechos infractores imputados no son ciertos por las razones que acabamos de reseñar.

-Que no se ha acreditado la concurrencia de culpabilidad.

Quinto.

Alegatos de la AE

Bastará señalar que la AE ha hecho suyas las tesis sostenidas en su día por la IT y, ulteriormente, por el TEARC, según las hemos reflejado precedentemente.

Sexto.

Resultado de las pruebas practicadas

Sin perjuicio de la utilidad del expediente administrativo en su integridad, resaltaremos las siguientes:

Testificales

Las testificales practicadas a instancias de la actora (a empleadas, al Sr. Modesto -colaborador- y a un proveedor) dan cuenta de lo que sigue:

- Que durante desde finales de 2014 se fueron produciendo hurtos de dinero en la peluquería.
- Que a resultas de esos hurtos las empleadas recibieron instrucciones para que los clientes pagaran preferentemente mediante tarjeta de crédito.
- Que, al mismo tiempo, se instaló un programa informático de control y gestión de la peluquería en el que se hacían constar los cobros y la forma en la que éstos habían sido efectuados.
- Que, paralelamente, se instalaron cámaras de vigilancia.
- Que siempre se expedía un ticket por cliente y servicio y en el mismo se anotaba la forma de pago. Todos los tickets quedaban registrados en el sistema informático.
- Que muchos de los productos utilizados en la propia peluquería o vendidos a la clientela tenían códigos de facturación diferentes.
- Que muchos de esos productos recibían una denominación diferente en la factura y en el ticket.
- Que en el salón de peluquería se utilizaban productos con envases inferiores a una determinada capacidad por diversas razones (mal uso; rotura; caducidad próxima; etc).
- Que en ocasiones se realizaban promociones regalando productos a los clientes.
- Que el traslado a un local más grande en 2016 propició un incremento de la clientela.

Pericial judicial informática

Se trata de una prueba que acredita la regularidad, seguridad y fiabilidad del software de gestión de facturación utilizado en la peluquería de autos. El dictamen concluye señalando la "ABSOLUTA CERTEZA de que la interfaz de usuario de software de gestión de facturación utilizado en el negocio de la solicitante cumple con los requisitos de integridad y no manipulación de la información en cuanto a las facturas emitidas. También puedo afirmar que existe una TOTAL CERTEZA de que el equipo informático es accesible de forma remota y es posible facilitar esta conexión a la Agencia Tributaria en caso de ser necesario".

Pericial judicial contable

Se trata de una pericial en la que, a modo de resumen, se nos dice "...ajuicio del perito que suscribe, el análisis realizado por la inspección respecto a los inventarios de compras y ventas incluye errores materiales significativos (errores que suponen el 22% de los casos para 2018 e invalida completamente el análisis realizado en 2017), está mal diseñado al no analizar su evolución interanual y el efecto de las existencias iniciales y finales, y no es exhaustivo al no realizar un emparejamiento completo entre todas las denominaciones de venta con los productos de compra. En definitiva, en opinión del que suscribe, el análisis realizado por la Inspección no tiene el rigor necesario que permita concluir sobre la existencia de incongruencias entre las compras y ventas".

Documentales

En las actuaciones figuran determinados comunicados bancarios que dan cuenta de transferencias de fondos del Sr. Modesto a la actora en concepto de préstamo, así como la documentación presentada por la actora al objeto de justificar el resto de fuentes de las que obtuvo financiación para ampliar su negocio.

Es escrito de la actora, de 12 de enero de 2021, dirigido a la Agencia Tributaria

Se trata de uno de los escritos dirigidos por la recurrente a la IT, que resulta de interés y con el que se adjunta documentación con valor probatorio.

Resaltaremos los siguientes apartados del mismo:

<<<(…) Cuarta.- Inversiones realizadas y financiación de las mismas

Durante el cuarto trimestre de 2016, la contribuyente trasladó su actividad económica a un nuevo local sito en Camí de Riudoms, número 42 (Reus) de una superficie de 180 metros cuadrados.

Previamente al traslado, llevó a cabo unas obras de adecuación del nuevo local para el ejercicio de su actividad económica.

Junto a este escrito, la contribuyente, a solicitud de la Inspección, aporta en ANEXO 2, cuadro resumen de todas las inversiones de adecuación del local, todas las facturas correspondientes a la inversión realizada para la adecuación del nuevo local, ANEXO

3, y también un cuadro resumen de la información relativa a la financiación de la misma, ANEXO 4.

Tal y como consta la diligencia número 6, la contribuyente, se financió tanto para las inversiones realizadas como para su propia subsistencia, con los fondos procedentes de los siguientes orígenes:

1) Préstamo recibido de CAIXABANK de importe 60.000 €

2) Indemnización recibida del seguro, mediante sentencia del Juzgado 4, penal, de Tarragona, correspondiente al fallecimiento de su pareja sentimental, por importe de 30.000 €

3) Préstamo recibido de D. Modesto, por importe de CINCUENTA MIL EUROS (50.000 €), recibido parcialmente en diferentes importes y fechas de acuerdo al resumen adjunto. En dicho préstamo, algunos importes se percibían directamente desde una cuenta que está a nombre del padre del prestamista, D. Severino, que previamente le prestó dichos importes a su hijo.

Se adjunta como ANEXO 5, contrato de Póliza de Préstamo entre D. Modesto y la contribuyente

4) Importe percibido por la recuperación de la fianza del alquiler del local antiguo, por importe de 3.050 €

Quinta,. Justificación de rendimientos obtenidos en los periodos en comprobación

La Inspección pone en duda la cifra de los rendimientos netos de la contribuyente, por ser muy bajos, en comparación a los sueldos percibidos por una empleada. En diligencia número 6, se hace constar que "a juicio de la inspección, resulta inverosímil que con unos rendimientos anuales tan bajos (cabe destacar que según sus declaraciones sus rendimientos eran muy inferiores a los de por ejemplo la Sra. Aurelia, empleada a la que retribuyó con unos 12.000 euros anuales en 2015 y 2016) decidiera ampliar el negocio y acometer las inversiones llevadas a cabo en el cuarto trimestre de 2016". Se le pregunta si quiere dar alguna explicación al respecto. La Sra. Claudia responde: "el motivo fue seguir mi sueño. No dejar de luchar". El Sr. Carlos Francisco aclara: "la contribuyente estaba en los inicios de un nuevo negocio a partir de que cambió su situación personal y familiar. Durante los ejercicios 2015 y 2016 ella realizaba una actividad reducida en la que se preparaba para un cambio en los servicios que prestaba, con lo cual durante esos dos años se gestó la nueva inversión y cambio de tipo de negocio que comienza a realizar a partir de 2017".

En este sentido, la contribuyente ampliando lo manifestado en la comparecencia, manifiesta también lo siguiente:

- Efectivamente durante los años 2015 y 2016, lo pasó muy mal económicamente, porque su peluquería era muy pequeña, y porque su modelo de negocio apenas le estaba dando resultados positivos. Para su subsistencia en estos dos años, contó con la ayuda de su familia, conviviendo en el domicilio de su madre, y con la ayuda de D. Modesto, que le realizó una póliza de préstamo, y que le iba entregando diferentes importes a cargo de dicha póliza de préstamo.

Por otro lado, la Inspección cuestiona el motivo por el que incrementó los rendimientos netos en los años 2017 y 2018, a lo que la contribuyente manifestó lo siguiente:

Se pregunta a la Sra. Claudia qué cambios se produjeron en su actividad económica que provocaron el incremento de rendimientos netos declarado en dichos ejercicios. La Sra Claudia responde: "Irme a Estados Unidos a estudiar. Allí aprendí algo novedoso y que nadie sabía hacer aquí, me formé con el mejor colorista a nivel mundial, Benjamín, estilista, Calixto, colorista, que me enseñó a utilizar las redes sociales para ser más conocida y poder aumentar el precio de los servicios que se prestan en mi peluquería. Mis precios de servicio color son los más altos de la provincia de Tarragona. Estuve con estos profesionales un total de seis días. Se le pregunta cuál fue el coste de esta formación, manifiesta que no lo recuerda y que lo pagó el Sr. Severino (fue un regalo). Aclara el Sr. Carlos Francisco que ese dinero forma parte del importe prestado por el Sr. Severino, cuya cuantificación se aportará y que no obstante será el señor Severino el que decida si es un regalo o no." Preguntada por el actuario manifiesta que esta formación se produjo a principios de 2017.

Se informa a la Sra. Claudia que, a juicio de esta inspección, la explicación que ha dado parece coincidir con el hecho de abrir la nueva peluquería que comenzó a funcionar en 2017, pero no parece explicar el cambio de ingresos y rendimientos del año 2018 a 2019.

El motivo fue que seguí obteniendo conocimientos y formando a mis empleadas para que pudieran prestar los mismos servicios que yo y facturar a los clientes acorde a dichos servicios. Aclara el Sr. Carlos Francisco: "Lo que hace es formar a su personal para que sean más productivos en su trabajo, más rentables y mejor formados. Esto da lugar a que el mismo número de personas trabajando supongan una mayor facturación y una mayor rentabilidad por trabajador".

Es decir, tal y como manifestó, y ahora amplía:

- La contribuyente observa que, a diferencia de otras localidades, en toda la provincia de Tarragona no hay ninguna peluquería especializada en la aplicación de color al pelo, y por ello decide especializarse y cambiar de modelo de negocio, dejando de ser una peluquería normal, con los servicios habituales, y especializándose en la aplicación de colores de pelo, utilizando para ello las mejores técnicas que se estaban aplicando, realizando para

ello cursos en EEUU, y posteriormente "online", que le ha permitido ser considerada la mejor peluquería de Tarragona en relación a su especialización. También, para darse a conocer, realiza una intensa actividad de presencia en las "redes sociales", que le permite ser conocida no solo en la provincia de Tarragona, sino en toda Catalunya, y ampliar con ello su cifra de ventas por tener clientes de distintas procedencias.

- Que en el sector privado, puede ser totalmente normal y lógico que, una vez cambiado el modelo de negocio, y dicho cambio es acertado y se realiza con éxito, como es el caso, la cifra de ventas aumente, y por otro lado, también puede ser totalmente normal y lógico el incremento en el importe de los beneficios netos obtenidos, si la especialización del negocio le permite aplicar unos precios mas altos, y además simultáneamente se especializa al personal laboral para que sean mas productivos, dándoles la formación necesaria. Estas son las situaciones ocurridas, y tal como se explicó en la comparecencia, ambas se justifican por el cambio de modelo de negocio y la mayor formación y especialización de las personas que trabajan en la peluquería, incluida la contribuyente.

Sexta.- ANEXOS que se adjuntan:

ANEXO 1.- Archivo en PDF con la información completa de todos los tickets, (facturas simplificadas), emitidos en los periodos de comprobación.

ANEXO 2.- Relación de las inversiones realizadas para la adaptación del local.

ANEXO 3.- Archivo PDF con la información de las facturas recibidas correspondientes a las inversiones realizadas

ANEXO 4.- Justificación de la financiación de las inversiones realizadas.

ANEXO 5.- Póliza de préstamo privado(...)>>>

Séptimo.

Decisión de la Sala

La ciudadanía en general tiende a no descartar que en las actividades económicas de pequeñas dimensiones -pequeño comercio y servicios personales-, en los que resulta habitual el pago en metálico de los servicios prestados, la distracción u ocultación al Fisco de una parte de los ingresos, pueda ser moneda corriente. Y no se puede descartar que esa sea la realidad en muchos casos; sin embargo, se trata de una intuición que no puede verse elevada a verdad incontestable y general sin convertirla, a la vez, en una fuente de injusticia o de arbitrariedad. Sobre todo en un caso como el que ahora nos ocupa, en el que, ya para empezar, la autorización de entrada en domicilio fiscal había sido invalidada por esta Sala y Sección tras poner de relieve una debilidad argumental que ahora se ha vuelto a reproducir.

Sobre la incongruencia entre compras y ventas de productos, hemos podido ver que, a las propias dudas del TEARC, se han visto añadidas las consideraciones del perito judicial contable, las cuales, de un modo u otro, no habrían hecho sino descartar tal incongruencia.

En lo que atañe a la supuesta contradicción entre la escasa rentabilidad del negocio y la inversión llevada a cabo por la actora en el nuevo emplazamiento de la actividad, ha quedado probado que la Sra. Claudia financió esa inversión esencialmente con préstamos y con la suma percibida como consecuencia del seguro de vida de quien había sido su pareja de hecho. Se trata de una circunstancia que también podría explicar que el negocio pudiese seguir adelante en aquellos años pese a ser su rendimiento más bien magro.

Y en lo que respecta al porcentaje, sobre el total recaudado, de los ingresos en metálico y mediante tarjeta de crédito, señalar que, con constituir, prima facie, ese dato, un indicio de posible ocultación de ingresos si lo comparamos con lo que resulta habitual en otros negocios de peluquería de similares características, no estará de más añadir que las dudas que nos ha suscitado la técnica empleada por la IT son lo suficientemente serias como para que no nos hayamos visto en condiciones de descartar otras hipótesis. Hasta el punto de considerar que en una situación tal, lo propio vendría a ser un pronunciamiento estimatorio de esta Sala y Sección.

Pese a las enormes atribuciones de las que se halla dotada la IT, de sus actuaciones no se desprende una labor dirigida a analizar el muestreo de peluquerías llevado a cabo y a contrastarlo con la panorámica patrimonial y financiera de la actora; una panorámica no necesariamente demostrativa de sensatez. En tal sentido, no estará de más recordar la sospecha de insinceridad del Juzgado de Tarragona -el que en su día autorizara la entrada domiciliaria- en lo que atañe al pisto que la actora venía dando a su negocio en los medios de comunicación.

En ese contexto, los testimonios que nos han hablado de los hurtos de numerario y de productos que se venían sucediendo en la peluquería desde finales de 2014, se nos aparecen como verosímiles. Y por consecuencia, también ofrece consistencia la afirmación de las empleadas de la actora según la cual -como consecuencia de esos hurtos- habrían recibido de la hoy demandante la orden de procurar que la clientela pagase con tarjeta bancaria. Circunstancia, esta última, que no cabe descartar que pudiese explicar el hecho de que el porcentaje de días con pagos exclusivamente realizados de esa manera, fuese tan elevado en 2015, para descender a un nivel que no cabe considerar exagerado en 2016 (coincidiendo con el traslado del negocio), para devenir carente de significación en 2017 y 2018.

La IT primero y el TEARC después, han considerado que la normalización de la situación a partir de 2016, obedece al propósito de la actora de actuar con más cautela en el orden fiscal, en unas fechas -conviene decirlo- en las que no nos consta que la demandante hubiese tenido algún problema con la Hacienda estatal. La de la IT se trata de una hipótesis que no cabe descartar; pero en el mismo grado en que no cabe descartar la hipótesis de que todo pudiera obedecer al desarrollo natural o normal de la actividad.

Sobre las muestras de peluquerías manejadas por la IT, no estará de más poner de relieve que la propia IT señaló que los procedimientos de origen se hallaban anonimizados como consecuencia del régimen de protección de datos de carácter personal; circunstancia, esta última, que ya de entrada venía a ser un obstáculo en orden a suscitar o sugerir un análisis verdaderamente provechoso de las susodichas muestras, en orden a corroborar su idoneidad.

No se alcanza a comprender que la IT no complementase esas muestras, cuando menos con datos procedentes de estudios del sector [art. 158.3.c) LGT].

Tampoco se alcanza a comprender la relevancia que la IT le pretendió dar a los datos obtenidos de la observación del trasiego en el mostrador del negocio, durante una hora y cuarto, el mismo día de la entrada posteriormente invalidada por esta Sala y Sección.

A la IT le habría resultado mucho más fácil y productivo realizar un seguimiento desde el exterior, durante un número de días determinado, para contabilizar el número de clientes diarios y contrastarlo posteriormente con el número de pagos con tarjeta y con el número de tickets registrados en la caja de la peluquería.

No estamos diciendo que los indicios que habrían llevado a la IT y al TEARC a tomar las decisiones aquí enjuiciadas, sean absurdos. Lo que estamos intentando transmitir es que, amén de existir contraindicios favorables a la actora, los indicios que nos han sido aportados por la parte demandada en favor de su tesis, en el actual estado de cosas son débiles. Si conforme a los mismos dictásemos un pronunciamiento confirmatorio de la regularización, lo estaríamos haciendo a sabiendas de la magnitud enorme del margen de error existente.

Así las cosas, la estimación de la demanda por los motivos expuestos precedentemente, también deberá traer consigo la invalidación de la vertiente sancionadora de la regularización, al quedar la misma privada de base y fundamento; y todo ello, sin necesidad de entrar en mayores consideraciones.

Octavo.

Costas

De conformidad con lo establecido en los apartados 1 y 4 de la versión aplicable al caso del art. 139 LJCA, la íntegra estimación de la demanda deberá venir acompañada de la imposición de las costas del proceso a la Administración demandada; en un 50 por 100 de su importe en lo que respecta a las periciales practicadas, y hasta un máximo de 3.000 euros en lo que atañe a los restantes conceptos, IVA incluido. (...)>>>

Segundo.

Decisión de esta Sala

Por identidad de razón, nuestro pronunciamiento en esta litis deberá ser del mismo tenor.

Tercero.

Costas

De conformidad con lo establecido en los apartados 1 y 4 de la versión aplicable al caso del art. 139 LJCA, la íntegra estimación de la demanda deberá venir acompañada de la imposición de las costas del proceso a la Administración demandada; hasta un máximo de 1.5000 euros, IVA incluido y periciales excluidas, toda vez que el coste de estas últimas se ha tomado en consideración al fallarse el recurso nº 1702/2022 de Sala y nº 840/2022 de Sección.

FALLO

ESTIMAR el presente recurso contencioso-administrativo ordinario nº 2354/2022 de Sala y nº 1223/2022 de Sección, promovido por la SRA. Claudia contra la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA y AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA) y, en consecuencia, ANULAR las actuaciones inspectoras, de liquidación, de sanción y ulteriores de revisión impugnadas, por ser las mismas contrarias a derecho, con todas las consecuencias que sean de rigor.

Con la imposición de las costas del proceso a la Administración demandada, en los términos del fundamento jurídico TERCERO.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme, contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la

Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

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

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

E/.

PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado ponente. Doy fe.

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