

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082447

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia de 25 de febrero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 19/2020

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Declaración Tributaria Especial (DTE), Modelo 750. El actor y su esposa regularizaron rentas de diferente origen, con distintos activos mediante el modelo 750. Respecto a una cuenta bancaria que era de su exclusiva titularidad por ser «profesional» y gestionaba la totalidad de los cobros y pagos derivados de los ingresos y gastos de su actividad profesional, el saldo a 31.12.2010 era de 20.000 euros y por tanto la cantidad ingresada era de exactamente un 10% de los valores declarados, por lo que supuso un pago a Hacienda de 2.000 euros. Pero el actor había incorporado a su declaración de IRPF de 2010 un total de 20.000 euros de gastos ficticios o inexistentes, repartidos entre diferentes partidas de «reparaciones y conservación», «otros servicios exteriores» y «amortizaciones» y la Inspección lo detectó se regularizó por esos gastos inexistentes que no podían ser deducibles. Con posterioridad, la STC 73/2017 de 8 de junio de 2017 (NCJ062508) declaró inconstitucional y nula la disp. adic. primera del RD-Ley 12/2012 quedando sin efecto la regularización practicada respecto a la ganancia de patrimonio no justificada producida en el año 2010 y declarada por los contribuyentes en el Modelo 750. Mientras que la Sala reconoce la deducibilidad de los intereses de demora pagados en el ejercicio 2010, para determinar el rendimiento de la actividad profesional del actor no puede acogerse la cuestión que plantea el recurrente en esta instancia judicial ni tampoco procedía en sede económico-administrativa evidentemente por saltarse toda la tramitación administrativa prevista para supuestos en los que los ingresos resultan indebidos, improcedentes o derivados de normas de cobertura que son declaradas nulas por inconstitucionalidad. Pero en modo alguno cabe desproveerse de las formas procedimentales para pretender bajo una no procedente «regularización íntegra» ex post, deshacer toda la liquidación, respecto de la que la regularización voluntaria no fue objeto. Si existió una DTE basada en una normativa que fue declarada inconstitucional -como ha ocurrido en otras diversas ocasiones en el ámbito tributario-procede darle la tramitación que se imponga, pero no acudir a una extrañísima fórmula creada ad hoc para vincular una cantidad -20.000 euros de gastos ficticios e inexistentes- que en nada se conecta con esta regularización voluntaria complementaria. Este motivo ha de quedar extramuros del proceso y sin que ello suponga ninguna vulneración del principio de regularización íntegra que el TS ha establecido consolidadamente ya desde finales del 2017 y ahora acompañado con el de buena administración como fundamento de una actitud distinta de la AEAT. Nada de eso acontece aquí puesto que la actora se salta todas las barreras y acude a una suerte de argumento desesperado y contrario a la seguridad jurídica, pretendiendo que las cosas se pueden hacer así, ofreciendo una interpretación parcial y desviada de los efectos de la STC de 8 de junio de 2017. Si la parte desea que la declaración de inconstitucionalidad de la disp. adic. primera RD-Ley 12/2012, tenga los efectos de reintegro y devolución habrá de articular los procedimientos al efecto establecidos en la normativa tributaria y conseguir una resolución al efecto motivada. **Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Se aprecia culpabilidad.** La regularización del ejercicio 2010 no tenía como objeto la regularización voluntaria complementaria, sino comprobar los ingresos y gastos de su actividad profesional y si la actora realizó DTE por el modelo 750 quedaba ajena a la regularización practicada por ingresos y gastos de la actividad profesional del actor. Se le impuso sanción al contribuyente por dejar de ingresar a la vista de que había deducido gastos por 20.000 euros que nunca habían existido, pero antes del inicio de las actuaciones inspectoras, aquel procedió a la regularización voluntaria al amparo del RD-Ley 12/2012. Procede la sanción pues quedó acreditado que esos gastos eran ficticios e inexistentes para la determinación de la renta económica no cabe considerar exclusivamente por sus manifestaciones que cabe entenderlos incluidos en una cuenta con la que dice que trabaja exclusivamente pero que no se acredita realmente, sin que pueda considerarse que el hecho de que este tribunal haya resuelto en otros recursos que analizan otras cuestiones -Modelo 720- puedan extrapolarse aquí donde el propio actor reconoce que los gastos son ficticios e inexistentes y que si bien regulariza con anterioridad al inicio de la actividad, no conllevaron mayor resultado porque se remansaron en la cuenta objeto de DTE.

PRECEPTOS:

RD-Ley 12/2012 (Medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público), disp. adic. primera.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 45, 56, 68, 70 y 71.

PONENTE:

Doña María Abelleira Rodríguez.

Magistrados:

Doña MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ
Doña EMILIA GIMENEZ YUSTE
Don ANDRES MAESTRE SALCEDO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO 19/2020 (Sección 13/2020)

Partes: Nazario C/ TEAR

S E N T E N C I A Nº 873

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTA:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

MAGISTRADO/AS

D^a EMILIA GIMENEZ YUSTE
D. ANDRES MAESTRE SALCEDO

En la ciudad de Barcelona, a veinticinco de febrero de dos mil veintiuno.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 19/2020 (Sección 13/2020), interpuesto por D. Nazario , representado por la Procuradora D. ELISA RODES CASAS contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sr. Magistrada DOÑA MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO.

Primero.

Por la representación procesal de D. Nazario interpone en fecha de 2 de enero de 2020 recurso contencioso-administrativo contra la resolución que se cita en el fundamento de derecho primero.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, solicitan respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los

trámites que aparecen en autos, habiéndose escritos de conclusiones por las partes actora y demandada, se señala el día 17 de febrero de 2021 para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

Tercero.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO.**Primero. Sobre el objeto del recurso.**

Se recurre en este proceso la resolución de 12 de septiembre de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, la estimación parcial de la reclamación económico-administrativa números NUM000, NUM001 y NUM002, acumuladas, respecto de los acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria, Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre la Renta, ejercicios 2009, 2010 y 2011, y dentro de esto, lo que sólo la parte impugna, que afecta al ejercicio 2010, en aquellas partes que ataca que no fueron estimadas en la reclamación NUM002.

Segundo. Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan.**1. La pretensión y los motivos del recurso que se contienen en la demanda.**

En su demanda, el recurrente interesa de la Sala el dictado de sentencia que "... ordene:

- la práctica de nueva liquidación, admitiendo como gasto deducible en dicho ejercicio los intereses de demora tantas veces referido en el presente escrito;
- la devolución de la totalidad de las cantidades ingresadas por Don Nazario y Doña Clemencia mediante la presentación del modelo 750, en aplicación de la regularización fiscal voluntaria regulada por la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Ley 12/2012, tras su declaración de nulidad por el Tribunal Constitucional; y
- anule las sanciones impuestas por la Inspección en la medida en que no han considerado los efectos de la regularización previa y voluntaria por los contribuyentes en el año 2012, al amparo de un ordenamiento jurídico perfectamente válido y vigente en dicho año, y por no haberse acreditado los elementos necesarios para la imposición de cualquier sanción. "

Como pretensión subsidiaria por medio de "PRIMER OTROSÍ DIGO" formula una pretensión subsidiaria, para el caso de que esta Sala considerara improcedente la devolución de las cantidades ingresadas por los contribuyentes con el modelo 750, califique la cantidad de 2.000 euros ingresada por el Sr. Nazario, mediante el citado modelo como pago a cuenta de la liquidación del IRPF 2010, por corresponder al al regularización de rentas obtenidas en 2010, que han sido regularizadas por la Inspección al practicar la "liquidación de conformidad".

Tras la exposición de los antecedentes de hecho que considera relevantes, fundamenta aquella pretensión anulatoria básicamente en tres aspectos, que debemos sistematizar para mejor claridad a la vista que la demanda entra en una farragosa exposición que oscurece la delimitación de los hechos ciertos con sus argumentos jurídicos.

a. Sobre los intereses de demora. Gasto deducible para la determinación del rendimiento de la actividad. Se niega la deducción del gasto, pese a quedar plenamente acreditada su existencia, origen y la corrección de su imputación temporal. Tales intereses fueron abonados en el ejercicio 2010, en la cantidad de 12.707,62 euros, y procedía su deducción del rendimiento de la actividad en dicho año a pesar de que son fruto de los ajustes practicados exclusivamente en sus rendimientos de actividades económicas de los años 2005 a 2008 en un procedimiento de comprobación limitada cuyo único alcance se hallaba en la comprobación de los gastos deducidos por el contribuyente para la determinación de dichos rendimientos de actividades económicas. El TS ha admitido en sede de Impuesto sobre sociedades el recurso de casación sobre la deducibilidad de los intereses de demora, por medio de auto de 16.1.2020. Son intereses de carácter indemnizatorio, pero constituyen un gasto contable que ha de ser deducible.

b. Cantidades ingresadas mediante el modelo 750 para acogerse a la opción regulada en la D.Ad.Primer del Real Decreto Ley 12/2012 completada por el Real Decreto Ley 19/2012. El actor y su esposa se acogieron a esta opción, procediendo a regularizar las rentas de diferente origen, con distintos activos. El actor ingresó el día 30.11.2012, la cantidad de 29.316,84 euros que correspondían al 10% del valor de los activos en que se materializó la regularización voluntaria. Respecto a una cuenta bancaria que era de su exclusiva titularidad por ser "profesional" y gestionaba la totalidad de los cobros y pagos derivados de los ingresos y gastos de su actividad profesional, el saldo a 31.12.2010 era de 20.000 euros y por tanto la cantidad ingresada era de exactamente un 10% de los valores

declarados, por lo que supuso un pago a Hacienda de 2.000 euros. Pero el actor había incorporado a su declaración de IRPF de 2010 un total de 20.000 euros de gastos ficticios o inexistentes, repartidos entre diferentes partidas de "reparaciones y conservación", "otros servicios exteriores" y "amortizaciones" y la Inspección lo detectó se regularizó por esos gastos inexistentes que no podían ser deducibles.

Con posterioridad, por STC de 8.6.2017 la D.Ad Primera del RDL 12/2012 fue declarada inconstitucional y nula, quedando sin efecto la regularización practicada respecto a la ganancia de patrimonio no justificada producida en el año 2010 y declarada por los contribuyentes en el modelo 750. Esta decisión del TC tiene que tener efectos sobre los ingresos realizados por el actor mediante la presentación de la declaración tributaria especial, modelo 750 y sobre las liquidaciones practicadas por la Inspección, así como sobre las sanciones impuestas.

Esto debiera conllevar las siguientes consecuencias; la anulación de la declaración tributaria especial que presentaron ambos contribuyentes y del ingreso que de la misma se derivó, por devenir de una normativa que había sido declarada inconstitucional y ser un ingreso indebido, otorgando a los contribuyentes su derecho al reintegro o a la devolución del ingreso indebido con el abono de los correspondientes intereses de demora. Esta deuda contraída con el contribuyente de esta manera supone debe considerarse como una ganancia patrimonial no justificada e interrumpida la prescripción, afecta a la cuota ingresada, por ese ejercicio 2010. De esta forma, procede la considerar las cantidades ingresadas con el modelo 750 como pago a cuenta del IRPF y habiendo practicado la Inspección liquidación por dicho impuesto y año sin haber descontado dichas cantidades, procede su completa devolución y el abono de los correspondientes intereses de demora. Otra interpretación conduciría a la existencia de un enriquecimiento indebido de la Administración quien habría percibido de los contribuyentes las cuotas determinadas por la Ley para dicho ejercicio y, adicionalmente, las ingresadas voluntariamente por aquellos mediante la presentación del modelo 750.

c. Sanciones impuestas. Se le impuso sanción al contribuyente por dejar de ingresar a la vista de que había deducido gastos por 20.000 euros que nunca habían existido. Pero antes del inicio de las actuaciones inspectoras, aquel procedió a la regularización voluntaria al amparo del RDL 12/2012. El TEARC enmienda el criterio de la Inspección y admite implícitamente la posibilidad de aplicar la regularización fiscal voluntaria del RDL 12/2012, pero acusa al contribuyente de no haberlo justificado suficientemente. Esta cuestión no tiene sentido tras la STC de 8.6.2017, porque no debiera haberse impuesto sanción alguna, puesto que la cuota dejada de ingresar en junio de 2011 fue voluntariamente ingresada en noviembre de 2012, de acuerdo con una norma perfectamente válida y eficaz en dicho momento, mediante la DTE, modelo 750. Si todos los ingresos y gastos se abonaban en su cuenta profesional, los gastos fueron regularizados con ocasión de la regularización voluntaria mediante el modelo 750. Si un gasto declarado era realmente inexistente o ficticio, no podía suponer salida alguna de los fondos depositados en la cuenta profesional y si no supuso salida de fondos, ello significa que su importe permaneció en la cuenta, pese haber sido incorrectamente deducido como gasto en la declaración de IRPF. La renta realmente percibida se hallaba remansada en la cuenta bancaria que utilizaba para su gestión de actividad profesional y esa fue la que se regularizó mediante la declaración voluntaria por el RDL 12/2012 que vinculaba las rentas no declaradas con los bienes en que estas se hallaban materializadas a 31.12.2010.

2. Los argumentos sostenidos por el Abogado del Estado en la contestación.

La parte demandada contesta a la demanda con solicitud de dictado de sentencia por la que se "... inadmita el presente recurso o se acuerde subsidiariamente su desestimación, confirmando la conformidad a derecho de la resolución recurrida. Todo ello, con expresa imposición de las costas a la demandante."

La Abogacía del Estado realiza un encomiable esfuerzo de síntesis y de fijación de la controversia a los puntos que deben resolverse. Así, contesta:

-sobre los intereses de demora. No procede su deducibilidad a la vista de las resoluciones del TEAC de 4.12.2017 y otras anteriores, porque son gastos vinculados al incumplimiento de una norma y la naturaleza indemnizatoria de estos intereses acarrea su no deducibilidad. En todo caso es una decisión que está pendiente de decisión por el TS en varios recursos de casación admitidos sobre la materia.

-sobre la relevancia de la nulidad de la D.Ad Primera del RDL 12/2012 y sobre la sanción. Pues bien, la resolución del TEARC niega que los 20.000 euros de gastos deducibles rechazados y los de la DTE que aquí no es objeto de recurso estén vinculados y sean los mismos. No se aporta en esta sede ningún elemento añadido que permita identificar ambas cantidades ni motivo alguno que permita en esta sede llegar a conclusión diferente. Pues bien, los efectos de la nulidad de la D.AD 1º RDL 12/2012 no tienen incidencia sobre el debate del recurso: lo que se ha declarado nula es una normativa sobre cuya base el recurrente hizo una declaración voluntaria complementaria que no ha sido objeto de regularización en la liquidación recurrida (pues los 20.000 euros regularizados no son los 20.000 euros declarados en el modelo 750). Si el recurrente considera que los 20.000 euros declarados con el modelo 750 son susceptibles de devolución por la AEAT por no haber prescrito el ejercicio fiscal a que se refería respecto de este contribuyente (2010), deberá solicitarlo en el expediente oportuno al efecto pero no cabe utilizar para ello, este expediente, porque supone una evidente desviación procesal, por ser un motivo nuevo

que no se planteó al TEARC y que en nada afecta a la legalidad de la liquidación. La liquidación aquí discutida analiza otras cuestiones diferentes que nada tienen que ver con el resultado de dicha declaración.

-sobre la sanción, en la medida en que se fundan en la estimación de los dos motivos anteriores, debe ser igualmente rechazada su anulación. La conducta no resulta afectada exista o no la DTE.

Tercero. Decisión de la Sala.

1. Plantea la Abogacía del Estado una suerte de inadmisión del recurso parcial, cabe entender que porque concurre desviación procesal a la vista que mantiene que estamos ante un argumento ex novo que no aparecía con anterioridad. Pues bien, tal pretensión de inadmisión no puede prosperar a la vista que el vicio de la desviación procesal supone la desvinculación del acto administrativo identificado en el escrito de interposición con el que se articula en la demanda, de forma que produzca una mutación del objeto, art. 45 LJCA. Aquí no se produce tal situación excepcional, lo que ocurre es que pretende la justificación o vinculación de unos gastos inexistentes con otra causa económica y mediante el juego de las presunciones. Pero ello en modo alguno supone un vicio de tal calibre como el que tímidamente articula la Abogacía del Estado.

Para definir con máxima actualidad y contundencia el vicio de desviación procesal podemos acudir a la muy reciente STS 99/2021, de 28.1.2021, Sección 5ª, que dice:

"En estas circunstancias el pronunciamiento de inadmisión efectuado en la sentencia recurrida no puede compartirse, ya que no responde al carácter restrictivo y suficientemente razonado que constituye el criterio general para la apreciación de las causas de inadmisibilidad, y tampoco se ajusta al criterio jurisprudencial sobre la concurrencia de la concreta causa de inadmisibilidad por desviación procesal.

A tal efecto, la sentencia de 27 de junio de 2017 (rec. 145/2016), refiere el criterio establecido en la sentencia de 22 de octubre de 2009 , según la cual: "Como es sabido, en el proceso contencioso-administrativo ordinario se distingue con carácter general entre el acto de iniciación, denominado de "interposición del recurso" y la demanda, acto procesal que contiene la pretensión. En el primero, ha de identificarse la disposición, acto, inactividad o actuación constitutiva de vía de hecho que se impugne (artículos 45.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa) delimitándose así el objeto del proceso; en cambio, en el escrito de demanda "se consignarán, con la debida separación, los hechos, los Fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan" (artículo 56.1 de la Ley Jurisdiccional).

Pues bien, según la jurisprudencia de esta Sala existe desviación procesal, determinante de la inadmisibilidad del recurso, cuando entre el escrito de interposición y el suplico de la demanda existe una divergencia sustancial al incluirse en este último actos o disposiciones a las que no se ha referido la impugnación en aquél. Por poner un ejemplo de lo que es reiterada jurisprudencia, la Sentencia de esta Sala de 6 febrero de 1991 señaló que "la delimitación del objeto litigioso se hace en dos escritos distintos, uno, en el de interposición del recurso, en que habrá de indicarse el acto o disposición contra el que se formula, y otro, en el de demanda, en el que con relación a aquéllos se deducirán las pretensiones que interesen, sin que sea lícito extenderlas a actos distintos de los inicialmente delimitados sin haber guardado los requisitos propios de la acumulación, puesto que el permitirlo supondría prescindir de la naturaleza y el carácter esencialmente revisores del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, conculcándose el espíritu y la letra de los artículos 1 .º y 37 de la citada Ley (se entiende que de la Ley 1956, a los que corresponden los artículos 1 y 25 de la vigente) al incidirse en desviación procesal, razón por la cual, en el caso de ejercitarse pretensiones sin ninguna relación con el acto impugnado, procederá declarar inadmisibile el recurso sin entrar en el fondo del asunto, y en el de deducirse unas relacionadas con él y otras sin relación alguna, por no haber inadmisibilidades parciales respecto de un mismo acto por fuerza del principio de unidad de contenido de la instancia jurisdiccional, lo correcto será juzgar sobre las primeras y desestimar las segundas sin entrar en el examen de ellas".

Por su parte, la sentencia de 17 de abril de 2017 (rec.1129/2016), dictada en unificación de doctrina, entiende que se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, garantizado en el art. 24 de la Constitución , cuando no se da respuesta a cuestiones que no suponen una alteración de los hechos ni de la pretensión planteada en vía administrativa, sino nuevos motivos o argumentaciones para fundar el mismo petitum, señalando que..."

2. Sobre la deducibilidad de los intereses de demora abonados en el ejercicio 2010 derivados de las actas de conformidad levantadas el 12 de mayo de 2010 respecto del IRPF de los años 2005 a 2008, como gasto deducible para determinar el rendimiento de la actividad, la cuestión ha sido resuelta por el TS mediante sentencia núm. 150/2021, de 8 de febrero 2021, rec. Casación 3071/2019, acorde a la posición que había sostenido esta Sala y Sección ya en los inicios del año 2020, en el rec. 233/2018 en sede Impuesto sobre Sociedades, y por tanto, de aplicación supletoria al capítulo de rendimientos de actividad económica del IRPF. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del impuesto sobre sociedades, teniendo en cuenta,

además, algunas reglas especiales y, por tanto, si el TS ha determinado que los intereses de demora son deducibles, se aplicaran también en sede de determinación del rendimiento de la actividad económica.

Los intereses de demora son deducibles como gasto que minorara el rendimiento de la misma. La citada sentencia ha establecido como criterio interpretativo de la cuestión con interés casacional, el siguiente:

"A la vista de ello, concluimos respondiendo a la cuestión con interés casacional que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de R. CASACION/3071/2019 22 demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho." (FJ 3º)

Por tanto, esta cuestión ha de estimarse y reconocerse la deducibilidad de los intereses de demora pagados en el ejercicio 2010, para determinar el rendimiento de la actividad profesional del actor.

2. Sobre la segunda cuestión la suerte que corra, habrá de ser distinta y ello a pesar del esfuerzo que realiza la actora en su argumentario, no siempre claro en la idea que sustenta la pretensión.

Plantea en la contestación una suerte de "cambio de fichas" o "cromos" que en modo alguno procede acoger en esta instancia judicial ni tampoco procedía en sede económico-administrativa evidentemente por saltarse toda la tramitación administrativa prevista para supuestos en los que los ingresos resultan indebidos, improcedentes o derivados de normas de cobertura que son declaradas nulas por inconstitucionalidad. Pero en modo alguno cabe desproveerse de las formas procedimentales para pretender bajo una no procedente "regularización integra" ex post, deshacer toda la liquidación, respecto de la que la regularización voluntaria no fue objeto.

Si existió una DTE basada en una normativa que fue declarada inconstitucional -como ha ocurrido en otras diversas ocasiones en el ámbito tributario-procede darle la tramitación que se imponga, pero no acudir a una extrañísima fórmula creada "ad hoc" para vincular una cantidad -20.000 euros de gastos ficticios e inexistentes- que en nada se conecta con esta regularización voluntaria complementaria.

Obviamente este motivo ha de quedar extramuros del proceso y sin que ello suponga ninguna vulneración del principio de regularización integra que el TS ha establecido consolidadamente ya desde finales del 2017 y ahora acompañado con el de buena administración como fundamento de una actitud distinta de la AEAT. Nada de eso acontece aquí puesto que la actora se salta todas las barreras y acude a una suerte de argumento desesperado y contrario a la seguridad jurídica, pretendiendo que las cosas se pueden hacer así, ofreciendo una interpretación parcial y desviada de los efectos de la STC de 8 de junio de 2017.

Si la parte desea que la declaración de inconstitucionalidad de la D.AD 1º RDL 12/2012, tenga los efectos de reintegro y devolución habrá de articular los procedimientos al efecto establecidos en la normativa tributaria y conseguir una resolución al efecto motivada. La regularización del ejercicio 2010 no tenía como objeto la regularización voluntaria complementaria, sino comprobar los ingresos y gastos de su actividad profesional y si la actora realizó DTE por el modelo 750 quedaba ajena a la regularización practicada por ingresos y gastos de la actividad profesional del actor.

No cabe hacer mayores justificaciones de lo que se muestra un exceso procedimental que no tiene cabida ni aún en una pretendida regularización integra o una especie de "addenda" o "anexo" a la regularización practicada en el ejercicio 2010.

Se desestima este motivo.

3. Por último, sobre la sanción, la parte discute su imposición al entender que los 20.000 euros de gastos inexistentes y ficticios no debieran conllevar la sanción porque fueron regularizados mediante la DTE -incluidos en la misma-. Pues bien, nada de esto puede entenderse por acreditado por las meras alegaciones que realiza respecto a lo que era la cuenta bancaria de trabajo profesional. No se prueba tan solo que esa fuera la única que hiciera servir para su cometido profesional, qué duda cabe que podría utilizar otras porque nada se lo impedía incluso atendiendo a la voluntad de sus clientes que trabajaran con otras entidades.

La tesis que plantea en modo alguno tiene sustento y evidentemente la cuestión de la regularización integra quedó fuera de la regularización practicada y de su revisión, por lo que acreditado que esos gastos eran ficticios e inexistentes para la determinación de la renta económica no cabe considerar exclusivamente por sus manifestaciones que cabe entenderlos incluidos en una cuenta con la que dice que trabaja exclusivamente pero que no se acredita realmente.

En este punto, sólo procede la confirmación de la sanción sin que pueda considerarse que el hecho de que este tribunal haya resuelto en otros recursos que analizan otras cuestiones -Modelo 720- puedan extrapolarse aquí donde el propio actor reconoce que los gastos son ficticios e inexistentes y que si bien regulariza con anterioridad al inicio de la actividad, no conllevaron mayor resultado porque se remansaron en la cuenta objeto de DTE. Evidentemente, existió un mayor rendimiento de la actividad fruto de la regularización y a ella debemos acudir.

Se desestima este motivo.

Por último y haciendo referencia a la pretensión subsidiaria articulada referida a que se consideren que los 2000 euros como pago a cuenta del IRPF, este Tribunal no puede considerar tal efecto puesto que supondría reconocer vinculación de los 20.000 euros como regularizados en sede de gastos inexistentes como integrados en la DTE y esto hemos visto que no procedía.

Se impone en definitiva la estimación parcial del recurso, de conformidad con lo previsto en el orden procesal por los artículos 68.1. b) 70.2 y 71.1 a) de la Ley 29/1998 , reguladora de esta jurisdicción.

Cuarto. *Sobre las costas procesales.*

Conforme al 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, al haberse estimado parcialmente el recurso no procede la imposición de costas.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS:

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo número 19/2020(Sección 13/2020) interpuesto por D. Nazario, contra la resolución de 12 de septiembre de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que se anula en la cuestión referida a la deducibilidad de los intereses de demora para la determinación del rendimiento de la actividad económica del ejercicio 2010, desestimando todo lo demás. Sin costas.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

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

E/

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la magistrada ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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