

# Reseña de actualidad fiscal

## 1. DIFERENCIAS ENTRE PRECIOS DECLARADOS Y VALORES REALES Y RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN INDIRECTA DE BASES

El **Tribunal Superior de Justicia de Galicia** ha vuelto a confirmar recientemente una doctrina que había impuesto ya en su sentencia de 18 de diciembre de 2006, con arreglo a la cual la aparición de "sobrepuestos ocultos conocidos a través de compradores en operaciones de promoción inmobiliaria, es suficientemente sólido para permitir considerar que existen indicios de una falta de la obligada congruencia que debe existir entre la contabilidad de la comunidad y la realidad extracontable en la que se desenvuelve su actividad, lo que a priori autoriza y legitima a la Inspección a acudir al sistema de estimación indirecta".

En definitiva, el hecho de que la Inspección hubiese detectado diferencias entre los precios de venta declarados por los promotores y los importes efectivamente satisfechos por los compradores "es calificable técnicamente como un supuesto de incumplimiento de las obligaciones contables, el cual habilita a la inspección para determinar los rendimientos obtenidos por la comunidad de la que es partícipe la parte demandante acudiendo al sistema de estimación indirecta".

No puede la Inspección aplicar –ni mucho menos el TSJ de Galicia confirmar– tan frívolamente el régimen de estimación indirecta de bases. No es admisible que meros incumplimientos formales o meras irregularidades contables se lleven al terreno del régimen de estimación indirecta de bases, no sólo porque éste constituye una herramienta –de consecuencias especialmente severas siempre para el inspeccionado– cuya discrecionalidad es difícil de controlar, porque encaja con holgura en el tipo

infractor del art. 200 LGT y porque suele operar como circunstancia calificadora de la infracción (art. 184.3º LGT), agravando ostensiblemente la sanción, sino porque, además, constituye causa de pérdida del régimen de consolidación fiscal en el IS y de pérdida del régimen de grupos a efectos de IVA.

Tal vez el **TSJ de Galicia** hubiese llegado a una conclusión distinta si hubiese ponderado adecuadamente la doctrina de los autores más autorizada (p.ej. Sánchez Pedroche: *Forma y materia en Derecho Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*, edit. CEF, 2004, p. 397 y ss; Palao Taboada: *Métodos y procedimientos de determinación de bases imponibles*, Rev. de Hacienda Pública Española, 1982, p. 20; Génova Galván: *Los regímenes de determinación de la base imponible*, Rev. DFHP, nº 181, 1986, p. 43, así como el prólogo a esta última obra, firmado por el Prof. Ferreiro Lapatz; Sánchez Pino y Malvarez Pascual: *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, edit. Aranzadi, Pamplona, 2000) en virtud de la cual en realidad lo que posibilita la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases no es el mero incumplimiento de determinados deberes formales, sino la imposibilidad de que pueda liquidarse con arreglo a los métodos previstos por la ley del tributo. En otras palabras, la estimación indirecta constituye la solución al problema que se plantea cuando el sujeto pasivo incumple absolutamente sus deberes contables y de colaboración con la Administración Tributaria –por las razones que fueren– haciendo imposible la comprobación de los rendimientos objeto de imposición. Ahora bien, matizan los citados autores, *sólo es legítimo aplicar el citado régimen cuando el incumplimiento de los deberes contables y de colaboración del contribuyente es –y se incorpora prueba de ello al expediente– absoluto, esto es, cuando sea imposible liquidar el impuesto a través del método ordinario de estimación directa (o el opcional, cuando proceda, de estimación objetiva).*

La jurisprudencia también es concluyente en el mismo sentido:

- El propio **Tribunal Superior de Justicia de Galicia** había establecido anteriormente una doctrina mucho más afortunada. Así, en Sentencia de 30 de septiembre de 2002 (Rec. 7288/1998) sostuvo que resulta improcedente aplicar el régimen de estimación indirecta de bases cuando las irregularidades constatadas (incorrecta contabilización de las ventas diarias, no reflejar el número de ticket en el libro de facturas, etc.) no comportan una carencia absoluta de respeto a las obligaciones contables y formales.
- El **Tribunal Supremo** señaló en Sentencia de 1 de febrero de 1993 que no es correcto que la Administración aplique el régimen de estimación indirecta de bases cuando el contribuyente aporta los datos y magnitudes esenciales de la actividad empresarial.

- El **Tribunal Económico-Administrativo Central**, no obstante su condición de órgano de la Administración, viene reiteradamente insistiendo (v.gr. Res. de 15 de diciembre de 2003) en que "para que las anomalías sustanciales en la contabilidad impliquen la estimación indirecta es necesario que impidan de manera absoluta la determinación del rendimiento neto".

- Es más, incluso ante un supuesto de carencia de contabilidad por parte de la empresa inspeccionada, el mismo **TEAC** concluyó (Res. de 23 de febrero de 2001, vocalía 1ª) que "si bien la carencia de contabilidad constituye un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, no es suficiente para la aplicación inmediata del régimen de estimación indirecta, sino que es necesario que tal carencia de contabilidad impida o dificulte gravemente la posibilidad de determinar las bases imponibles de forma directa".

- El **Tribunal Superior de Justicia de La Rioja** de 29 de noviembre de 1997 hizo la siguiente reflexión: "(...) la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases implica la concurrencia de dos requisitos: incumplimiento de las obligaciones para con la Hacienda Pública (de declarar, contables o de colaborar con la Inspección), y que el mismo impida aplicar el régimen que en principio correspondería. En este caso, a pesar de la ausencia de Libros Registros, el contribuyente aportó la totalidad de las facturas de ingresos y de gastos deducibles declarados, por lo que no procede acudir a la estimación indirecta".

No debemos de olvidar que el propio **Tribunal Supremo** suscribió reiteradamente la idea de que *la estimación indirecta constituye una facultad extraordinaria de la Administración tributaria*, cuya justificación se encuentra en la imposibilidad para ésta de fijar los hechos tributariamente relevantes a través de una determinación directa por no disponer de los medios de prueba que aseguren el necesario grado de certidumbre y ello como consecuencia del incumplimiento por parte del contribuyente de su deber de colaboración con la Administración, con lo que queda claro que *tiene un carácter subsidiario y excepcional dentro del procedimiento de liquidación tributaria*.

Pero al margen de la doctrina y de la jurisprudencia citadas, el razonamiento del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su doctrina más reciente, que al fin y al cabo es el razonamiento de la Inspección de tributos –en definitiva, la tesis en virtud de la cual la existencia de diferencias entre los ingresos declarados por ventas de inmuebles y los precios reales justifica la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases–, parece evidenciar que ha perdido de vista la fisonomía jurídica y la justificación última del instituto jurídico del régimen de estimación indirecta de bases. Parece desconocer el citado Tribunal lo siguiente:

- a. Que "es completamente necesario (para que sea lícito aplicar el régimen de estimación



Miguel Caamaño  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

indirecta de bases) que la concurrencia de las causas del art. 50 LGT impida a la Administración conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles" (Res. TEAC de 8 de septiembre de 1992); "imposibilidad, que no mera dificultad" (Res. TEAC de 5 de junio de 1990 y de 12 de mayo de 1993, y STS de 5 de mayo de 1993).

Incluso en el caso de que la Administración haya detectado ciertas irregularidades contables, es más, incluso en el caso de que las irregularidades fuesen susceptibles de adjetivarse como sustanciales, dicho incumplimiento "no constituye por sí mismo motivo para aplicar la estimación indirecta, sino sólo cuando estén causalmente ligadas de modo directo a la imposibilidad de determinar con exactitud la base imponible por los sistemas ordinarios" (Sentencias de los **Tribunales Superiores de Justicia de Extremadura** de 19 de junio de 1996 y de **Cataluña** de 2 de marzo de 1993). Más extensamente, el **TSJ de La Rioja** hizo la siguiente precisión: "Para la aplicación del régimen de estimación indirecta ha de concurrir un doble presupuesto: el incumplimiento por el sujeto pasivo de sus obligaciones de declarar, contables o de atención a la Inspección y, además, dicho incumplimiento debe determinar la imposibilidad de estimar la base en el régimen en principio aplicable".

b. Pero es que incluso aunque no admitiese dudas la prueba de que los precios de venta declarados de ciertos inmuebles y la contraprestación realmente pagada por los compradores fueran distintas, incluso decimos en tal circunstancia tampoco por sí sola sería suficiente para aplicar el régimen de estimación indirecta de bases imponibles. En tal caso, lo correcto habría sido incorporar a la cuenta de resultados de la empresa las diferencias detectadas, pero en régimen de estimación directa. La doctrina administrativa y la jurisprudencia lo han dicho con claridad meridiana: "La Administración llega a la errónea conclusión de que la contabilidad presenta anomalías sustanciales por existir ingresos no contabilizados" (**SSTSJ Valencia** de 3 de diciembre de 1990 y 7 de marzo de 1991. En el mismo sentido se pronunció el **TEAC** en Res. de 13 de octubre de 1988). Este último, en su Resolución de fecha 9 de febrero de 1994, hace la precisión de que en aquel asunto "no se dieron las circunstancias para aplicar el régimen de estimación indirecta, toda vez que pese a las anomalías contables observadas, (la empresa no contabilizó la operación de venta de motocicletas, ni tampoco la compra de las mismas a su proveedor, no existiendo detalle de facturas ni de las cuentas de ventas y compras que permitan verificar que la empresa contabilizara la operación como comisión), se pudo determinar la base del ejercicio incrementando la declarada en el beneficio de la operación no contabilizada (Res. **TEAC** de 9 de febrero de 1994)", o sea, regularizando la base, esto es,

elevando los resultados el ejercicio declarados por el sujeto pasivo, pero siempre y en todo caso en régimen de estimación directa.

## 2. LA NO TRIBUTACIÓN DE LA VENTA DE ACCIONES PROPIAS

La **DGT** ha confirmado en CV de 2 de junio de 2008, esta vez sin recortes, el tratamiento fiscal que se deduce de la norma de valoración 9ª. 4 del nuevo PGC, llegando a la conclusión de que la venta de acciones propias no tributa en el IS.

Como es sabido, la normativa del IS establece la determinación de la base imponible en el método de estimación directa basándose en el resultado contable determinado conforme a la normativa mercantil, corrigiéndolo, en su caso, por la aplicación de reglas especiales contenidas en la propia LIS. Dado que en relación con las acciones propias la normativa del IS no contiene ninguna regla especial, resulta de aplicación la normativa contable, que para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del año en curso establece al respecto que *la realización por las empresas de cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio se registra en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, sin que puedan reconocerse como activos financieros de la empresa ni registrarse ningún resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias* (PGC NRV 9ª. 4).

En consecuencia, la transmisión de acciones propias en períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008 no tiene efectos en la base imponible. La transacción no determina ningún resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias al no cumplir con la definición de ingreso o gasto contable (art. 36 C.Comercio según redacción ex Ley 16/2007), sino una simple variación del patrimonio neto de la entidad.

## 3. LA NECESIDAD DE JUSTIFICAR CONCRETA E INDIVIDUALIZADAMENTE LA RESOLUCIÓN SANCIONADORA

No por su frecuencia y reiteración podemos resignarnos a aceptar ciertas conductas –y despropósitos– de los órganos de Gestión e Inspección. Me estoy refiriendo al automatismo e indiscriminación con que se sanciona cualquier retraso o cualquier discrepancia de naturaleza tributaria.

Ya no nos sorprenden –pero no por ello podemos aceptarlas– cláusulas de estilo como la que a continuación se transcribe, que a buen seguro les resultará familiar a muchos lectores:

*"Considerando que de los hechos que se recogen en el expediente no se aprecian circunstancias exculpatorias de culpabilidad, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa, o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el art. ... de la LGT".*

Y tampoco podemos admitir respuestas tan comunes (calcadas –o sea, "copiar" y "pegar" en el teclado– de una Resolución a otra) del

TEAR de Galicia como las siguientes:

a. *"Una vez acreditada la procedencia de la liquidación, resulta también la procedencia de la sanción por la infracción prevista en el art. 79 LGT, por dejar de ingresar la deuda tributaria";*

b. O, después de transcribir literalmente determinados preceptos de la LGT y sin referencia alguna a los hechos y circunstancias del concreto expediente sancionador recurrido, suele concluir el TEAR de Galicia que *"lo expuesto, lleva a este Tribunal a considerar que concurre en la conducta del obligado tributario el grado de culpabilidad preciso para la imposición de la sanción impugnada, que por lo mismo debe ser confirmada"*.

No podemos resignarnos a semejante atropello. Precisamente por no resignarse llegan algunas causas al Tribunal Supremo, mayoritariamente en casación para la unificación de doctrina, dándole a éste la oportunidad de sentar líneas doctrinales que nos permiten compartir con éxito en cualquier instancia dislates en el orden sancionador como los que hemos transcrito. Tal es el caso de la reciente STS de 6 de junio de 2008, de algunos de cuyos párrafos damos cuenta a continuación:

a. *"Las sanciones tributarias no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes"*.

b. *"No basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por aquéllos para que, sin más, resulte procedente la sanción"*.

c. *"No puede fundarse la existencia de infracción en la simple constatación de la falta de ingreso o de la denegación de un gasto, sino que es preciso que la falta de ingreso derive de la no presentación o de la presentación de declaraciones intencional o culposamente incompletas"*.

d. *"El mero hecho de dejar de ingresar una suma de dinero no constituye infracción tributaria, ya que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de qué actos concretos se infiere la existencia de culpabilidad"*.

e. *"La simple afirmación de que "no se aprecian dudas interpretativas razonables basadas en una especial complejidad" no constituye en ningún caso suficiente fundamentación de la sanción"*.

f. *"La circunstancia de que la norma fiscal incumplida sea clara o que la interpretación adoptada por el contribuyente no sea considerada por la Inspección razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria"*.

g. *"No es el inspeccionado quien ha de probar su falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración quien demuestre la ausencia de diligencia en hechos concretos de aquél y en virtud de un razonamiento particularmente individualizado"*.

Brindamos desde estas líneas, por tercera vez consecutiva en esta Reseña de Actualidad Fiscal, por el crédito que el TS ha decidido devolverle a la justicia fiscal.