

MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE BASES IMPONIBLES

-Aplicación obligatoria del método de estimación indirecta-

-Comentario a la Sentencia nº 576/2019, de 26 de marzo, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo C.A. del TSJ de la Comunidad Valenciana, en el recurso contencioso administrativo nº 903/2016-

Francisco Serantes Callón

Ex Interventor y ex Inspector de Hacienda del Estado.

Miembro de la AEDAF.

Desde mi primera intervención, como perito, en un juicio por delito fiscal contra la Hacienda Pública, vengo observando la facilidad con que los Inspectores de la Agencia Tributaria acuden, a efectos de determinar la base imponible de los tributos, al método de estimación directa, cuando, a mi juicio, el procedente sería el método de estimación indirecta

Esta inclinación se produce con más frecuencia en aquellos casos en que la Inspección, al regularizar la situación tributaria del contribuyente, halla facturas que, conteniendo entregas de bienes o prestación de servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, su expedidor ni tiene trabajadores, ni ha realizado compras, carece de local, de medios de transporte, etc., por lo que procede a calificar dichas facturas de falsas, o falseadas, y, aplicando la estimación directa, no admite, en su totalidad, ni la base imponible como gasto en el impuesto personal, ni el IVA soportado como deducible. Y si la cuota supuestamente defraudada supera los 120.000 euros, el expediente se tramita como delito fiscal.

La cuestión, pues, se centra en discernir si la Inspección puede, en esos casos, determinar la base imponible del tributo, o la deducción, o no, de la cuota de IVA soportado, acudiendo al método de estimación directa, o, en casos determinados, ha de aplicar necesariamente la estimación indirecta.

La estimación indirecta tiene dos características que son, por una parte, la **subsidiariedad** (art. 50,4 LGT) “la estimación indirecta tendrá **carácter subsidiario** respecto de los demás...” y la **obligatoriedad** (art. 53,1 LGT), “El método de estimación indirecta **se aplicará**.....”, por lo que habrá que hacer compatibles (cohonestar, como se dice ahora), ambas características.

La existencia de alguna de las circunstancias del artículo 53,1 de la LGT (“anomalías sustanciales en la contabilidad”, etc.) no determina “per se” la aplicación del método de estimación indirecta, si, por otros medios se puede acudir al de estimación directa, dado el carácter subsidiario de aquella, pero, para poder aplicar la estimación directa, **la Inspección ha de partir de datos ciertos, es decir, no estimados ni presuntos.**

Por lo tanto, hemos de responder a la pregunta relativa a qué método puede acudir la Inspección en aquellos supuestos en que los proveedores emiten facturas en las que el concepto consiste en entregas de bienes y o prestación de servicios y el citado proveedor carece de personal, no ha efectuado compras, carece de medios de transporte, etc., por lo cual el Actuario las califica de falsas, o falseadas.

En mi opinión, la Inspección solamente puede acudir a la estimación directa cuando los datos en que se base sean ciertos, y no estimados o presuntos. Por lo tanto, en estos casos, en que la falsedad de la factura nace de la presunción, establecida por el Actuario, de que la factura no se corresponde con la realidad, es una opinión del actuario, pero no una certeza absoluta, por lo que le impide acudir a la estimación directa, por lo que, en estos supuestos, la aplicación del método de estimación indirecta es el procedente.

Ahora bien, hay casos en que el Actuario detecta que, en una factura que contiene la construcción de un muro, o de un forjado, en visita realizada con el obligado tributario, o su representante, al lugar donde debía ubicarse el muro, o el forjado, no existen, y el obligado tributario no da explicación alguna. En este caso, no hay duda alguna de la inexistencia de la obra, por lo que, dado que el contenido de la factura no es cierto, la Inspección puede aplicar el método de estimación directa, no obstante la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad.

En este sentido, se ha pronunciado el **Tribunal Supremo**, que en **sentencia de 23 de julio de 2012, casación 2903/2010, Ponente Sr. Huelin y Martínez de Velasco**, dice que *“aunque existían sustanciales anomalías en la contabilidad, estas no impedían la aplicación del régimen de estimación directa, al haberse reunido en el expediente datos suficientes para la determinación del rendimiento neto de la actividad empresarial del recurrente, sin tener que acudir al régimen de estimación indirecta de la base imponible, de aplicación subsidiaria a las demás existentes...”*.

Me ha llamado la atención en esta sentencia, cuando, en el fundamento de derecho segundo, dice lo siguiente: *“en el presente caso, la Administración, a pesar de las irregularidades contables detectadas, pudo comprobar determinados documentos, **cuya veracidad no fue cuestionada**”*. Y me llamó la atención porque la verdad no puede ser cuestionada. O es verdad, o no lo es. Por ello deduzco que la verdad no cuestionada debe ser la verdad de las verdades, es decir, aquella que no tiene ningún atisbo, ni ápice de duda alguna, por mínima que sea. Algo así como en el ejemplo que hemos puesto del muro, o del forjado, en que la verdad, la inexistencia del muro, o forjado, no puede ser cuestionada. Se lo preguntaremos al Sr. Huelin en el próximo Congreso de Albacete.

Mi preocupación en esta materia se acentuó a raíz de otra intervención como perito en delito fiscal, en un supuesto de no admisión total del IVA en facturas en las cuales se incluyen servicios de construcción, que la Inspección, al carecer el proveedor de trabajadores, no haber realizado compras, que detecta a través del modelo 347, etc., el Actuario no admite, en su totalidad, la deducibilidad del IVA soportado de las facturas, siendo la cuota, supuestamente defraudada, superior a 120.000 euros. La Juez de refuerzo del **Juzgado de lo Penal nº 18 de Torrent dictó la sentencia nº 150/2017, de 27 de abril**, condenando a cada uno de los cuatro imputados a las penas de privación de libertad de un año de prisión por delito contra la Hacienda Pública y a un año y nueve meses por delito continuado de falsedad en documentos mercantiles. Recurrida la sentencia en apelación, la **Audiencia Provincial de Valencia dictó la sentencia nº 363/2018, de 11 de junio**, declarando que el método de estimación directa era el procedente, cuando era evidente que había habido gastos e IVA soportado que tendría que haber calculado por estimación indirecta.

La procedencia de uno de los dos métodos de determinación de la base imponible de los tributos, estimación directa, o indirecta, fue sometida a conocimiento de la **Sala de lo C.A. del**

Tribunal Superior de Justicia de la C. Valenciana, Sección Tercera, que dictó la sentencia nº 617/2019, de 26 de marzo, recurso nº 902/2016, en un supuesto en que resultó acreditado que el recurrente, empresario de la construcción, había deducido en su impuesto personal (IRPF) el importe de facturas sobredimensionadas, emitidas por cinco de sus trabajadores, en las que figuraba como concepto el de *“mano de obra, materiales, limpieza, seguridad, portes, etc.”*, con repercusión del impuesto sobre el Valor Añadido. La Inspección detecta que dichas facturas son falsas, y, aplicando el método de estimación directa, admite solamente, como gasto, en el impuesto personal, las retribuciones de los trabajadores, que obtiene por estimación indirecta, y cuyo importe en los tres periodos inspeccionados asciende a 229.680,00 euros, frente a 1.602.932,13 euros, total de la facturación. Respecto del IVA soportado no admite, como deducible, importe alguno.

El demandante, al entender que la utilización del método de estimación directa no era el procedente, sino el de estimación indirecta, postula de la Sala la declaración de **nulidad de pleno derecho**, al haber utilizado la Inspección un método distinto del legalmente establecido, incidiendo en el supuesto contemplado en el artículo 217,1,e) de la LGT (*“....hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello....”*), con la consiguiente prescripción, al no haberse producido interrupción de la misma, y, subsidiariamente, que se declare la nulidad relativa con retroacción del expediente al objeto de que se proceda a **señalar la base imponible por el método de estimación indirecta**.

El demandante, con la finalidad de acreditar si las adquisiciones del grupo 6, relativas a compras de materiales y otros aprovisionamientos resultaba suficiente, o no, para realizar las obras facturadas, aporta informe de perito a fin de acreditar dicho extremo, que emite en el sentido de que el método utilizado por la AEAT para determinar la base imponible del IRPF conduce a cifras irracionales.

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

La Sala no se ha manifestado explícitamente respecto de si la utilización del método de estimación directa, en vez del de indirecta, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho, si bien, al no declarar la prescripción del IRPF, 2008/2009/2010, se está decantando por la anulabilidad, o nulidad relativa. Desconocemos que hubiera dicho la Sala si en la fecha en que se presentó la demanda (14 de mayo de 2017) se hubiera pronunciado ya el **Tribunal Supremo, como lo hizo el 2 de julio de 2018, recurso 696/2017, Ponente Don José Díaz Delgado**, que declaró, como doctrina legal, que *“la utilización del procedimiento de verificación de datos cuando el procedente era el de comprobación limitada constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho”*.

Si bien hemos de señalar que, en nuestro caso, se trata de **métodos distintos**, cuando en la ley hace referencia a **procedimientos distintos**.

Otra cuestión muy interesante en este tema es la relativa a la carga de la prueba. Si la Inspección afirma que las facturas son falsas, o falseadas, con arreglo al aforismo romano de que la carga de la prueba corresponde al que afirma, no al que niega (“onus probandi incumbit ei qui dicit, non qui negat”), correspondería a la Inspección probar que dichas facturas son falsas, y la prueba consiste en la presunción de que, como el proveedor no tiene trabajadores a su servicio, no ha realizado compras, no tiene local, ni medio de transporte, así lo acredita, por lo que la prueba de que no son falsas, pasa al contribuyente. Y para ello hemos solicitado informe de perito, a fin de que dictaminara si, al no computarse esas adquisiciones, podría el demandante, con las adquisiciones contabilizadas, realizar las obras que facturó, calificadas por los propios actuarios como obras complejas de cuantía elevada. Ello conlleva necesariamente una serie de gastos de peritación, entre otros, que el contribuyente puede estar, o no, en condiciones de afrontarlos.

En mi opinión, si en vía judicial se aporta con la demanda informe pericial, el Abogado del Estado, en su contestación a la demanda, debe rebatirlo, para lo cual debe solicitar el auxilio del funcionario de la Agencia Tributaria, experto en la materia Arquitecto, Ingeniero industrial, Agrónomo, Economista del Estado, etc. por lo que, si no lo hace, debe prevalecer el informe del perito de parte, todo ello sin perjuicio de que la Sala entienda que debe informar un perito nombrado por ella, si bien los honorarios, en este caso, deberían ser satisfechos, a partes iguales, por demandante y demandado.

La no admisibilidad del gasto y del IVA, en su totalidad, es tratado también en la **sentencia nº 578/2017, de 6 de octubre de 2017, recurso 195/2016, de la Sala de lo C.A. del TSJ de Murcia**, llegando incluso a decir que el tema debería haberse dilucidado en la jurisdicción penal, al decir que:

“...no es razonable negar en su integridad las facturas sin hacer un esfuerzo comprobador algo superior al desplegado, incluso acudiendo, si hubiera sido preciso, a medios indiciarios o indirectos de la determinación de la base imponible, caso de juzgar insuficiente la documentación puesta a su disposición, conjuntamente valorada, pues al menos una parte sustancial de los importes facturados podían considerarse que obedecían a servicios reales y efectivos. De no ser así, esto es, en caso de que la Inspección dudase de que los servicios, si bien documentados de forma en efecto defectuosa, se prestaron, lo que se vendría entonces a denunciar, si bien veladamente, es que tales servicios no existieron y, por tanto, las facturas que los documentaron fueron falsas, lo que además del impacto negativo que tal calificación puede representar en la regularización al sujeto pasivo -en tanto que le privaría de la deducibilidad del correspondiente gasto por ese concepto- entrañaría un juicio de valor negativo cuya naturaleza jurídica no se nos escapa y que debería haber dilucidado, en ese caso, por la jurisdicción penal, con valor prejudicial de sus resoluciones y, no con menor importancia, deber absoluto de la Inspección de abstenerse de la prosecución de las actuaciones de comprobación en tanto tal incógnita no se despejase bajo el fuero correspondiente”. Por tanto, en aplicación de esta doctrina concluye la Sala que en tanto las facturas son medio prioritario de prueba para la deducción del gasto, han de ser tenidas en cuenta y que, además, en caso de duda respecto de la exactitud de las facturas en relación con los servicios documentados en las mismas, la Inspección debería denunciar su eventual falsedad (...), falsedad sobre la que debería resolver la Jurisdicción Penal, absteniéndose entonces la Inspección de la prosecución de las actuaciones. Como quiera que a la vista del expediente administrativo no consta que hayan

tenido lugar actuaciones penales en este sentido, decide la Sala estimar el recurso y anular la resolución impugnada.”

La Sala de lo C.A. del TSJ de la C. Valenciana, y, en relación con el IVA soportado en la estimación indirecta, se pronunció ya en la **sentencia de 3 de febrero de 2014, recurso 1204/2010, Ponente D. Manuel José Baeza Díaz Portalés** (LA LEY 36785/2014), al decir que: *“Si no se admitiera como deducible el IVA de las teóricas compras efectuadas a DERMACO, S.A., la Administración se estaría enriqueciendo injustamente al ingresar por un lado, el IVA que DERMACO, S.A. había repercutido a INTERFUSTA, S.A. y por otro lado el IVA que INTERFUSTA, S.A. debió haber repercutido a sus clientes, sin permitir a esta segunda deducirse el teórico IVA soportado en su adquisición a DERMACO”*.

El criterio de la Sala, expuesto en la sentencia citada, halló también su confirmación por el **Juzgado de lo Penal número dos de Valencia, procedimiento abreviado número 260/2014** seguido por presunto delito fiscal contra la Hacienda Pública contra los Administradores de la misma entidad, dado que en ejercicio distinto al de la vía contencioso administrativo, la cuota presuntamente defraudada por el IVA había superado la cantidad de 120.000 euros, al señalar, como uno de los defectos, *“...la ausencia de la toma en consideración del IVA soportado y tan solo la inclusión del IVA repercutido lo que iría en contra del artículo 81 de la ley del IVA”*.

Finalmente, y en relación con la afición que tienen los Inspectores de la AEAT por la estimación directa, trajo a mi mente una anécdota de la revista satírica “La Codorniz”, en la que una aficionada de un equipo de fútbol de primera división, le preguntaba al sabio Kalikatres por qué los jugadores de ese equipo jugaban tan mal, y el sabio le respondió *“porque les resulta más cómodo, hijita”*.

Los Actuarios, cuando aplican la estimación indirecta, han de emitir el informe razonado a que se refiere el artículo 158 de la LGT, mientras que en la estimación directa basta con que digan que hay simulación o que la factura es falsa.

Con este comentario, lo único que pretendo es llamar la atención de los compañeros en el sentido de que debemos luchar contra esa tendencia de los Actuarios a la estimación directa, pues como decía un compañero, letrado de Córdoba, que *“si por mi culpa, un cliente estuviera privado de libertad un solo día, no me lo perdonaría jamás”*. Y, en este tema, con la actitud de la Inspección de negar la deducibilidad total en lugar de averiguar la verdad, se llega fácilmente a la privación de libertad.

Valencia, 30 de abril de 2019.

Firmado. Francisco Serantes Callón.