



Roj: **STSJ M 5859/2026 - ECLI:ES:TSJM:2026:5859**

Id Cendoj: **28079330052026100227**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **06/05/2026**

Nº de Recurso: **1176/2022**

Nº de Resolución: **250/2026**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG:28.079.00.3-2022/0072592

Procedimiento Ordinario 1176/2022 TRIBUTARIO

Demandante:AUTO ESCUELA GALA SL

PROCURADOR D. EMILIO MARTINEZ BENITEZ

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA N° 250/2026

RECURSO NÚM.: 1176-2022

PROCURADOR: D. EMILIO MARTÍNEZ BENÍTEZ

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

D. Daniel Ruiz Ballesteros

Dña. María Jesús Calvo Hernán



Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a 6 de mayo de 2026

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1176-2022, interpuesto por la entidad AUTO ESCULA GALA SL, representada por el Procurador D. EMILIO MARTÍNEZ BENÍTEZ, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de julio de 2022, en las que acuerda estimar en parte las reclamaciones económico-administrativas números 28-09762-2019, 28-17298-2019, 28-28614-2019, 28-28615-2019, 28-28616-2019, 28-28617-2019, 28-10023-2019, 28-17300-2019, 28-28618-2019, 28-28619-2019, 28-28620-2019 y 28-28621-2019, sobre liquidaciones y acuerdos sancionadores en concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicios 2013 a 2015 e Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 3T de 2013 a 4T de 2015, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO: Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO: No habiéndose solicitado por las partes el recibimiento a prueba del recurso, ni los trámites de vista o la formulación de conclusiones, se declaró concluso el pleito, señalándose para votación y fallo el día 5 de mayo de 2026, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se impugna en este recurso contencioso administrativo dos resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 27 de julio de 2022, en las que acuerda estimar en parte las reclamaciones económico-administrativas números 28-09762-2019, 28-17298-2019, 28-28614-2019, 28-28615-2019, 28-28616-2019, 28-28617-2019, 28-10023-2019, 28-17300-2019, 28-28618-2019, 28-28619-2019, 28-28620-2019 y 28-28621-2019, interpuestas contra los siguientes actos administrativos:

- La reclamación económico-administrativa nº 28-09762-2019 se interpone contra el Acuerdo de liquidación (Clave de liquidación Nº A2885019026004335) dictado en fecha 30/04/2019 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, derivado del Acta de disconformidad Nº A02/73026661 , en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicios 2013 a 2015, del cual deriva una cantidad total a ingresar de 166.562,50 euros, siendo la cuantía de la presente reclamación, a efectos de instancia y procedimiento, de 95.835,09 euros, correspondientes al IS de 2014. La presente reclamación ha sido desglosada por el TEAR, asignando Nº de reclamación 28-09762-2019 al Impuesto de Sociedades 2013; Nº de Reclamación 28-28614-2019, al Impuesto de Sociedades de 2014; y Nº de Reclamación 28-28615-2019, al Impuesto de Sociedades de 2015.

- La reclamación económico-administrativa nº 28-17298-2019 se interpone contra el Acuerdo de Resolución de Expediente Sancionador (Nº de referencia de expediente sancionador A51/78526455 y Clave de liquidación A2885019026007316) dictado por la Dependencia Regional de Inspección en fecha 04/09/2019, derivado del Acuerdo de liquidación anterior, y en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicios 2013 a 2015, del cual deriva una cantidad a ingresar de 106.651,31 euros, siendo la cuantía de la presente reclamación de 61.848,32 euros, correspondientes a la sanción por IS 2014. La presente reclamación ha sido desglosada por el TEAR, asignando Nº de reclamación 28-17298-2019 a la Sanción por IS 2013; Nº de Reclamación 28-28616-2019 a la sanción por IS 2014; y Nº de Reclamación 28-28617-2019 a la sanción por IS 2015.

- La Reclamación Nº 28-010023-2019 se interpone contra el Acuerdo de liquidación (Clave de liquidación Nº A2885019026004346) dictado en fecha 30/04/2019 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, derivado del Acta de Disconformidad Nº A02/73026765 , en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 3T 2013-4T 2015, del cual deriva una cantidad a ingresar

de 359.838,98 euros, siendo la cuantía de la presente reclamación, a efectos de instancia y procedimiento, de 65.394,83 euros, correspondientes al 1T 2014. La presente reclamación se ha desglosado por el TEAR, asignando N° de reclamación 28-10023-2019 al IVA de 2013; N° de reclamación 28-28618-2019 al IVA de 2014; y N° de reclamación 28-28619-2019 al IVA de 2015.

- La Reclamación N° 28-17300-2019 se interpone contra el Acuerdo de resolución de Expediente Sancionador (N° de referencia de expediente sancionador A51/73026765 y Clave de liquidación N° A2885019050000219) dictado en fecha 04/09/2019 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, en relación con el Acuerdo de liquidación anterior, y con respecto al IVA de los periodos 3T 2013 a 4T 2015, del cual deriva una cantidad a ingresar de 114526,45 euros, siendo la cuantía de la presente reclamación, a efectos de instancia y procedimiento de 38.040,05 euros, correspondientes al 1T 2014. El TEAR ha desglosado la Reclamación anterior, asignando N° de reclamación 28-17300-2019 a la sanción dictada por IVA 2013; N° de Reclamación 28-28620-2019 a la Sanción dictada por IVA 2014; y N° de Reclamación 28-28621-2019 a la sanción dictada por IVA 2015.

SEGUNDO: La entidad recurrente solicita en su demanda que se anulen las resoluciones del TEAR de Madrid impugnadas y por ende los acuerdos de liquidación y sancionadores que estas revisaron.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que la Inspección regularizó la situación tributaria de la demandante por apreciar la existencia de ingresos no contabilizados y por ende no declarados, lo que conllevó un incremento de la base imponible por aumento de ingresos, al entender la AEAT que eran superiores a los que figuraban en los registros contables. Si bien también se regularizó la situación tributaria porque se incrementaron los gastos no deducibles como consecuencia de la aplicación de la prorrata (dado que el TEAR de Madrid consideró incorrecta la regularización en este punto) y esta parte no va a atacarlo, se ciñe en esta demanda a los ajustes practicados por la Inspección relativos a los ingresos no contabilizados y por ende no declarados. Igualmente se desprende de los acuerdos de liquidación y de las resoluciones del TEAR relativas al IVA, que la Inspección regularizó la situación tributaria de mi representada por apreciar la existencia de ingresos no contabilizados y por ende no declarados, lo que conllevó un incremento de la base imponible de IVA devengado, declarada por aumento de ingresos, al entender la AEAT que eran superiores a los que figuraban en los registros contables. Si bien también se regularizó la situación tributaria porque se minoró el IVA soportado deducible, al considerar la Inspección que había prestaciones de servicios exentas y simultáneamente prestaciones de servicios sujetas y no exentas, dado que el TEAR de Madrid entendió que era incorrecta la regularización en este punto y esta parte no va a atacarlo, se ciñe en esta demanda a los ajustes practicados por la Inspección relativos a los ingresos que consideró como no contabilizados y por ende no declarados, que conllevaron aumento de la base imponible de IVA devengado, aceptando la decisión del TEAR respecto de la prorrata y por tanto las consecuencias que ello trae en relación con el IVA soportado deducible.

Invoca la nulidad de las liquidaciones porque se utilizó de facto la estimación indirecta para determinar la base imponible, sin seguirse el procedimiento legalmente establecido para ello. Se constata desde un primer momento que lo que va a realizar la Inspección es un trabajo de indagación de los ingresos que deberían haber sido declarados por AUTOESCUELA GALA, en la medida en que, desde la diligencia n° 3, ya la Inspección detectó ingresos no declarados a partir del cruce informático del libro de facturas emitidas por alumno y de los datos proporcionados por la DGT (página 6). También detecta la Inspección que hay ingresos incorrectamente contabilizados en cuentas de subvenciones (página 8) y de la información obtenida de la Comunidad de Madrid, deduce la Inspección que hay ingresos en efectivo no contabilizados y no declarados (página 11). También observa la Inspección que, "del cruce de información entre el listado de facturas emitidas y los datos de Tráfico con los exámenes prácticos realizados por cada alumno", se comprueba que "muchos de ellos" tienen una base imponible facturada que resultaría inferior a los importes que sólo por los gastos de gestión y presentación a examen cobra la autoescuela. La Inspección aprecia que la facturación declarada no cubre esos importes fijos, lo que significa que, a su juicio, no se ha contabilizado correctamente el coste que cada alumno ha tenido que pagar. Finalmente, la Inspección utiliza unas "tablas estudio autoescuela" de **FACUA**.org para 2013 y unas "tablas de resultados del estudio de autoescuelas de 2015" de **FACUA** Consumidores en acción, que "fijan precios de mercado por alumno" (página 20). A pesar de que la Inspección no tiene y no aporta el "Informe" (la "tabla") relativo a 2014, se calcula aritméticamente el incremento de la base imponible de dicho periodo (página 39). Véase que en el expediente solo figura la tabla de 2013 y la de 2015. Para llevar a cabo una estimación indirecta, es preceptivo todo un procedimiento que comporta, por lo pronto, un "informe razonado" sobre, primeramente, las causas determinantes de este método. Cita la sentencia TSJ de Madrid, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 5, de 17 de julio de 2019 (rec. 276/2018), sentencia de 1 de febrero de 2018 (rec. 440/2016), sentencia de 4 de octubre de 2018 (rec. 41/2017), en sentencia de 29 de noviembre de 2018 (rec. 191/2017), sentencia de 7 de febrero de 2018 (rec. 443/2016). En muchas de esas sentencias, la Sala se remite a la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2012 (recurso de casación 2903/10) en relación a la aplicación subsidiaria y excepcional del

método de estimación indirecta en caso de anomalías sustanciales de la contabilidad. Entiende que, dado que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, (pues para la estimación indirecta se prevé un procedimiento específico en un precepto concreto de la Ley) estaríamos ante una nulidad de pleno derecho, por así establecerlo el artículo 217 de la Ley 58/2003.

Alega la nulidad de las liquidaciones porque, al no haberse justificado suficientemente, ni con informe razonado, ni con datos fehacientes ni con metodología de estudios adecuadas, se llega a un resultado incorrecto y alejado de la realidad. El "Informe" de **FACUA** no es sino el resumen de un supuesto análisis (que se desconoce, pues no se aporta la metodología empleada) publicado en una página web, que parece poco serio como para poder ser utilizado nada menos que por la Inspección de Hacienda para determinar el rendimiento (y por ende la capacidad económica, base constitucional de todo tributo) de una persona. Como resultado de ello, la estimación de la Inspección, que se basa en la muy simplista correlación entre número de aprobados por autoescuela y los ingresos estimados, es incorrecta y llega a resultados inverosímiles. En el sector de las autoescuelas, conocer a priori el número de prácticas que va a realizar el alumno es imposible.

Afirma la nulidad de las liquidaciones de 2014, porque no hay ninguna tabla ni ningún estudio relativo a ese periodo y ejercicio. Como puede observarse en el expediente, la Inspección no tenía tablas de **FACUA** de 2014, sino solo de 2013 y 2015, a pesar de lo cual, no sabe cómo, regularizó 2014. En consecuencia, no constando acreditado siquiera que se utilizaran tablas para el ejercicio 2014, ha de concluirse con estimación de la presente demanda, al menos en lo relativo a las liquidaciones y sanciones de 2014.

En cuanto a las sanciones, manifiesta su nulidad al ser nulas las liquidaciones de las que proceden y por falta de motivación, ya que el acuerdo en realidad dedica exclusivamente cuatro párrafos a ello, sin que ni una sola frase de las que se contiene en estos párrafos vaya encaminada a individualizar las razones por las que se impuso la sanción. Nulidad de cada acuerdo sancionador por ausencia del elemento objetivo de la infracción y falta de individualización de las sanciones, no pudiéndose detectar cuáles son los preceptos sustantivos de la Ley o el Reglamento del IS y del IVA que se consideran vulnerados y por los que se impone la sanción, porque no se menciona la norma material supuestamente infringida. Que es claramente improcedente hacer la suma de las distintas regularizaciones efectuadas llevadas a cabo en el expediente de regularización, porque cada una de ellas ha de ser objeto de una valoración distinta y separada. Nulidad de cada acuerdo sancionador por falta de motivación y prueba del elemento subjetivo de la infracción. Improcedente cálculo del perjuicio económico con el que se gradúan y cuantifican las sanciones. aplicación de la STS de 11/4/2023 dictada en el recurso 7272/2021, porque el caso que nos ocupa, a la vista del acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades, es claro que la cuota líquida y la cuota diferencial son diferentes (véase la página 49 del acuerdo de liquidación). La cuota líquida es de 47.578,76€ en 2013, 86.993,80€ en 2014 y 67.092,72€ en 2015. La cuota diferencial de 47.555,87€ en 2013, 85.837,09€ en 2014 y 35.641,72€ en 2015. Se observa que, en el caso que traemos a la sala, en los tres ejercicios son cantidades diferentes, luego estamos exactamente en el supuesto de hecho que plantea y resuelven el auto y la sentencia. Y resulta que ello tiene una incidencia importante a la hora de calcular el perjuicio económico a la Hacienda Pública, empleado como criterio de graduación de la sanción. De la aplicación de esta jurisprudencia a nuestro caso se desprende que el incremento en puntos porcentuales de la sanción de 2015 es incorrecta. Por ello, el incremento en puntos porcentuales, al existir un perjuicio económico del 25%, ha de ser de 10 y no de 15.

TERCERO:El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que esta misma Sala y Sección Quinta del TSJ de Madrid, ha resuelto en casos muy similares al que nos ocupa, relativos a recursos interpuestos por Autoescuelas, igual que la recurrente, impugnando liquidaciones efectuadas utilizando el método de estimación indirecta, validando dicho método de estimación, en supuestos de hecho y ante argumentos muy similares al que nos ocupa, así la sentencia de 17 de julio de 2019, Procedimiento Ordinario 276/2018, o la sentencia de 1 de febrero de 2018, Procedimiento Ordinario 440/2016. En el caso de autos, la Administración Tributaria ha acudido y ha aplicado el régimen de estimación indirecta para determinar los ingresos de la recurrente, y ello en base a los hechos que se detallan en los acuerdos de liquidación. En diligencia nº 3 de 26/02/2018 se puso de manifiesto al obligado tributario que se ha realizado un cruce informático utilizando el programa Excel y se han comparado los alumnos declarados por parte de AUTOESCUELA GALA SL en su "libro de facturas emitidas por alumno" con los alumnos que Tráfico manifiesta se han presentado a examen en esos años a nombre de esa autoescuela. Se adjuntó listados identificando a aquellos alumnos presentados al examen práctico por la AUTOESCUELA GALA SL y de los que no aparecen facturas emitidas en 2013, 2014 y 2015. Emitidos requerimientos de información al Centro Cultural HAN y a los alumnos de la autoescuela, se llega a las conclusiones que se recogen en el acuerdo de liquidación, y que no es necesario reiterar, que conducen inevitablemente a la conclusión de que los alumnos de origen asiático han recibido clases de la autoescuela recurrente, han sido presentados a los exámenes por la Autoescuela Gala, y ha sido a ella a quien han abonado retribuciones de entre 1.000 y 1.900 euros. Por otra parte, tal y como detalla el acuerdo de liquidación, efectuado el cruce de los ingresos en efectivo o mediante TPV en cuenta

bancaria contabilizados en cuenta de subvenciones y la información suministrada por la Comunidad de Madrid de los importes pagados a AUTOESCUELA GALA SL junto con las transferencias cobradas de APETAMCOR, se ha comprobado que los importes de ingresos que se han relacionado son, en realidad, ingresos de la actividad y no han sido contabilizados en cuentas de ingresos del grupo 7, es decir, mayores ingresos de la actividad. Asimismo, del cruce de información entre el listado de facturas emitidas y los datos de Tráfico con los exámenes prácticos realizados por cada alumno, se comprueba que muchos de ellos tienen una base imponible facturada inferior a los importes que, sólo por los gastos de gestión y presentación a examen, cobra la autoescuela. Es decir, la facturación declarada no cubre siquiera los importes fijos y, por supuesto, no incluye el coste que cada alumno ha tenido que pagar por la matrícula y las clases prácticas para llegar a presentarse al examen práctico, lo cual no resulta mínimamente creíble. Para comprobar la facturación real, se han realizado 41 requerimientos de información a parte de los alumnos, cuyo detalle consta en el acuerdo de liquidación, descartando los alumnos examinados en 2013, con posible facturación emitida en 2012. La información obtenida pone de manifiesto que lo realmente pagado por los alumnos fue muy superior a lo que AUTOESCUELA GALA SL registró como ingresos en su contabilidad. La recurrente ni acreditó en vía administrativa, ni económico administrativa, ni acredita en el presente recurso, las alegaciones en las que se fundamentan sus pretensiones, no justificando en modo alguno las discrepancias y contradicciones, y resultandos fuera de toda lógica, puestos de manifiesto por la Inspección, apoyando sus pretensiones en meras alegaciones y juicios de valor, carentes de prueba alguna. De todo ello resulta que la Inspección de Tributos acreditó perfectamente la existencia de anomalías sustanciales que impedían aplicar el método de estimación directa para la determinación de las bases imponibles, ya que los datos declarados por la recurrente no eran correctos ni veraces, por lo que no podían ser utilizados para la determinación de las bases por el método de la estimación directa, llegando la Inspección a las magnitudes que arrojó la estimación indirecta partiendo de las declaraciones de los alumnos y del coste medio del resto de las autoescuelas de Madrid, teniendo pues en cuenta los medios que se establecen en el artículo 53.2 LGT, siendo la actuación de la Inspección correcta, ya que se vio abocada a realizar una estimación indirecta de las bases imponibles en los impuestos que nos ocupan, como única forma de poder hacerlo, sin que la parte actora haya presentado, ni mucho menos acreditado, una valoración alternativa.

Por lo que se refiere a los acuerdos sancionadores, la conducta de la actora por la cual ha sido sancionada consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente sancionador, conforme al artículo 191 de la LGT. En el caso que nos ocupa, tal y como con detalle relatan las resoluciones recurridas, la parte actora presentó autoliquidaciones en los ejercicios 2013, 2014 y 2015, en las que dejó sin declarar parte de los ingresos obtenidos en su actividad, ocultando conscientemente parte de los ingresos por las prestaciones de servicios de su actividad. En los acuerdos sancionadores los hechos aparecen suficientemente descritos, de modo que la parte recurrente no puede desconocer la actuación que se le imputa al imponérsele la sanción. La infracción atribuida a la actora está correctamente tipificada, calificada y cuantificada, pues el acuerdo sancionador describe los hechos y motiva la conducta que imputa a la recurrente enlazando la conducta determinante de la regularización practicada con la culpa o negligencia en los amplios razonamientos que se recogen en el propio acuerdo, concretando en qué consistió la intencionalidad de su conducta. El acuerdo sancionador motiva con meridiana claridad la conducta de la recurrente y su actuación negligente, explicitando la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos de la infracción, sin que en el caso que nos ocupa puedan existir dudas sobre la culpabilidad de la recurrente, que ha infringido la norma voluntariamente y sin justificación alguna, ocultando conscientemente parte de sus ingresos. La ocultación de elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria constituye un elemento acreditativo de la culpabilidad del sujeto responsable, de forma que, una vez constatada la existencia de la ocultación de parte de los ingresos, no se requiere mayor acreditación de culpa, ni mayor motivación, pues es a todas luces evidente que tal conducta solo puede ser culpable, y no a título de mera negligencia, sino dolosa.

CUARTO: En el análisis de la controversia suscitada en este recurso, es preciso partir de que, en la resolución recurrida del TEAR relativa al Impuesto sobre Sociedades, como antecedentes relevantes, se indica: *"SEGUNDO.- En fecha 27/09/2017 se notificó al interesado el inicio de actuaciones inspectoras, con respecto al Impuesto de Sociedades e IVA, ejercicios 2013 a 2015, todo ello con alcance general, en los términos del artículo 148 LGT y 178 RGGI. La duración máxima de las actuaciones inspectoras era inicialmente de 18 meses, si bien, el contribuyente solicitó 48 días de no realización de actuaciones por parte de la Inspección, lo cual dio lugar a la extensión de la citada duración máxima por el periodo antes indicado, en los términos del artículo 150.4 LGT .*

La actividad del interesado durante los periodos comprobados, en el I.A.E. era la de "ENSEÑANZA CONDUCCIÓN DE VEHÍCULOS", del Epígrafe 9.331.

Como resultado de las actuaciones inspectoras, en fecha 07/03/2019 se incoaron las siguientes actas:

- Acta de disconformidad A02 con número de referencia 73026661 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2013, 2014 y 2015.

- Acta de disconformidad con número de referencia 73026765 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos tercer trimestre del año 2013 a cuarto trimestre del año 2015.

En lo que aquí interesa, la regularización de la situación tributaria del interesado con respecto al Impuesto de Sociedades recoge los siguientes ajustes:

- Incremento de la Base imponible declarada en los ejercicios de 2013 y 2014 a consecuencia de la existencia de ingresos no declarados procedentes de la prestación de servicios de enseñanza a alumnos de origen asiático.

- Incremento de la Base imponible declarada en todos los periodos impositivos a consecuencia de la existencia de ingresos no contabilizados, procedentes de cobros que tuvieron lugar en efectivo o mediante TPV.

- Incremento de la Base imponible declarada en todos los periodos impositivos a consecuencia de la existencia de ingresos superiores a los contabilizados procedentes del resto de alumnos (diferentes a los de procedencia asiática).

- Incremento de los Gastos inicialmente declarados por el interesado en la parte del IVA no deducible por aplicación de la regla de prorata (resultante de la regularización recogida en el Acta por IVA de los periodos comprobados).

En contra de la propuesta anterior se formularon alegaciones, las cuales fueron desestimadas por la Oficina Técnica, dictando acuerdo en los mismos términos que la propuesta de liquidación derivada del Acta. Contra dicho acuerdo se interpone la presente reclamación, en la que se alega, en síntesis:

- Nulidad de pleno derecho, en los términos del artículo 47.1.e) de la Ley 39/2015 y 217.e) LGT, por haberse dictado acto prescindiendo completa y absolutamente del procedimiento formalmente establecido.

- Improcedencia del Incremento de la Base imponible por la existencia de ingresos no declarados, así como la regularización derivada del acta de IVA.

Paralelamente y a results del procedimiento inspector, se inició expediente sancionador que culminó con la imposición al interesado de una sanción, en los términos previstos en el artículo 191 LGT, por dejar de ingresar la cuantía derivada de una autoliquidación, infracción apreciada en los tres periodos impositivos comprobados, calificándose en todos los casos de GRAVE, al haber apreciado la AEAT en la conducta del interesado la concurrencia de ocultación.

Dicho acuerdo sancionador es objeto de impugnación también en la presente Resolución, contra el cual se alega:

- Nulidad del acuerdo de liquidación del que trae causa la sanción, por la concurrencia de la causa regulada en el artículo 47.1.e) Ley 39/2015 y 217.1.e) LGT, así como, en su defecto, de las restantes cuestiones materiales derivadas del acuerdo de liquidación e improcedencia de los demás ajustes practicados en el acuerdo de liquidación.

- Ausencia del tipo infractor.

- Inexistencia de ocultación."

Seguidamente, en la misma resolución del TEAR, se argumenta, en resumen, lo siguiente:

"CUARTO.- En primer lugar, y como cuestión formal previa, alega el interesado la concurrencia de lo dispuesto en los artículos 47.1.e) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y 217.1.e) LGT, dando lugar a una causa de nulidad de pleno derecho del acto aquí impugnado, pues, según entiende el interesado, "La Inspección no ha cumplido los presupuestos formales a los que se refiere el artículo 53 LGT y la propia doctrina del Tribunal Supremo, esto es, motivar y razonar por qué es preciso acudir a la estimación indirecta para la determinación de la Base imponible", lo que le lleva a concluir que en la tramitación del acuerdo se ha prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para su aplicación.

La regulación de los preceptos legales que el interesado entiende aquí violados en su perjuicio se transcribe a continuación:

Artículo 47. Nulidad de pleno derecho.

(...)

e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

En idénticos términos se regula el artículo 217.1.e) LGT : Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

(...)

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

Pues bien, según entiende el contribuyente, en la determinación de los ingresos no declarados por parte del interesado, la Inspección ha acudido al método de estimación indirecta, sin motivar las causas que fundamentarían su aplicación, tal como dispone el artículo 53 LGT , y según el procedimiento regulado para ello en el artículo 158 LGT , y ello es así derivado de las fuentes de información utilizadas por la Inspección:

1. Respecto del incremento de base imponible consecuencia de la apreciación de mayores ventas procedentes de alumnos de origen asiático, la Inspección extrae sus conclusiones de la Base de datos de la Dirección General de Tráfico, estimando una base imponible por alumno en función de los datos que figuran en la misma, considerando que tales alumnos habían realizado la formación en la AUTOESCUELA GALA.

2. Respecto del incremento de base imponible consecuencia de la apreciación de un mayor importe de ingresos aplicable al resto de alumnos por la obtención de los permisos C, D de conducción (alumnos de origen no asiático), la Inspección extrae sus conclusiones de un informe emitido por **FACUA** y obtenido por internet, sin el menor rigor científico, y con cuyos datos, la AUTOESCUELA GALA ya manifestó su completo desacuerdo en las diversas fases de alegaciones previas.

Por todo lo anterior, el interesado concluye que el cálculo de los ingresos no se realiza en base a las pruebas directas obtenidas como establece el artículo 51 LGT , sino que se ha realizado mediante el método de estimación indirecta, produciéndose absoluta indefensión a la parte actora.

En contra de los argumentos anteriores, sin embargo, este TEAR aduce que no entiende producida la indefensión esgrimida por el interesado, puesto que en todo momento han sido puestos de manifiesto tanto los criterios de regularización utilizados por la AEAT, como la documentación relativa a los mismos, de manera que el interesado ha podido en todo momento del procedimiento no sólo conocerlos, sino formular las alegaciones oportunas y presentar los elementos de prueba que hubiera considerado procedentes para la defensa de su derecho, trámites procedimentales de los cuales ha hecho uso efectivo.

Y en cuanto a la determinación de la Base imponible, el artículo 10 del Texto Refundido de la Ley de Impuesto de Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, para los periodos impositivos hasta 31/12/2014, y el mismo artículo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, para los periodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2015, regulan su determinación por el método de estimación directa en los siguientes términos (de manera idéntica la redacción de ambos textos legales, el subrayado es añadido por este TEAR):

Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

El propio acuerdo de liquidación hace referencia a la determinación de Base imponible a través del método de estimación directa, en los términos del artículo 51 de la LGT :

Artículo 51. Método de estimación directa.

El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados

administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

Examinado el expediente, se tiene conocimiento de que para la determinación de las rentas "ocultas", que por definición, no se encuentran recogidas en la contabilidad, libros registros, ni declaraciones tributarias presentadas por el interesado, se han efectuado diversos requerimientos a los clientes de la autoescuela, a las entidades con quien dice mantener acuerdos verbales, así como se han recabado datos e informes de otros organismos o instituciones, los cuales forman parte de su actividad administrativa, y de las facultades de comprobación que asisten a la Inspección en el curso de un procedimiento de este calado, previstas con carácter general en el artículo 142 LGT, y más concretamente, en el artículo 115, a cuyo tenor:

Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación.

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Artículo 142. Facultades de la inspección de los tributos.

1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

No encuentra este TEAR motivos para aducir que en la determinación de la Base imponible se han llevado a cabo estimaciones, mediciones, apreciación de hechos, o se haya acudido a signos, índices o módulos para la determinación del rendimiento neto a computar en el Impuesto, sino que de los datos que han sido recabados por la Inspección, se ha establecido la cifra de ingresos no declarados, así como de aquellos gastos que finalmente resultaban deducibles para el cómputo de la Base imponible, por lo que en definitiva, la determinación de la misma se ha realizado a partir del método de estimación directa, y en ningún momento se ha acudido a la estimación indirecta pretendida por el interesado, debiendo desestimar la presente alegación.

QUINTO.- Entrando ya a resolver sobre las cuestiones de índole material que se derivan del fondo del asunto, el interesado manifiesta su disconformidad con los ajustes por incremento de ingresos "no declarados" que realiza la Inspección, reiterando las alegaciones efectuadas en el Acuerdo de liquidación.

En concreto, respecto al primero de ellos, derivado de los ingresos no declarados, derivados de los clientes de procedencia asiática, establece el interesado que la AUTOESCUELA GALA mantenía acuerdos verbales con el Centro Cultural HAN, para que la primera absorbiera a los alumnos de la segunda, por motivos de cupo en relación a los exámenes de obtención de permisos de conducir, ya que la segunda tenía el cupo de alumnos completo de cara a dichos exámenes, y la primera, contaba con vacantes que llenaban con los alumnos asiáticos de la segunda. Pero en ningún caso, dichos alumnos pagaban a GALA o eran formados por la misma, ni se había establecido contraprestación entre autoescuelas por este acuerdo verbal, por lo que no había renta oculta derivada de esta operación.

En contra de lo anterior, la Inspección realizó requerimientos de información a los propios alumnos, obteniendo que la gran mayoría de ellos decía haber impartido clases de formación en el centro de la AUTOESCUELA GALA, no en el de HAN, y haber satisfecho a esta autoescuela un precio que oscilaba entre los 1.000 y los 1.900 euros, e incluso, identificando como profesores de prácticas y examen a los profesores de la AUTOESCUELA GALA.

Además, llama la atención a este TEAR el hecho de que esta operativa se mantiene hasta finales de 2014, fecha en la que el propio Centro HAN manifiesta haber iniciado de manera efectiva su actividad de enseñanza de conducción de vehículos.

La regulación básica de carga de la prueba en el ámbito tributario se encuentra en el artículo 105 de la Ley 58/2003 (LGT), según el cual en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo (que tiene como precedente el artículo 114 de la Ley 230/1963). Han sido reiterados los pronunciamientos judiciales que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc. Lo anterior obviamente ha de conjugarse con la normalidad y facilidad probatoria, de manera que se tenga en cuenta cuál es la parte más próxima a las fuentes de prueba y a la que resulta más fácil la demostración de los hechos controvertidos. Además, en la vía económico-administrativa rige el principio de interés de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables

de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario mediante algún tipo de ficción o presunción.

Al igual que ya hiciera la Inspección respecto de esta alegación, este TEAR suscribe íntegramente el punto de vista del órgano actuante en relación con la escasa labor probatoria del interesado, quien sólo aporta meras manifestaciones para desvirtuar los hechos, datos y conclusiones elaboradas por la Inspección, las cuales han nacido de una efectiva labor de búsqueda y comprobación de datos (mediante numerosos requerimientos, informes, cruce de datos y comprobaciones bancarias).

En definitiva, las manifestaciones del interesado no desvirtúan los hechos puestos de manifiesto por parte de la Inspección, por lo que debe desestimarse la presente alegación, confirmando el ajuste practicado por la AEAT.

SEXTO.- En segundo lugar, alega el interesado la improcedencia del ajuste practicado por la Inspección (y corregido por la OTI en el Acuerdo de liquidación) en relación al incremento de los ingresos declarados derivados del resto de alumnos por la obtención del Carnet B (permiso de conducción), en base a los precios que figuran en el Informe elaborado por la Asociación **FACUA**.

La Inspección, en base a los requerimientos efectuados a los restantes alumnos y a los datos que obran en su poder (a través del citado informe, que ofrece el precio medio del permiso de circulación con vehículos en la Ciudad de Madrid, descontado el IVA y las Tasas de Tráfico) determina la contabilización de los citados ingresos por prestaciones de servicios de enseñanza a conductores de vehículos por un precio muy inferior al efectivamente facturado.

En contra del citado ajuste, el interesado alega que su política comercial de captación de clientes se basa en el mantenimiento de precios bajos, con importantes descuentos comerciales por alumno con los que no cuentan otras autoescuelas.

Así mismo, respecto de cada uno de los argumentos vertidos por la Inspección para fundamentar la determinación del ingreso comprobado por este concepto formula las siguientes alegaciones:

- La Inspección parte de un estudio obtenido por internet (el de **FACUA**), sin el menor rigor jurídico.
- También en este caso, la Inspección ha acudido al método de estimación indirecta de Bases imponibles para la determinación del ingreso comprobado.

Con respecto a la primera alegación, este TEAR debe oponerse a la opinión vertida por el interesado, puesto que es cierto que parte de las comprobaciones y referencias utilizadas por la Inspección parten del controvertido informe, si bien, la Inspección no sólo ha tenido en cuenta el mismo, sino que ha regularizado en base al resultado de actuaciones adicionales de comprobación, especialmente numerosas en el caso de los clientes de la propia autoescuela, quienes han afirmado (y en algunos casos, hasta acreditado) el pago de una cantidad superior a la declarada por el interesado.

Llama además la atención, en nuestra opinión, que si bien la AUTOESCUELA GALA hace referencia a los tipos de descuentos promocionales agresivos que según ella lleva a cabo a la captación de clientes, en réplica al argumento utilizado por la Inspección de no ser diferentes a los aplicados por otras autoescuelas, nada alegue la entidad en explicar cómo son diferentes dichos descuentos a los restantes competidores, sino que se limite a reseñar el hecho de que son una autoescuela "low cost", sin aportar pruebas adicionales específicas.

Además, nada se ha alegado en contra de las pruebas aportadas por aquellos alumnos que afirman haber pagado un precio muy superior al establecido en sus declaraciones por parte de la entidad aquí reclamante. También se opone al informe utilizado de base como comparativa de precios, sin aportar prueba en contra que desvirtúe lo dispuesto en el mismo.

Nuevamente, el interesado vuelve a formular meras manifestaciones, que no desvirtúan los hechos y pruebas puestos de manifiesto por parte de la Inspección (obtenidos de forma activa, fruto de una auténtica labor de comprobación e investigación, y no de forma indirecta, como alega el contribuyente) para determinar el Rendimiento total que debiera haberse declarado por la prestación de estos servicios, debiendo, por ello, desestimar la presente alegación.

SÉPTIMO.- Por último, en relación con el incremento de los ingresos declarados a causa de cobros realizados en efectivo o por TPV, y que aparecen directamente reflejadas en las cuentas bancarias del interesado, contabilizados los mismos contra cuentas de activo (créditos por subvenciones a recibir de la Comunidad de Madrid o del Servicio Estatal de Empleo), y no contra cuentas de ingresos, el interesado alega que se trata claramente de un error contable, pues los cobros se corresponden con cobros de clientes, pero contabilizados por error contra cuentas de cobros de subvenciones, pues dichas cantidades pertenecen en todo caso a ingresos ya facturados a los alumnos, como puede comprobarse revisando el saldo final de las cuentas del subgrupo 430.

La Inspección, sin embargo, ha efectuado requerimientos sobre las citadas subvenciones a los organismos públicos anteriores, y trazado y cruzado la información relativa a las subvenciones satisfechas a la aquí interesada, de cuyas contestaciones se han descubierto los siguientes hechos, puestos de manifiesto en el Acuerdo de liquidación:

- Que los ingresos derivados de estas subvenciones realizados por parte de los organismos públicos citados siempre se han efectuado por transferencia bancaria, nunca mediante la entrega en efectivo o por TPV.
- Que cotejando los ingresos de las transferencias efectuadas con dichas entidades con los ingresos en efectivo o mediante TPV, no coinciden ni las cantidades a abonar ni las fechas.

Por tanto, este TEAR, al igual que ya determina la Inspección, y ante la falta de pruebas presentadas por el interesado, que únicamente se limita a efectuar meras manifestaciones, debe desestimar la presente alegación, confirmando el ajuste practicado por la Inspección como reflejo de la existencia de ingresos no registrados en contabilidad.

En definitiva, a falta de mejor prueba, se han de desestimar las alegaciones del interesado, confirmando los incrementos de la base imponible en el IS en relación a los ingresos no declarados.

OCTAVO.- Por lo que se refiere a los gastos, la Inspección incrementa el gasto deducible inicialmente declarado por el individuo con motivo de la parte de las cuotas de IVA soportado que, a resultas de haber aplicado la regla de prorrata en la regularización de IVA de los trimestres 3T 2013 a 4T 2015, no resulta deducible en el propio IVA.

El interesado ha interpuesto la Reclamación N° 28-1003-2019 contra el Acuerdo de liquidación N° A02-73023765, de IVA 3T 2013 a 4T 2015, a tenor del cual, se recoge precisamente este aspecto de la regularización, la cual es objeto de examen por parte de este mismo TEAR, y en cuya resolución se ha llegado a la siguiente conclusión:

"SEXTO.- Una vez establecido lo anterior, se pasa ahora a analizar los ajustes relativos a las cuotas de IVA soportado, y en concreto, a analizar si, tal como afirma la Inspección, procede la aplicación de la regla de prorrata por la existencia simultánea de operaciones que originan el derecho a deducción (sujetas y no exentas del impuesto) con operaciones que no originan tal derecho, por tratarse de operaciones a las que le es de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno . 91 de LIVA .

En el caso concreto, se han presentado alegaciones, pero hay que tener en cuenta que el artículo 237.1 de la Ley 58/2003 (LGT) establece:

"Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".

Examinado el expediente, se plantea una cuestión que no ha sido alegada, pero que debe ser examinada por este Tribunal, que consiste en si resulta o no de aplicación la exención de las operaciones a las que hace referencia la Inspección (pues el interesado manifiesta su disconformidad con el ajuste practicado, si bien en otros términos y por motivos diferentes a los que a continuación se van a exponer).

Así, exponiendo en primer lugar la normativa que regula la exención controvertida, el artículo 20.Uno, apartado 91 establece lo siguiente (el subrayado es añadido por este TEAR):

Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores.

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

9.º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

En desarrollo de lo dispuesto en el citado artículo 20.uno.9º de la Ley 37/1992, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre) establece que "tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 91 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos centros educativos cuya actividad este reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate".

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 del Texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre (BOE 31 de octubre), que entró en vigor el 1 de febrero de 2016:

"1. La enseñanza de los conocimientos y técnica necesarios para la conducción, así como el posterior perfeccionamiento y renovación de conocimientos se ejercerán por centros de formación, que podrán constituir secciones o sucursales con la misma titularidad y denominación.

Los centros de formación requerirán autorización previa, que tendrá validez en todo el territorio español en el caso de que se establezcan secciones o sucursales."

2. A los fines de garantizar la seguridad vial, se regularán reglamentariamente los elementos personales y materiales mínimos para la formación y el reconocimiento de conductores siguiendo lo establecido en la normativa sobre libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio.

En particular, reglamentariamente se regulará el régimen docente y de funcionamiento de los centros de formación. La titulación y acreditación de los profesores y directores se basará en pruebas objetivas, que valorarán los conocimientos, la aptitud pedagógica y la experiencia práctica. Las pruebas se convocarán periódicamente.

3. Se podrá autorizar la enseñanza no profesional en los términos que reglamentariamente se determine.

4. La constatación de las aptitudes psicofísicas de los conductores se ejercerá por centros, que necesitarán autorización previa de la autoridad competente para desarrollar su actividad.

Se regulará reglamentariamente el funcionamiento de los centros de reconocimiento de conductores, así como sus medios personales y materiales mínimos."

El artículo 5, letra c), del citado Texto refundido establece que corresponde al Ministerio del Interior, sin perjuicio de las competencias que tengan atribuidas las Comunidades Autónomas, "Conceder las autorizaciones de apertura de centros de formación de conductores y la declaración de nulidad, lesividad o pérdida de vigencia de aquéllas, así como los certificados de aptitud y autorizaciones que permitan acceder a la actuación profesional en materia de enseñanza de la conducción y la acreditación de la destinada al reconocimiento de las aptitudes psicofísicas de los conductores, con los requisitos y condiciones que reglamentariamente se determinen."

Por otra parte, el Real Decreto 1295/2003, de 17 de octubre (BOE de 28 de octubre), aprobó el Reglamento regulador de las escuelas particulares de conductores.

Según establece el artículo 1 del citado Reglamento, "1. Como centros docentes, las Escuelas Particulares de Conductores están facultadas para impartir, de forma profesional, la enseñanza de los conocimientos, habilidades, aptitudes o comportamientos esenciales para la seguridad de la circulación, a los aspirantes a la obtención de alguno de los permisos o licencias de conducción previstos en el Reglamento General de Conductores, aprobado por el Real Decreto 818/2009, de 8 de mayo.

2. Las Escuelas Particulares de Conductores, además, podrán realizar otras actividades, siempre que cumplan con los requisitos exigidos en la normativa específica que, en su caso, las regule.

3. Previa autorización de los alumnos e información a los mismos del coste asociado a este servicio, podrán gestionar en los centros oficiales, en el nombre de aquéllos, el despacho de cuantos documentos les interesen a aquéllos y estén directamente relacionados con la obtención del permiso o licencia de conducción."

El artículo 38 del mismo Reglamento dispone que "Toda Escuela programará las enseñanzas ajustándose a las normas del Reglamento General de Conductores y a los objetivos, contenidos mínimos y directrices que al

efecto establezca el Ministro del Interior, a propuesta del Organismo Autónomo Jefatura Central de Tráfico, previo informe de las asociaciones más representativas del sector de la enseñanza de la conducción."

Por su parte el artículo 20 del referido Reglamento dispone:

"1. Toda Escuela que vayan a impartir la formación para la obtención del permiso o de la licencia de conducción necesitarán de una autorización de apertura previa para desarrollar su actividad, que se expedirá por la Jefatura Provincial de Tráfico en cuyo territorio radique la Escuela. Para ello deberán contar con los elementos personales y materiales mínimos regulados en este reglamento.

2. Esta autorización tendrá validez en todo el territorio español y habilitará a su titular para abrir Secciones o Sucursales que llevarán la misma denominación que la Escuela.

3. Igualmente el personal directivo o docente de toda Escuela, Sección o Sucursal necesitará de autorización administrativa previa para ejercer sus funciones."

Por otro lado, el artículo 23 del referido Reglamento regulador de las escuelas particulares de conductores, dispone:

"1. La autorización de apertura permite a la Escuela y a sus Secciones o Sucursales, desarrollar su actividad en la formación de los alumnos que aspiren a la obtención del permiso o de la licencia de conducción de las clases para cuya enseñanza esté autorizada y disponga de los elementos personales y materiales mínimos exigidos.

(...)

5. La autorización permite presentar a los alumnos a realizar las pruebas de aptitud en el Centro de exámenes que, atendidas las circunstancias concurrentes, determine la Jefatura Provincial de Tráfico dentro de los existentes en la provincia donde radique la Escuela o la Sección o la Sucursal."

Por otra parte, el artículo 4 del Reglamento General de Conductores, aprobado por el Real Decreto 818/2009, de 8 de mayo (BOE de 8 de junio), regula las clases de permisos de conducción, y presenta como novedades, frente a la anterior normativa, el permiso de conducción de la clase AM, el cual autoriza para conducir ciclomotores de dos o tres ruedas y cuatriciclos ligeros, aunque podrá estar limitado a la conducción de ciclomotores de tres ruedas y cuatriciclos ligeros, y el permiso de la clase A2 que autoriza a conducir motocicletas con una potencia máxima de 35 KW y una relación potencia/peso máxima de 0,2 KW/Kg y no derivadas de un vehículo con más del doble de su potencia. Igualmente, el de la clase BTP, que sólo tiene validez dentro del territorio nacional, autoriza para conducir vehículos prioritarios cuando circulen en servicio urgente, vehículos que realicen transporte escolar cuando transporten escolares y vehículos destinados al transporte público de viajeros en servicio de tal naturaleza, todos ellos con una masa máxima autorizada no superior a 3.500 Kg, y cuyo número de asientos, incluido el del conductor, no exceda de nueve.

Aplicando la citada normativa al caso concreto, de acuerdo con el criterio de la Inspección, en el ejercicio de la actividad de escuela de conducción, la autoescuela realiza tanto operaciones que originan el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido (prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto, efectuadas en el desarrollo de su actividad de escuelas de conductores de vehículos), como operaciones que no le originan el referido derecho prestaciones de servicios exentas a profesionales para la obtención del carnet tipo B e impartición de cursos de formación profesional en el marco de acciones formativas dirigidas prioritariamente a desempleados cobrados en parte mediante subvenciones vinculadas al precio de los servicios.

Sin embargo, en contra del criterio anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante), ha tenido ocasión de pronunciarse en un asunto de naturaleza idéntica o análoga al presente, en su sentencia de 14 de marzo de 2019. Asunto C-449/17, A & G Fahrschul-AKademie GmbH, planteada en relación con la aplicación de la exención de los servicios de formación teórico y práctico de conducción para la obtención de los permisos de conducción B (automóviles cuya masa máxima autorizada no exceda de 3.500 Kg. y hayan sido diseñados y contruidos para el transporte de un máximo de ocho pasajeros sin incluir al conductor) y C1 (automóviles cuya masa máxima autorizada supere los 3.500 Kg. pero no sobrepase los 7.500 Kg. y se hayan diseñado y contruido para el transporte de un máximo de ocho personas sin incluir al conductor), ha señalado que a esta actividad de enseñanza no le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), cuya trasposición se contiene en el referido artículo 20.Uno. 91 de la Ley 37/1992, antes transcrito, por lo que tampoco estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los cursos de formación teórica y práctica para la obtención de permisos de conducción C1 (a los que se refiere el artículo 4.4 de la Directiva 2006/126/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, sobre el permiso de conducción).



De esta forma, con independencia de que la enseñanza de conductores no tenga carácter de enseñanza escolar y universitaria propiamente dicha, como señala el Tribunal, la exclusión de la aplicación de la exención al permiso de conducción C1 deriva, como establecen las propias conclusiones del Abogado General, de que no puede determinarse objetivamente que la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de esta categoría sea una formación profesional.

En efecto, los números 42 y 43 de las referidas conclusiones, señalan que:

"42. Por lo que respecta a los permisos de conducción B, se trata de la categoría básica del permiso de conducción, requerido para conducir los vehículos destinados al uso privado. La posesión del permiso de conducción de esa categoría puede efectivamente, como considera el Gobierno español, resultar necesaria para ejercer determinadas profesiones, por ejemplo, para prestar servicios de taxi. No obstante, sucede lo mismo con numerosas competencias, comenzando por la capacidad de leer y escribir. ¿Justifica ese extremo que se considere la enseñanza de la escritura como formación profesional? En mi opinión, procede considerar como formación profesional únicamente aquellas actividades que llevan a la obtención de conocimientos o competencias utilizados exclusiva o principalmente para las finalidades de una actividad profesional o en su caso las que se dirigen específicamente a las personas que pretenden obtener competencias determinadas por razones profesionales. Por el contrario, considerar un determinado tipo de formación como formación profesional por el mero hecho de que las competencias obtenidas durante la misma pueden utilizarse también en el marco de una actividad profesional ampliaría de manera potencialmente ilimitada el alcance de ese concepto. Llevando ese razonamiento al absurdo, puede ser necesario adquirir cualquier competencia para ejercer, por ejemplo, la profesión de formador a esa misma competencia. Por esa razón, en mi opinión, la enseñanza de la conducción de automóviles para la adquisición de los permisos de conducción de la categoría B no puede considerarse formación profesional.

43. Por lo que atañe al permiso de conducción C1, la situación es más compleja. El permiso de conducción de esa categoría habilita para conducir camiones cuya masa máxima autorizada no supera los 7 500 Kg. Esos vehículos se utilizan principalmente para el transporte de mercancías por carretera a título oneroso, es decir, para una actividad profesional. Sin embargo, el permiso de esa categoría puede ser necesario también para fines privados, por ejemplo, para conducir determinadas caravanas, ya que su masa supera a menudo los 3 500 Kg. En consecuencia, la enseñanza de la conducción de automóviles para la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de categoría C1 podría considerarse formación profesional, si el órgano jurisdiccional nacional estableciera, por ejemplo, que se dirige a personas que pretenden ejercer una actividad en el sector del transporte de mercancías por carretera y que forma parte integrante de la formación de esas personas. En el presente asunto, de la remisión prejudicial no se desprende sin embargo que el órgano jurisdiccional remitente haya efectuado dicha constatación, y las cuestiones prejudiciales no versan claramente sobre el concepto de formación profesional en el contexto del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112. En consecuencia, nada permite considerar, en el marco del presente asunto, que la enseñanza de la conducción de automóviles para la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de categoría C1 sea una formación profesional."

En consonancia con lo dictado por el TJUE, la Dirección General de Tributos dictó la Consulta Vinculante V 0943-19, de 30-04-2019, cuyo criterio, si bien no es vinculante para este TEAR, sí compartimos, se plasma a continuación:

10.- (...) Están exentos del IVA los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos, así como del permiso de conducción impartidos por los centros autorizados por el Ministerio del Interior, para la obtención de los puntos y de los permisos, licencias y certificados que se indican a continuación:

a) permisos de conducción de las clases C, C+E, D1, D1 + E, D y D + E, a que se refiere el artículo 4 del Reglamento General de Conductores.

b) certificado acreditativo de haber completado una formación específica para conducir vehículos que realicen transporte escolar, turismos destinados al transporte público de viajeros y vehículos prioritarios que utilicen aparatos emisores de luces o señales acústicas especiales.

c) licencia para conducir vehículos especiales agrícolas autopropulsados y conjuntos de los mismos.

Están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos, así como del permiso de conducción impartidos por los centros autorizados por el Ministerio del Interior, para la obtención de los permisos y licencias que se indican a continuación: los permisos de conducción de las clases AM, A1, A2, A, B, B + E, C1 y C1 + E.

Por lo tanto, aplicando la normativa, doctrina y jurisprudencia establecida al caso concreto, hemos de entender que la actividad controvertida señalada por la Inspección, consistente la formación y enseñanza de conducción

de vehículos (a pesar de haber sido cubiertos en todo o en parte mediante subvenciones concedidas por organismos públicos) no están acogidos a la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º LIVA .

En conclusión, considerando por tanto que el sujeto pasivo sólo realiza operaciones sujetas y no exentas a IVA, este TEAR determina que no procede la aplicación de la Regla de prorata, debiendo, por ello, anular los ajustes practicados por la Inspección en el presente punto, y estimando la presente alegación.

Por ello, este TEAR determina la ESTIMACIÓN PARCIAL de la Reclamación N° 28- 10023-2019 (y sus desglosadas por parte de este TEAR), debiendo pasar ahora a analizar el acuerdo sancionador."

En relación a lo anterior, y en aras de aplicar correctamente el principio de obligatoriedad de practicar regularización íntegra por parte de la Administración, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2012 (nº rec. 5631/2008) indica:

"(...) el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria", reconocido por ejemplo en la sentencia de 25 de marzo de 2009 , o en la más reciente de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005), significa que "la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)", de forma, que se considera que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación, procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de regularización íntegra que encuentra como limitación, claro está, el principio de legalidad".

Es decir, el principio de regularización íntegra implica que la Administración debe tener en cuenta todos los elementos de la obligación tributaria de forma que evite un enriquecimiento injusto por parte de cualquiera de las partes, tanto de la propia Administración como de los obligados tributarios.

Esta cuestión ha sido analizada en diversas ocasiones por el Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras, en las Resoluciones de 1 de diciembre de 2011 (RG 4633-09), y de 30 de junio de 2012 (RG 3713-2009); sentada doctrina con los siguientes pronunciamientos (lo subrayado es nuestro):

QUINTO-. (...)

A este respecto este Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 20 de noviembre de 2008 (RG 3032/07), recogida asimismo en otra posterior, de 1 de junio de 2010 (RG. 83/07), manifestaba que "En efecto, en estos casos en los que el obligado tributario efectúa un ingreso con ocasión de la presentación de una autoliquidación deviniendo éste, "posteriormente" indebido como consecuencia de un acto administrativo de fecha posterior y que condiciona el importe autoliquidado; o con otras palabras, en aquellos casos en los que la Administración tributaria regularice un ejercicio, de forma tal que dicha regularización incida en otro posterior no sometido a inspección (en el presente, la regularización del IS de 1996, 1997, 1998 y 1999, que incide en los ejercicios 2000 y 2001), generando que en dicho ejercicio posterior, el contribuyente haya pagado de más, es criterio de este Tribunal (entre otras las Resoluciones de 8 de noviembre de 2006, RG 3754/04, RG 3758/04), que la Administración deba iniciar de oficio respecto de dicho ejercicio posterior un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o en su caso, ampliar actuaciones respecto a dicho ejercicio posterior afectado. De tal manera que nos encontraríamos con un ingreso indebido de acuerdo con lo previsto en el artículo 221.1 b) de la LGT "Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación".

La Administración tributaria, la Inspección de los Tributos, está obligada a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes aplicando la normativa aplicable a cualquier supuesto de hecho de obligaciones tributarias; es más, está obligada a comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de las devoluciones tributarias, así como a practicar las correspondientes liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación (artículo 141 de la LGT). En el presente, la Inspección de los tributos no actuó de acuerdo con las funciones que tiene atribuidas y realizó una regularización "parcial" de las operaciones comprobadas, dando lugar a una situación, cuanto menos irregular o anómala..."

En la presente resolución, se desestima la pretensión principal de la reclamante respecto a que se aprecie la imputabilidad de los gastos al ejercicio 2003, confirmando, por el contrario, el criterio de la liquidación impugnada que considera que los mismos son imputables al ejercicio 2004 Quiere esto decir que, en congruencia, previo examen de la deducibilidad de tales gastos en el ejercicio 2004 al que se concluyen imputables, debe calcularse por la Administración el eventual exceso de ingreso que por este mismo concepto se hubiera producido, y no hubiera sido devuelto, en dicho ejercicio 2004, para reducir en el mismo importe la exigibilidad de la deuda liquidada correspondiente a 2003.

Otra cosa legitimaría la exigibilidad de un segundo ingreso fiscal por el mismo concepto y, con ello, abocaría a solucionar la situación a través de la iniciación de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, al amparo del art. 221. 1 a) de la LGT, una vez que se hubiera realizado efectivamente el ingreso íntegro de la deuda tributaria liquidada en el ejercicio 2003.

(...)

Cuando esta situación surge, la necesidad de evitar un enriquecimiento injusto de la Administración, requiere tener en cuenta el ingreso previamente efectuado por el sujeto pasivo en otro ejercicio, para no exigirlo nuevamente, o, en caso de ya haber sido exigido el segundo ingreso proceder a reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos por duplicidad en el pago de la deuda tributaria.

Ha de advertirse que, naturalmente, ello en el bien entendido de que, si con posterioridad a la presente resolución, fuese estimada en vía contencioso administrativa la pretensión de correcta imputación de los gastos al ejercicio 2003, la anulación de tal regularización llevaría consigo siempre la anulación de la reducción de la deuda que se ha acordado por razón de tal regularización, de manera que no se produzca un exceso de imposición para la entidad y correlativo enriquecimiento injusto de la Administración, ni una desimposición y correlativo enriquecimiento injusto para la entidad

(...)"

El caso analizado por el TEAC en la citada Resolución de 30 de junio de 2012 es el relativo a unas actuaciones inspectoras de carácter general relativas al IS de 2003, que concluyeron con un Acuerdo de liquidación en el que, entre otras cuestiones, se inadmite la deducción de un gasto en el ejercicio comprobado, 2003, al considerar la Inspección de los Tributos que de acuerdo con las reglas de imputación temporal de ingresos y gastos éste procede imputarse al ejercicio 2004; de esta forma, no se admite la anticipación de gastos efectuada por el obligado tributario. En este contexto los pronunciamientos del TEAC, ya expuestos, son claros, y conllevan a una estimación parcial de la reclamación interpuesta, en el sentido en el que se confirma la regularización practicada al no proceder la deducción de los gastos cuestionados en el ejercicio 2003, sino en el ejercicio 2004, pero, a su vez, se señala lo siguiente en el Fallo de la citada Resolución:

Confirmar la liquidación efectuada por la Inspección respecto al ejercicio 2003, si bien atender a la pretensión subsidiaria de la reclamante, para que se realicen las actuaciones de comprobación precisas a fin de determinar si se ha producido en 2004 un exceso de ingreso que no hubiera sido devuelto aún, por razón de la regularización de los gastos contabilizados y deducidos erróneamente en 2003, y si así resulta, reducir el importe exigible por la liquidación de 2003, de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Quinto de la presente resolución o, en su caso, proceder a la devolución correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 66.3 párrafo tercero del Reglamento aprobado por RD. 520/2005, de 13 de mayo (...).

Trasladando lo expuesto al caso que nos ocupa, estimada parcialmente la citada resolución y habiendo anulado la aplicación de la regla de prorata, al considerar que todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo se encuentran sujetas y no exentas de IVA, y por tanto, no procede su aplicación, tampoco procede aquí el incremento de los gastos derivados de dichas cuotas no consideradas deducibles por parte de la Inspección, debiendo anular el presente acuerdo de liquidación en este punto, en aras de practicar la necesaria regularización íntegra, sin que como consecuencia de ellos se entienda violado el principio de prohibición de "reformatio in peius" en contra del interesado.

En definitiva, la Reclamación N° 28-09762-2019 (y sus Reclamaciones desglosadas) se entienden parcialmente estimadas, en la parte relativa a los ajustes previstos en el presente Fundamento de Derecho.

NOVENO.- En relación con el Acuerdo sancionador, y concretamente, con el elemento objetivo del mismo, la conducta del reclamante, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente sancionador, encuentra su calificación en la Ley 5812003.

En concreto, en su artículo 191, que bajo el título "Infracción tributaria por dejar de ingresarla deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación", establece en el apartado 3: "3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación", añadiendo en el último párrafo de dicho apartado que "la sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento".

En este caso, se cumple el requisito de que la base de la sanción es superior a 3.000 euros en todos los ejercicios comprobados.

DÉCIMO.- Respecto de la existencia de ocultación, la cual es negada por el interesado, el artículo 184.2 la define de la siguiente manera:

2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento

Y en desarrollo del precepto legal anterior, el artículo 4 del Reglamento del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, establece que:

Artículo 4. Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción.

1. Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.

Al respecto, y en contra del criterio sostenido por la Inspección, alega el interesado que no se ha producido ocultación, ya que en todo momento se ha presentado toda la documentación y se ha puesto en conocimiento de la AEAT cuantas peticiones de información se han realizado, necesitándose también de la concurrencia de culpabilidad en la apreciación de la existencia de ocultación.

Sin embargo, y a tenor de lo dispuesto en la Ley y el Reglamento con respecto a la ocultación (normativa transcrita "ut supra") este TEAR sí aprecia la existencia de circunstancias que permiten calificar la existencia de ocultación en la conducta del interesado.

DÉCIMO PRIMERO.- Respecto a la acreditación de la culpabilidad en el acto sancionador, mediante la correspondiente motivación de éste, una reiteradísima interpretación de las normas sancionadoras tributarias por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, viene señalando la necesidad de que la resolución sancionadora debe contener mención (mención que debe ser en todo caso "suficiente"), que ilustre sobre los hechos determinantes de la sanción, añadiendo este Tribunal que no basta con una mera descripción del hecho limitada a reproducir los términos en que la norma tributaria define la infracción.

No pueden interpretarse las normas de otro modo, a la vista de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional que ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas y, en concreto en materia tributaria, en su Sentencia 7611.990, de 26 de abril, (reiterado en sentencia de 2010612005). Así señala que: "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente", lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

Del examen de la resolución sancionadora se deduce la existencia de estos elementos en ella, exigidos actualmente por las normas sancionadoras tributarias, ya que el acuerdo sancionador contiene mención suficiente sobre los hechos determinantes de la sanción, así como del análisis y valoración de la conducta del contribuyente que le conduce a calificarlo como negligente, por lo que no se aprecia deficiencia alguna en él. Esto es, respecto al contenido del juicio de culpabilidad realizado por el acuerdo sancionador contra el que se reclama, debe indicarse que la Ley 58/2003 proclama el principio de culpabilidad, al ofrecer la siguiente definición de infracción tributaria en su artículo 183. "Concepto y clases de infracciones tributarias. 11 Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley."

Asimismo, el artículo 179 de la Ley 58/2003, indica que "1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos".

Añade en la letra d) del apartado 2 del mismo artículo: "2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley."

La cuestión, por tanto, es determinar si el reclamante puso la diligencia necesaria en la confección de su declaración y, por tanto, no es responsable de la infracción producida.

A estos efectos debe tenerse en cuenta lo dicho reiteradamente por el Tribunal Económico Administrativo Central en Resoluciones, entre otras muchas, de 03/02/2010 o de 23/02/2010, la última de las cuales señala en su Fundamento de Derecho 3º lo siguiente:

"(...) Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de «vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria».

La negligencia, por otra parte, como han señalado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo, pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor."

A tenor de lo expuesto y considerando que el interesado ha ocultado conscientemente parte de sus ingresos por prestaciones de servicios derivados de su actividad principal, cabe concluir que en la actuación del reclamante ha existido negligencia (entendida esta en el sentido apuntado, descuido o laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma tributaria).

En consecuencia, debe desestimarse su pretensión anulatoria, y confirmarse la sanción contra la que se reclama, la cual no se ve perjudicada de ninguna forma por la estimación parcial del acuerdo de liquidación, en tanto que este último afecta a ajustes que minoraban la base imponible declarada por parte del interesado, los cuales, por imperativo del artículo 8 del RGRST, no forman parte de la Base de las sanciones aquí impuestas."

Por otra parte, en la resolución recurrida del TEAR referida al IVA, como antecedentes relevantes, se expresa: "SEGUNDO.- En fecha 27/09/2017 se notificó al interesado el inicio de actuaciones inspectoras, con respecto al Impuesto de Sociedades e IVA, ejercicios 2013 a 2015, todo ello con alcance general, en los términos del artículo 148 LGT y 178 RGGI. La duración máxima de las actuaciones inspectoras era inicialmente de 18 meses, si bien, el contribuyente solicitó 48 días de no realización de actuaciones por parte de la Inspección, lo cual dio lugar a la extensión de la citada duración máxima por el periodo antes indicado, en los términos del artículo 150.4 LGT.

La actividad del interesado durante los periodos comprobados, en el I.A.E. era la de "ENSEÑANZA CONDUCCIÓN DE VEHÍCULOS", del Epígrafe 9.331.

Como resultado de las actuaciones inspectoras, en fecha 07/03/2019 se incoaron las siguientes actas:

- Acta de disconformidad A02 con número de referencia 73026661 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2013, 2014 y 2015.
- Acta de disconformidad con número de referencia 73026765 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos tercer trimestre del año 2013 a cuarto trimestre del año 2015.

En lo que aquí interesa, la regularización de la situación tributaria del interesado con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido recoge los siguientes ajustes:

- Incremento de la Base imponible de IVA devengado declarada en los trimestres de 2013 y 2014 a consecuencia de la existencia de ingresos no declarados procedentes de la prestación de servicios de enseñanza a alumnos de origen asiático.

- Incremento de la Base imponible de IVA devengado declarada en todos los periodos impositivos a consecuencia de la existencia de ingresos no contabilizados, procedentes de cobros que tuvieron lugar en efectivo o mediante TPV.

- Incremento de la Base imponible de IVA devengado declarada en todos los periodos impositivos a consecuencia de la existencia de ingresos superiores a los contabilizados procedentes del resto de alumnos (diferentes a los de procedencia asiática).

- Minoración del IVA soportado deducible a consecuencia de la aplicación de la regla de prorata, al considerar la Inspección que existen prestaciones de servicios realizadas por el Sujeto pasivo aquí reclamante exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.9º LIVA (prestaciones de servicios exentas a profesionales para la obtención del carnet tipo B e impartición de cursos de formación profesional en el marco de acciones formativas dirigidas prioritariamente a desempleados cobrados en parte mediante subvenciones vinculadas al precio de los servicios), y simultáneamente, prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

En contra de la propuesta anterior se formularon alegaciones, las cuales fueron desestimadas por la Oficina Técnica, dictando acuerdo en los mismos términos que la propuesta de liquidación derivada del Acta. Contra dicho acuerdo se interpone la presente reclamación, en la que se alega, en síntesis:

- Nulidad de pleno derecho, en los términos del artículo 47.1.e) de la Ley 39/2015 y 217.e) LGT, por haberse dictado acto prescindiendo completa y absolutamente del procedimiento formalmente establecido.

- Improcedencia del Incremento de la Base imponible por la existencia de ingresos no declarados, así como la regularización derivada de la aplicación de la regla de prorata de IVA.

Paralelamente y a results del procedimiento inspector, se inició expediente sancionador que culminó con la imposición al interesado de varias sanciones, en los términos previstos en el artículo 191 LGT, por dejar de ingresar la cuantía derivada de una autoliquidación, infracción apreciada en los periodos impositivos comprobados, calificándose en todos los casos de GRAVE, al haber apreciado la AEAT en la conducta del interesado la concurrencia de ocultación.

Dicho acuerdo sancionador es objeto de impugnación también en la presente Resolución, contra el cual se alega:

- Nulidad del acuerdo de liquidación del que trae causa la sanción, por la concurrencia de la causa regulada en el artículo 47.1.e) Ley 39/2015 y 217.1.e) LGT, así como, en su defecto, de las restantes cuestiones materiales derivadas del acuerdo de liquidación e improcedencia de los demás ajustes practicados en el acuerdo de liquidación.

- Ausencia del tipo infractor. - Inexistencia de ocultación."

Seguidamente, en la misma resolución del TEAR, en resumen, se argumenta:

"CUARTO.- Los ajustes practicados por la Inspección, resumidos en el Acuerdo de liquidación Nº A02/73026765 derivado del Acta de Disconformidad por IVA 2013- 2015 se resumen a continuación:

Respecto a la cuota devengada:

- Respecto al ejercicio 2013, para la cuota devengada se toman en cuenta los trimestres citados 3T y 4T:

- El ingreso en cuenta de subvención realizado el 30/09/13;

- Los alumnos asiáticos examinados en el 3T y en el 4T 2013;

- Respecto a los importes globales descubiertos por falta de facturación, se distribuyen linealmente a los dos trimestres, de acuerdo con el art.108.5 LGT.

- En la regularización de los ejercicios 2014 y 2015, para la cuota devengada se toman en cuenta:

- Los ingresos en cuenta de subvención en los trimestres en los que se realizan;

- Los alumnos asiáticos examinados en cada uno de los trimestres del 2014-2015;

- Respecto a, los importes globales descubiertos por falta de facturación los mismos se distribuyen linealmente a los cuatro trimestres del 2014-2015, de acuerdo con el art.108.5 LGT.

Respecto al IVA soportado:

- en el 4T/2013 se regulariza la prorata definitiva del año 2013

- en el año 2014 se aplica provisionalmente la prorata del 2013 a los trimestres 1T-2T-3T 2014, regularizándose la prorata definitiva del 2014 en el 4T 2014.

- en el año 2015 se aplica provisionalmente la prorrata del 2014 a los trimestres 1T-2T-3T 2015, regularizándose la prorrata definitiva del 2015 en el 4T 2015. (*) En el 4T 2015 se corrige la prorrata definitiva del año 2015 respecto de la del acta a consecuencia de la estimación parcial de una de las alegaciones al acta del obligado tributario.

QUINTO.- Pues bien, las cuestiones relativas tanto a las cuestiones formales formuladas por el interesado, como al incremento de la base imponible de IVA devengado por la apreciación de ingresos no declarados o mayores a los inicialmente declarados por parte del sujeto pasivo ya han sido objeto de análisis y contestación en la Reclamación Nº 28-09762-2019, relativa al Impuesto de Sociedades, ejercicios 2013-2015, habiendo sido todas ellas desestimadas por parte de este mismo TEAR, en los términos establecidos en la citada resolución, a la cual emplazamos al reclamante, sin necesidad de reiterar los pronunciamientos que constan en la citada reclamación.

Expuesto lo anterior, y dado que los ajustes relativos al incremento de base imponible de IVA repercutido practicados en el presente acuerdo de liquidación traen causa de la regularización ya confirmada en el Impuesto de Sociedades, este TEAR procede igualmente, en virtud del principio de coherencia, a desestimar las citadas alegaciones, confirmando el acuerdo de liquidación aquí impugnado, en la parte que se refiere a las cuotas de IVA repercutido.

SEXTO.- Una vez establecido lo anterior, se pasa ahora a analizar los ajustes relativos a las cuotas de IVA soportado, y en concreto, a analizar si, tal como afirma la Inspección, procede la aplicación de la regla de prorrata por la existencia simultánea de operaciones que originan el derecho a deducción (sujetas y no exentas del impuesto) con operaciones que no originan tal derecho, por tratarse de operaciones a las que le es de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.º de LIVA .

En el caso concreto, se han presentado alegaciones, pero hay que tener en cuenta que el artículo 237.1 de la Ley 58/2003 (LGT) establece:

"Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".

Examinado el expediente, se plantea una cuestión que no ha sido alegada, pero que debe ser examinada por este Tribunal, que consiste en si resulta o no de aplicación la exención de las operaciones a las que hace referencia la Inspección (pues el interesado manifiesta su disconformidad con el ajuste practicado, si bien en otros términos y por motivos diferentes a los que a continuación se van a exponer).

Así, exponiendo en primer lugar la normativa que regula la exención controvertida, el artículo 20.Uno, apartado 9º establece lo siguiente (el subrayado es añadido por este TEAR):

Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores.

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

9.º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

En desarrollo de lo dispuesto en el citado artículo 20.uno.º de la Ley 37/1992 , el artículo 7 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre) establece que

"tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos centros educativos cuya actividad este reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate".

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 del Texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre (BOE 31 de octubre), que entró en vigor el 1 de febrero de 2016:

"1. La enseñanza de los conocimientos y técnica necesarios para la conducción, así como el posterior perfeccionamiento y renovación de conocimientos se ejercerán por centros de formación, que podrán constituir secciones o sucursales con la misma titularidad y denominación.

Los centros de formación requerirán autorización previa, que tendrá validez en todo el territorio español en el caso de que se establezcan secciones o sucursales."

2. A los fines de garantizar la seguridad vial, se regularán reglamentariamente los elementos personales y materiales mínimos para la formación y el reconocimiento de conductores siguiendo lo establecido en la normativa sobre libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio.

En particular, reglamentariamente se regulará el régimen docente y de funcionamiento de los centros de formación. La titulación y acreditación de los profesores y directores se basará en pruebas objetivas, que valorarán los conocimientos, la aptitud pedagógica y la experiencia práctica. Las pruebas se convocarán periódicamente.

3. Se podrá autorizar la enseñanza no profesional en los términos que reglamentariamente se determine.

4. La constatación de las aptitudes psicofísicas de los conductores se ejercerá por centros, que necesitarán autorización previa de la autoridad competente para desarrollar su actividad.

Se regulará reglamentariamente el funcionamiento de los centros de reconocimiento de conductores, así como sus medios personales y materiales mínimos."

El artículo 5, letra c), del citado Texto refundido establece que corresponde al Ministerio del Interior, sin perjuicio de las competencias que tengan atribuidas las Comunidades Autónomas, "Conceder las autorizaciones de apertura de centros de formación de conductores y la declaración de nulidad, lesividad o pérdida de vigencia de aquéllas, así como los certificados de aptitud y autorizaciones que permitan acceder a la actuación profesional en materia de enseñanza de la conducción y la acreditación de la destinada al reconocimiento de las aptitudes psicofísicas de los conductores, con los requisitos y condiciones que reglamentariamente se determinen."

Por otra parte, el Real Decreto 1295/2003, de 17 de octubre (BOE de 28 de octubre), aprobó el Reglamento regulador de las escuelas particulares de conductores.

Según establece el artículo 1 del citado Reglamento, "1. Como centros docentes, las Escuelas Particulares de Conductores están facultadas para impartir, de forma profesional, la enseñanza de los conocimientos, habilidades, aptitudes o comportamientos esenciales para la seguridad de la circulación, a los aspirantes a la obtención de alguno de los permisos o licencias de conducción previstos en el Reglamento General de Conductores, aprobado por el Real Decreto 818/2009, de 8 de mayo.

2. Las Escuelas Particulares de Conductores, además, podrán realizar otras actividades, siempre que cumplan con los requisitos exigidos en la normativa específica que, en su caso, las regule.

3. Previa autorización de los alumnos e información a los mismos del coste asociado a este servicio, podrán gestionar en los centros oficiales, en el nombre de aquéllos, el despacho de cuantos documentos les interesen a aquéllos y estén directamente relacionados con la obtención del permiso o licencia de conducción."

El artículo 38 del mismo Reglamento dispone que "Toda Escuela programará las enseñanzas ajustándose a las normas del Reglamento General de Conductores y a los objetivos, contenidos mínimos y directrices que al efecto establezca el Ministro del Interior, a propuesta del Organismo Autónomo Jefatura Central de Tráfico, previo informe de las asociaciones más representativas del sector de la enseñanza de la conducción."

Por su parte el artículo 20 del referido Reglamento dispone:

"1. Toda Escuela que vayan a impartir la formación para la obtención del permiso o de la licencia de conducción necesitarán de una autorización de apertura previa para desarrollar su actividad, que se expedirá por la Jefatura Provincial de Tráfico en cuyo territorio radique la Escuela. Para ello deberán contar con los elementos personales y materiales mínimos regulados en este reglamento.

2. Esta autorización tendrá validez en todo el territorio español y habilitará a su titular para abrir Secciones o Sucursales que llevarán la misma denominación que la Escuela.

3. Igualmente el personal directivo o docente de toda Escuela, Sección o Sucursal necesitará de autorización administrativa previa para ejercer sus funciones."

Por otro lado, el artículo 23 del referido Reglamento regulador de las escuelas particulares de conductores, dispone:

"1. La autorización de apertura permite a la Escuela y a sus Secciones o Sucursales, desarrollar su actividad en la formación de los alumnos que aspiren a la obtención del permiso o de la licencia de conducción de las clases para cuya enseñanza esté autorizada y disponga de los elementos personales y materiales mínimos exigidos.

(...;)

5. La autorización permite presentar a los alumnos a realizar las pruebas de aptitud en el Centro de exámenes que, atendidas las circunstancias concurrentes, determine la Jefatura Provincial de Tráfico dentro de los existentes en la provincia donde radique la Escuela o la Sección o la Sucursal."

Por otra parte, el artículo 4 del Reglamento General de Conductores, aprobado por el Real Decreto 818/2009, de 8 de mayo (BOE de 8 de junio), regula las clases de permisos de conducción, y presenta como novedades, frente a la anterior normativa, el permiso de conducción de la clase AM, el cual autoriza para conducir ciclomotores de dos o tres ruedas y cuatriciclos ligeros, aunque podrá estar limitado a la conducción de ciclomotores de tres ruedas y cuatriciclos ligeros, y el permiso de la clase A2 que autoriza a conducir motocicletas con una potencia máxima de 35 kW y una relación potencia/peso máxima de 0,2 kW/kg y no derivadas de un vehículo con más del doble de su potencia. Igualmente, el de la clase BTP, que sólo tiene validez dentro del territorio nacional, autoriza para conducir vehículos prioritarios cuando circulen en servicio urgente, vehículos que realicen transporte escolar cuando transporten escolares y vehículos destinados al transporte público de viajeros en servicio de tal naturaleza, todos ellos con una masa máxima autorizada no superior a 3.500 kg, y cuyo número de asientos, incluido el del conductor, no exceda de nueve.

Aplicando la citada normativa al caso concreto, de acuerdo con el criterio de la Inspección, en el ejercicio de la actividad de escuela de conducción, la autoescuela realiza tanto operaciones que originan el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido (prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto, efectuadas en el desarrollo de su actividad de escuelas de conductores de vehículos), como operaciones que no le originan el referido derecho prestaciones de servicios exentas a profesionales para la obtención del carnet tipo B e impartición de cursos de formación profesional en el marco de acciones formativas dirigidas prioritariamente a desempleados cobrados en parte mediante subvenciones vinculadas al precio de los servicios.

Sin embargo, en contra del criterio anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante), ha tenido ocasión de pronunciarse en un asunto de naturaleza idéntica o análoga al presente, en su sentencia de 14 de marzo de 2019. Asunto C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, planteada en relación con la aplicación de la exención de los servicios de formación teórico y práctico de conducción para la obtención de los permisos de conducción B (automóviles cuya masa máxima autorizada no exceda de 3.500 kg. y hayan sido diseñados y contruidos para el transporte de un máximo de ocho pasajeros sin incluir al conductor) y C1 (automóviles cuya masa máxima autorizada supere los 3.500 kg. pero no sobrepase los 7.500 kg. y se hayan diseñado y contruido para el transporte de un máximo de ocho personas sin incluir al conductor), ha señalado que a esta actividad de enseñanza no le resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), cuya trasposición se contiene en el referido artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, antes transcrito, por lo que tampoco estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los cursos de formación teórica y práctica para la obtención de permisos de conducción C1 (a los que se refiere el artículo 4.4 de la Directiva 2006/126/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, sobre el permiso de conducción).

De esta forma, con independencia de que la enseñanza de conductores no tenga carácter de enseñanza escolar y universitaria propiamente dicha, como señala el Tribunal, la exclusión de la aplicación de la exención al permiso de conducción C1 deriva, como establecen las propias conclusiones del Abogado General, de que no puede determinarse objetivamente que la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de esta categoría sea una formación profesional.

En efecto, los números 42 y 43 de las referidas conclusiones, señalan que:

"42. Por lo que respecta a los permisos de conducción B, se trata de la categoría básica del permiso de conducción, requerido para conducir los vehículos destinados al uso privado. La posesión del permiso de



conducción de esa categoría puede efectivamente, como considera el Gobierno español, resultar necesaria para ejercer determinadas profesiones, por ejemplo, para prestar servicios de taxi. No obstante, sucede lo mismo con numerosas competencias, comenzando por la capacidad de leer y escribir. ¿Justifica ese extremo que se considere la enseñanza de la escritura como formación profesional? En mi opinión, procede considerar como formación profesional únicamente aquellas actividades que llevan a la obtención de conocimientos o competencias utilizados exclusiva o principalmente para las finalidades de una actividad profesional o en su caso las que se dirigen específicamente a las personas que pretenden obtener competencias determinadas por razones profesionales. Por el contrario, considerar un determinado tipo de formación como formación profesional por el mero hecho de que las competencias obtenidas durante la misma pueden utilizarse también en el marco de una actividad profesional ampliaría de manera potencialmente ilimitada el alcance de ese concepto. Llevando ese razonamiento al absurdo, puede ser necesario adquirir cualquier competencia para ejercer, por ejemplo, la profesión de formador a esa misma competencia. Por esa razón, en mi opinión, la enseñanza de la conducción de automóviles para la adquisición de los permisos de conducción de la categoría B no puede considerarse formación profesional.

43. Por lo que atañe al permiso de conducción C1, la situación es más compleja. El permiso de conducción de esa categoría habilita para conducir camiones cuya masa máxima autorizada no supera los 7 500 kg. Esos vehículos se utilizan principalmente para el transporte de mercancías por carretera a título oneroso, es decir, para una actividad profesional. Sin embargo, el permiso de esa categoría puede ser necesario también para fines privados, por ejemplo, para conducir determinadas caravanas, ya que su masa supera a menudo los 3 500 kg. En consecuencia, la enseñanza de la conducción de automóviles para la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de categoría C1 podría considerarse formación profesional, si el órgano jurisdiccional nacional estableciera, por ejemplo, que se dirige a personas que pretenden ejercer una actividad en el sector del transporte de mercancías por carretera y que forma parte integrante de la formación de esas personas. En el presente asunto, de la remisión prejudicial no se desprende sin embargo que el órgano jurisdiccional remitente haya efectuado dicha constatación, y las cuestiones prejudiciales no versan claramente sobre el concepto de formación profesional en el contexto del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112. En consecuencia, nada permite considerar, en el marco del presente asunto, que la enseñanza de la conducción de automóviles para la obtención de los permisos de conducción de los vehículos de categoría C1 sea una formación profesional."

En consonancia con lo dictado por el TJUE, la Dirección General de Tributos dictó la Consulta Vinculante V 0943-19, de 30-04-2019, cuyo criterio, si bien no es vinculante para este TEAR, sí compartimos, se plasma a continuación:

10.- (...) Están exentos del IVA los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos, así como del permiso de conducción impartidos por los centros autorizados por el Ministerio del Interior, para la obtención de los puntos y de los permisos, licencias y certificados que se indican a continuación:

a) permisos de conducción de las clases C, C+E, D1, D1 + E, D y D + E, a que se refiere el artículo 4 del Reglamento General de Conductores.

b) certificado acreditativo de haber completado una formación específica para conducir vehículos que realicen transporte escolar, turismos destinados al transporte público de viajeros y vehículos prioritarios que utilicen aparatos emisores de luces o señales acústicas especiales.

c) licencia para conducir vehículos especiales agrícolas autopropulsados y conjuntos de los mismos.

Están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos, así como del permiso de conducción impartidos por los centros autorizados por el Ministerio del Interior, para la obtención de los permisos y licencias que se indican a continuación: los permisos de conducción de las clases AM, A1, A2, A, B, B + E, C1 y C1 + E.

Por lo tanto, aplicando la normativa, doctrina y jurisprudencia establecida al caso concreto, hemos de entender que la actividad controvertida señalada por la Inspección, consistente en la formación y enseñanza de conducción de vehículos (a pesar de haber sido cubiertos en todo o en parte mediante subvenciones concedidas por organismos públicos) no están acogidos a la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º LIVA.

En conclusión, considerando por tanto que el sujeto pasivo sólo realiza operaciones sujetas y no exentas a IVA, este TEAR determina que no procede la aplicación de la Regla de prorata, debiendo, por ello, anular los ajustes practicados por la Inspección en el presente punto, y estimando la presente alegación.

En conclusión, este TEAR determina la ESTIMACIÓN PARCIAL de la Reclamación Nº 28-10023-2019 (y sus desglosadas por parte de este TEAR), debiendo pasar ahora a analizar el acuerdo sancionador.

SÉPTIMO.- En cuanto a la reclamación contra el acuerdo de imposición de sanción, debe comenzar señalándose que los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, así como el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, están vinculados por la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y las resoluciones y actos que se fundamenten en la misma lo harán constar expresamente, según establece el artículo 239.8 de la Ley 58/2003 (LGT). Antes de la reforma realizada por la Ley 34/2015 se recogía en el 239.7 de la LGT con la misma redacción. También están vinculados por el criterio unificado del TEAC y por la doctrina de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina conforme a los artículos 242.4 y 243.5 de la LGT.

Pues bien, el TEAC, en resolución de fecha 05 de noviembre de 2015 (RG 00- 03142-2013) analiza el principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental y establece que si se ha apreciado defecto material de la liquidación que no implica su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que no vulnera el principio *ne bis in idem*.

Sentado lo anterior procede analizar el procedimiento sancionador recurrido.

OCTAVO.- En relación con el Acuerdo sancionador, y concretamente, con el elemento objetivo del mismo, la conducta del reclamante, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente sancionador, encuentra su calificación en la Ley 58/2003.

En concreto, en su artículo 191, que bajo el título "Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación", establece en el apartado 3: "3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación", añadiendo en el último párrafo de dicho apartado que "la sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento".

En este caso, se cumple el requisito de que la base de la sanción es superior a 3.000 euros en todos los ejercicios comprobados.

NOVENO.- Respecto de la existencia de ocultación, la cual es negada por el interesado, el artículo 184.2 la define de la siguiente manera:

2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento

Y en desarrollo del precepto legal anterior, el artículo 4 del Reglamento del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, establece que:

Artículo 4. Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción.

1. Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.

Al respecto, y en contra del criterio sostenido por la Inspección, alega el interesado que no se ha producido ocultación, ya que en todo momento se ha presentado toda la documentación y se ha puesto en conocimiento de la AEAT cuantas peticiones de información se han realizado, necesiándose también de la concurrencia de culpabilidad en la apreciación de la existencia de ocultación.

Sin embargo, y a tenor de lo dispuesto en la Ley y el Reglamento con respecto a la ocultación (normativa transcrita "ut supra") este TEAR sí aprecia la existencia de circunstancias que permiten calificar la existencia de ocultación en la conducta del interesado.

DÉCIMO.- Respecto a la acreditación de la culpabilidad en el acto sancionador, mediante la correspondiente motivación de éste, una reiteradísima interpretación de las normas sancionadoras tributarias por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, viene señalando la necesidad de que la resolución sancionadora debe contener mención (mención que debe ser en todo caso "suficiente"), que ilustre

sobre los hechos determinantes de la sanción, añadiendo este Tribunal que no basta con una mera descripción del hecho limitada a reproducir los términos en que la norma tributaria define la infracción.

No pueden interpretarse las normas de otro modo, a la vista de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional que ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas y, en concreto en materia tributaria, en su Sentencia 76/1.990, de 26 de abril, (reiterado en sentencia de 20/06/2005). Así señala que: "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente", lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

Del examen de la resolución sancionadora se deduce la existencia de estos elementos en ella, exigidos actualmente por las normas sancionadoras tributarias, ya que el acuerdo sancionador contiene mención suficiente sobre los hechos determinantes de la sanción, así como del análisis y valoración de la conducta del contribuyente que le conduce a calificarlo como negligente, por lo que no se aprecia deficiencia alguna en él. Esto es, respecto al contenido del juicio de culpabilidad realizado por el acuerdo sancionador contra el que se reclama, debe indicarse que la Ley 58/2003 proclama el principio de culpabilidad, al ofrecer la siguiente definición de infracción tributaria en su artículo 183. "Concepto y clases de infracciones tributarias. 1º Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley."

Asimismo, el artículo 179 de la Ley 58/2003, indica que "1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos".

Añade en la letra d) del apartado 2 del mismo artículo: "2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley."

La cuestión, por tanto, es determinar si el reclamante puso la diligencia necesaria en la confección de su declaración y, por tanto, no es responsable de la infracción producida.

A estos efectos debe tenerse en cuenta lo dicho reiteradamente por el Tribunal Económico Administrativo Central en Resoluciones, entre otras muchas, de 03/02/2010 o de 23/02/2010, la última de las cuales señala en su Fundamento de Derecho 3º lo siguiente:

"(...) Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de «vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria».

La negligencia, por otra parte, como han señalado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo, pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor."

A tenor de lo expuesto y considerando que el interesado ha ocultado conscientemente parte de sus ingresos por prestaciones de servicios derivados de su actividad principal, cabe concluir que en la actuación del reclamante ha

existido negligencia (entendida esta en el sentido apuntado, descuido o laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma tributaria).

En consecuencia, debe desestimarse su pretensión anulatoria, y confirmarse la sanción contra la que se reclama, en aquella parte que no resulte afectada por la estimación parcial del acuerdo de liquidación."

QUINTO:Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, se debe partir, en relación con los ejercicios de 2013 y 2014, de lo dispuesto en el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable esos ejercicios objeto del litigio, se establecía: *"Concepto y determinación de la base imponible.*

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta ley."

En similares términos se pronuncia el art. 10 de la Ley 7/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al ejercicio de 2015.

En cuanto a las alegaciones de la recurrente relativas a la aplicación del método de estimación indirecta y la valoración de los servicios comprobados, se debe destacar que el art. 51 de la Ley General Tributaria establece que *"El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria."*

Por su parte, el art. 50 de la Ley General Tributaria establece que el régimen de estimación indirecta tendrá carácter subsidiario.

El art. 53 de la Ley General Tributaria establece que *"1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:*

a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.

b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.

c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.

d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos."

Por tanto, sólo cuando la Administración no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible, podrá acudir al régimen de estimación indirecta, pero sólo cuando dicha ausencia de datos sea consecuencia de alguno de los supuestos que el propio precepto establece.

El Tribunal Supremo en la sentencia de 28 de abril de 2014 determina que *"La primera de las cuestiones que ha sido objeto del debate en el recurso es la ya mencionada, relativa a la aplicación del método de estimación indirecta a las liquidaciones practicadas por Impuesto sobre Sociedades y al incumplimiento de lo establecido en el artículo 65 del Reglamento de Inspección.*

Y a este respecto, debe tenerse en cuenta que la jurisprudencia de esta Sala que puede resumirse en los siguientes términos:

a) Conforme al artículo 53 LGT , el método de estimación indirecta tiene carácter excepcional y subsidiario respecto de la estimación directa y de la estimación objetiva, al proceder solo cuando, cuando concurre alguno de los presupuestos fijados por la Ley para la determinación completa de la base imponible, no pudiendo la

Administración conocer los datos necesarios para determinarla utilizando aquéllos otros regímenes que se presentan como principal y alternativo.

b) El artículo 158 LGT completa el régimen sustantivo con los aspectos procedimentales obligando a dejar constancia de los hechos y razones por las que se aplica el régimen, lo que supone exigir la motivación de las circunstancias de hecho que habilita su aplicación.

c) Entre los motivos que, según la jurisprudencia, justifican la utilización del método de estimación indirecta se encuentran: existencia de omisiones o inexactitudes de la documentación contable o registral que impida conocer la exactitud o exhaustividad de ésta; la falta de verificabilidad de la contabilidad por incumplimiento de los principios contables; la incongruencia entre las operaciones registradas y las operaciones de las que se tiene certeza por otras circunstancias; y la existencia de omisiones, entre otras.

d) El propio carácter subsidiaria determina que, cuando se comprueban varios impuestos o, incluso, periodos del mismo impuesto, la aplicabilidad del método de estimación indirecta puede resultar justificada para alguno o algunos de ellos, en los que se cumplen las circunstancias legales, y no para los demás.

Y en su desarrollo el artículo 193 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, RGAT en adelante, dispone:

1. El método de estimación indirecta de bases o cuotas será utilizado por la Administración de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 53 y 158 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

La estimación indirecta podrá aplicarse en relación con la totalidad o parte de los elementos integrantes de la obligación tributaria.

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

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

4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales:

a) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección.

b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.

c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.

d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.

e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la contabilidad o los libros registro son incorrectos.

5. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Tratándose de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para el método de estimación objetiva cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible, sin perjuicio de que, acreditada la existencia de rendimientos procedentes de actividades económicas por un importe superior al que deriva de la aplicación de los citados signos, índices o módulos, el rendimiento a integrar en la base imponible sea el realmente comprobado.

b) *Tratándose del Impuesto sobre el Valor Añadido, se tendrán en cuenta, preferentemente, los índices, módulos y demás parámetros establecidos para el régimen simplificado cuando se trate de sujetos pasivos que hayan renunciado a este último régimen, sin perjuicio de que, demostrada la existencia de operaciones sujetas y no exentas que determinen cuotas devengadas por importe superior al que deriva de la aplicación de los citados signos, índices o módulos, las cuotas a integrar serán realmente las que deriven de las operaciones comprobadas y de acuerdo con lo establecido en el artículo 81.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

6. *En el supuesto en el que las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la aplicación del método de estimación indirecta se suscriban en disconformidad, podrá elaborarse un único informe que recoja ambas circunstancias."*

Por otra parte, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación a la aplicación subsidiaria y excepcional del método de estimación indirecta en caso de anomalías sustanciales de la contabilidad en sentencia de 23/07/2012, recurso de casación 2903/10, afirma:

La estimación directa de la base imponible, en principio, es la que mejor se ajusta a la capacidad económica real del sujeto pasivo y, por lo tanto, es a la que la Administración debe acudir en primer y preferente lugar. La estimación indirecta tiene, por lo tanto, carácter subsidiario, lo que obliga a la Administración tributaria a agotar todas las posibilidades para la determinación directa de la base imponible. Como dijimos en la citada sentencia de 9 de mayo de 2011 (ahora en su FJ 4º), por el carácter subsidiario que el método indirecto de estimación de bases imponibles tiene en nuestro sistema, no basta con que se comprueben irregularidades contables, sino que resulta menester que tales irregularidades sean consecuencia de incumplimientos sustanciales y hurten a la Administración el conocimiento de los datos para la obtención completa de las bases, según se infiere del artículo 50 de la Ley General Tributaria de 1963. En un caso semejante al actual, hemos afirmado en nuestra sentencia 20 de marzo del 2009 (casación 228/04, FJ 4º) que, aunque existían sustanciales anomalías en la contabilidad, éstas 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 los demás existentes, tal y como hemos indicado. Y ello porque el régimen de estimación indirecta sólo es aplicable en los casos en que sea el único procedimiento posible para determinar la base imponible de los sujetos pasivos que hayan incumplido sus obligaciones fiscales en términos tales que no permitan comprobar los rendimientos objeto de imposición. Por último, en la sentencia de 18 de junio del 2008 (casación 435/04, FJ 4º), hemos vinculado la viabilidad de la estimación indirecta de bases a la «acreditada imposibilidad de obtención por la Inspección de los datos necesarios para el cálculo de la base». Es decir, sólo se admite ese método cuando resulte la última opción, siendo la única posibilidad que le queda a la Administración, quien además deberá justificar y motivar su decisión de acudir a ese cauce, en los términos que hemos expresado en los anteriores párrafos.

Según la sentencia de 20/07/2016, recurso de casación 3338/15: *como razona la Inspección era procedente la aplicación del régimen de estimación indirecta para determinar el importe de las operaciones en cada uno de los ejercicios comprobados, por concurrir el supuesto que contempla el artículo de 53.1.c) de la LGT, al no poderse aplicar la estimación directa dodo las anomalías sustanciales de la contabilidad que fueron detectadas...*

Y en relación a la prueba añade: *en el caso que se enjuicia, no cabe duda que la Inspección tributaria que ha instruido el expediente ha seguido los pasos necesarios para la acreditación de por qué la actividad económica real de la recurrente no se correspondía con las bases imponibles declaradas, es decir, ha probado los hechos en que fundamenta el elemento base de su presunción de que en relación las comprobaciones efectuadas de los ingresos declarados no guardaban relación con las compras consumidas, y los márgenes que se aplican a la actividad, ni con los gastos de personal, por lo que no se correspondían con la realidad de la actividad económica, si bien, la calidad probatoria de sus actuaciones solamente es posible sostenerla mediante pruebas indiciarias. En relación con este tipo de pruebas, el Tribunal Supremo, en sentencia de 10 de octubre de 1.988, ha señalado que en aquellos casos en que la conducta del contribuyente se intuye con apariencia de realidad y se reviste de mera legalidad formal, no es posible obtener una prueba directa y plena de la conducta irregular, de manera que, si no se quiere dejar sin corregir este tipo de comportamientos, ha de reputarse como suficiente la prueba mediante indicios o presunción construida de conformidad con el art. 1253 del CC.*

En tal contexto, debemos reseñar la jurisprudencia constitucional y de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, que ha perfilado los requisitos necesarios para que la prueba indirecta pueda ser apreciada como tal, que pueden resumirse en los siguientes extremos: 11.- Que el hecho base no sea único, pues uno solo podría inducir a error (S.T.C. nº 111/90 de 18 de junio); 21.- Que estos hechos estén directamente acreditados (SSTs de 18 y 24 de enero de 1.991) y 31.- Que la inferencia no quebrante las reglas de la lógica, de otra disciplina o de la experiencia general (SSTC 107/89 de 8 de junio y 510/89 de 10 de marzo y SSTs de 19 de enero, 10 de marzo y 3 de abril de 1.989 y 6 de febrero de 1.990), pudiendo afirmarse que tal conexión lógica existe, con la seguridad exigible para

las pruebas de cargo, cuando los hechos base están dotados de afín y grave potencialidad significativa (STS de 3 de marzo de 1.993 , 7 de abril de 1.989 y 5 de febrero de 1.991), el enlace entre los elementos de partida y el inferido es preciso y directo (S.T.C. de 1 de octubre de 1.988 y STS de 2 de octubre de 1.989) y, globalmente, el proceso de ilación no sea arbitrario o absurdo sino que se ajuste a las normas del criterio humano (S.T.C. de 8 de junio de 1.989 y SSTS de 2 de octubre de 1.989) concluyendo que se estimará producido el hecho necesitado de justificación, cuando no haya ninguna otra posibilidad alternativa que pudiera reputarse razonable, compatible con esos indicios (STS de 18 de febrero de 1.991).

En el caso de autos, la Administración Tributaria ha acudido y ha aplicado el régimen de estimación directa para determinar los ingresos de la explotación, como se puede apreciar en las liquidaciones y así se indica en las resoluciones del TEAR, contrariamente a lo manifestado por el Abogado del Estado en la contestación a la demanda en la que alega que se ha aplicado el régimen de estimación indirecta

Para la Administración analiza la documentación que se indica en las liquidaciones y aplica el método de estimación directa al no haber contabilizado la demandante una parte de los ingresos que procedían de alumnos de la autoescuela. La Inspección llegó a estas magnitudes, partiendo de las declaraciones de alumnos, de los datos de los alumnos proporcionados por la DGT y de los estudios de precios de la Asociación **Facua**.

Siendo así, la actuación de la Inspección no puede ser considerada correcta pues está reconociendo que una parte de los ingresos no fueron declarados y que existían anomalías contables por la falta de declaración de ingresos, pero no se valora si esas anomalías fueron sustanciales ni se motiva detalladamente la procedencia de la aplicación de los estudios de precios de **Facua**, lo que determinaba que el régimen que debería haberse aplicado es el de estimación indirecta. Esta Sala ya ha declarado en anteriores sentencias que era procedente aplicar los informes de **Facua** en casos en los que se ha aplicado el régimen de estimación indirecta.

Por tanto, debe considerarse que la liquidación no motiva las razones de la aplicación del régimen de estimación directa, teniendo en cuenta la falta de declaración de parte de los ingresos y las anomalías contables a los efectos de determinar la totalidad de los rendimientos de la explotación en los ejercicios fiscales objeto de comprobación.

Por ello, procede la anulación de las resoluciones recurridas del TEAR y de las liquidaciones de las que trae causa, lo que determina igualmente, la anulación de los acuerdos sancionadores al carecer de presupuesto de imposición de las sanciones, por anularse las liquidaciones por la presente sentencia. Por lo que no procede entrar a valorar el resto de las alegaciones formuladas por las partes sobre el contenido de las liquidaciones y acuerdos sancionadores.

Sin embargo, no procede la nulidad de pleno derecho que se pretende por la demandante, pues no concurre ninguno de los supuestos del art. 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, ya que la utilización del método de estimación directa en vez del procedimiento de estimación indirecta no puede considerarse que se haya prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, sino que se ha seguido un procedimiento erróneo, pero se ha seguido un procedimiento de inspección regulado en la Ley General Tributaria.

En consecuencia, procede la estimación parcial del recurso contencioso administrativo, declarando no conformes a derecho las resoluciones recurridas del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándolas y dejándolas sin efecto, así como las liquidaciones y acuerdos sancionadores de los que trae causa, desestimando la pretensión de la demandante sobre la nulidad de pleno derecho de las referidas resoluciones y acuerdos.

SEXTO:En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, al estimarse parcialmente el recurso, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad AUTOESCUELA GALA SL, contra las dos resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27 de julio de 2022, sobre liquidaciones y acuerdos sancionadores en concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicios 2013 a 2015 e Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 3T de 2013 a 4T de 2015, declarando no conformes a derecho las resoluciones recurridas del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándolas y dejándolas sin efecto, así como las liquidaciones y acuerdos sancionadores de los que trae causa, desestimando la pretensión de la demandante sobre la nulidad de pleno derecho de

las referidas resoluciones y acuerdos. Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1176-22 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1176-22 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.