

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ084691

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)***Sentencia 1031/2021, de 23 de junio de 2021**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 671/2018***SUMARIO:**

**Procedimiento tributario. Base imponible. Estimación indirecta. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. Anomalías que determinan la aplicación del régimen. Inexactitudes generalizadas en el Libro Registro de ingresos.** En el presente caso, la recurrente alega que la Inspección utilizó la buena fe del contribuyente en su contra, pues motiva la aplicación del método de la estimación indirecta en que han sido declarados y contabilizados ingresos muy superiores a los que aparecen en la documentación que soporta la contabilidad. A juicio de la Sala, el "Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales" es un concepto jurídico indeterminado, cuya determinación no puede efectuarse mediante una simple estimación cuantitativa. Este cálculo numérico se centra en la incidencia cualitativa de la ocultación detectada, cuya consecuencia es privar de credibilidad a los libros y registros fiscales del recurrente, desde ese momento incapaces de ofrecer una imagen fiel y creíble de su actividad profesional. Cabe aplicar el método de la estimación indirecta por la inexactitud generalizada del Libro Registro de ingresos debido al incumplimiento sustancial de la obligación de expedir facturas, ya que impiden localizar y comprobar las personas que recibieron los servicios, su naturaleza e importes. El contribuyente no emitió facturas por sus servicios de odontología a una gran parte de clientes ni supo identificar a muchos de ellos. El contribuyente tampoco aportó las facturas recibidas del protésico dental más importante en cuantía, que supone casi el 90% de los gastos de este tipo. Los consumos declarados por el recurrente no corresponden con las ratios de rentabilidades obtenidas por odontólogos que prestan sus servicios en la Comunidad Autónoma.

**PRECEPTOS:**

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

**PONENTE:***Don Pedro Luis Roas Martin.*

Magistrados:

Don MARIA LUISA ALEJANDRE DURAN

Don ROBERTO IRIARTE MIGUEL

Don PEDRO LUIS ROAS MARTIN

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA(SEDE DE SEVILLA)**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA.

Recurso nº 671/2018

SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidenta

Doña María Luisa Alejandre Durán

Ilmos. Sres. Magistrados

Don Roberto Iriarte Miguel

Don Pedro Luis Roás Martín

En la Ciudad de Sevilla, a veintitrés de junio de dos mil veintiuno.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, ha visto el recurso referido al encabezamiento, interpuesto por DON Cesareo , representado por el Sr. Procurador DON JOSÉ MARÍA GRAGERA MURILLO, contra el acuerdo de 27 de Julio de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, que desestimó las reclamaciones acumuladas ( NUM000 y NUM001) contra las liquidaciones practicadas por la Agencia Tributaria por el concepto IRPF ejercicios 2010 y 2011 y contra las sanciones derivadas de dichas liquidaciones (referencias NUM002 y NUM003); cuya conformidad a derecho sostiene la Abogacía del Estado. Es ponente el Ilmo. Sr. D. Pedro Luis Roás Martín.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Interpuesto el presente recurso y previos los oportunos trámites, se confirió traslado a la parte actora para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinente, interesó de la Sala el dictado sentencia que estimare el presente recurso.

#### **Segundo.**

Conferido traslado del escrito anterior, se formuló escrito de contestación por la Administración demandada, con expresión de los hechos y fundamentos de derecho que entendía de aplicación e interesando el dictado de una sentencia que desestimare el recurso contencioso-administrativo.

#### **Tercero.**

Se formularon conclusiones por ambas partes, y quedaron finalmente las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo, fijándose al efecto el día 21 de junio de 2021, fecha en que tuvo lugar la deliberación y votación.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Tras la afirmación relativa a que el TEARA señala que el tema del préstamo "carece de relevancia en el presente caso", concluye ya inicialmente la recurrente que la justificación adoptada por la demandada para acudir a la estimación indirecta solamente podría sustentarse en el otro pilar contenido en el apartado A) del informe de disconformidad, esto es, la irregularidad apreciada en la facturación. Ello supone, según se recoge en la demanda, la pérdida de motivación del apartado de las causas determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta. Por lo demás defiende la excepcionalidad del régimen de estimación indirecta que emplea la demandada en este supuesto, cuyo fundamento se halla en el "incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales"; y, no en un simple incumplimiento de las obligaciones contables o registrales. Por otra parte, el Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección insiste en ese carácter supletorio de forma que aunque se den algunas de las causas habilitantes previstas en el art. 53.1 LGT no se aplicará la estimación indirecta cuando con los datos y antecedentes obtenidos en la inspección se pueda determinar la base o la cuota mediante el método de estimación "directa u objetiva" (art. 193.2). La mera concurrencia de una causa habilitante, en su caso, de la estimación indirecta, no puede interpretarse en el sentido de que si se producen, ya por este simple hecho, la Administración tributaria se encuentra habilitada para poner en marcha la estimación indirecta. Si no que se requiere o se precisa, aunque ello suponga una reiteración, que dichas causas impidan a la Administración disponer de los datos necesarios para la completa determinación de la base imponible. Debe existir por tanto, una relación directa o vínculo entre las causas habilitantes de la estimación indirecta y la imposibilidad de la Administración para determinar la base imponible.

En este caso, se destaca por la recurrente que la Inspección utiliza la buena fe del contribuyente en su contra, pues sustenta la motivación de acudir a la estimación indirecta en que han sido declarados y contabilizados ingresos muy superiores a los que aparecen en la documentación soporte de la contabilización que la Inspección admite como válida (en concreto la falta de facturas con identificación de paciente), ignorando aquella otra que aunque existente no estima. Basta acudir a la página 7 de 34 del acuerdo de liquidación y verificar los cuadros de cantidades expuestos. La norma está concebida para la ocultación, no para quien procede voluntariamente a declarar la totalidad de sus ventas (ingresos). Por otra parte, denuncia la recurrente que la Inspección no acude a la estimación indirecta porque estime y considere que concurren causas legalmente previstas, sino que por acudir

a la estimación indirecta encuentra justificación y aval para proceder a determinar la base imponible mediante dicha metodología. Asimismo, se expone que en la tramitación de las actuaciones, se emitió por la Administración el Acta de disconformidad (elemento 183 del expediente administrativo) y, por otra parte, el Informe de disconformidad, siendo en éste informe de disconformidad en el que se incorpora el informe de justificación de acudir a la estimación indirecta y considera la recurrente que tal forma de proceder es inadmisibles, con cita de la STSJ Galicia núm. 722/2010 de 27 julio, y en la medida que el artículo 158 LGT exige la presentación de un informe razonado de la elección de este sistema de determinación de la base que habrá de "acompañar a las actas incoadas", de lo que se sigue que no estamos ante dos momentos distintos.

Por otra parte, cuestiona la determinación de la base imponible, y la homogeneidad de los datos empleados por la demandada e idoneidad de los medios empleados por la Administración para la concreta fijación de los rendimientos, cuya carga corresponde a la demandada. Asimismo se expone, a partir de los datos empleados por la demandada, que el resultado de aplicar el método de Estimación Indirecta tiene que aproximarse lo más posible al que hubiera resultado de aplicar el régimen de estimación directa y debe respetar los mismos principios y garantías que los demás y, en particular, el principio de capacidad económica. Estas exigencias no se han satisfecho en este supuesto, pues cifras y tablas vertidas en el acuerdo de liquidación, ni siquiera aparecen determinadas las cifras de los gastos. Y, cuando en la página 19 de 34 del acuerdo de liquidación se trata de justificar el coeficiente elegido y el por qué resulta supuestamente más beneficioso para el contribuyente se está procediendo a tomar como comparativa un cálculo que se efectúa sobre los gastos declarados.

Por último, impugna las sanciones impuestas, pues si se anula la liquidación tributaria desaparece el hecho de base de la sanción y por tanto la misma debería ser anulada. En todo caso, y a mayor abundamiento, recuerda la doctrina sobre el principio de culpabilidad en derecho sancionador y tributario.

### **Segundo.**

Se opone la demandada, que afirma que la aplicación del método de estimación indirecta se encuentra debidamente motivada en el informe de disconformidad de 12 de junio de 2014, dando así cumplimiento al artículo 158 LGT, siendo este un momento hábil para acordar su aplicación. Por lo demás, sostiene la determinación de la base imponible con arreglo al anterior método y la aplicación que se hace del mismo, dadas las rentabilidades obtenidas por un elevadísimo número de odontólogos (44 en 2010 y 121 en 2011) que prestan sus servicios en Andalucía. Y de ello se deduce que el coeficiente consumos/rendimiento en el sector asciende a 0,4474 en 2010 y 0,5701 en 2011. Estos coeficientes se extrapolan a los consumos declarados por el recurrente para poder determinar los ingresos obtenidos, dado que no tiene soporte documental (facturas, identificación de clientes, etc) que permita acreditar cuales fueron los rendimientos reales percibidos. Por tanto, el cálculo contenido en la liquidación es moderado y proporcionado. Y, en cuanto a la aplicación del método de estimación indirecta a los gastos, señala la demandada que no procede, pues no existe indicio alguno de que la recurrente tuviera más gastos de los que declaró, ni se argumenta ni se aporta nada. Finalmente, en cuanto a la sanción, defiende esta parte que la percepción de ingresos contabilizados que superan por cuatro los ingresos documentados en facturas ponen de manifiesto la opacidad de gran parte de los servicios prestados, ocultando a sus clientes, tipo de servicio, precio, etc, e impidiendo a la AEAT desarrollar su labor de comprobación.

### **Tercero.**

En cuanto a la impugnación de la aplicación de la estimación indirecta, el actor sostiene que es improcedente porque el incumplimiento de sus obligaciones contables y registrales no es sustancial, tal como exige el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y el artículo 193. 4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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.

Pues bien, al igual que en el supuesto objeto de examen en nuestra STSJ, Contencioso sección 4 del 02 de octubre de 2019 ( ROJ: STSJ AND 17898/2019 - ECLI:ES:TSJAND:2019:17898 ), cabe decir que el "Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales" es un concepto jurídico indeterminado, cuya determinación no puede efectuarse mediante una simple estimación cuantitativa. Este cálculo numérico olvida el dato más importante, puesto de relieve por la Inspección de Tributos, también en este caso, al centrarse en la incidencia cualitativa de la ocultación detectada, cuya consecuencia es haber privado de credibilidad a los libros y registros fiscales del recurrente, desde ese momento incapaces de ofrecer una imagen fiel y creíble de su actividad profesional. Como se decía en aquella sentencia, "(...) A juicio del Tribunal, la llevanza de una contabilidad o de unos libros fiscales se hace incumpliendo las obligaciones inherentes a la misma cuando ofrece serias dudas sobre su integridad o veracidad, pues lo contrario sería tanto como imponer a la Hacienda Pública la obligación de conformarse con unos documentos simplemente por no haber podido graduar el alcance de su inexactitud, en este caso, localizando a la totalidad de clientes ocultos, supuesto en el que, en puridad, sería posible acudir sin más a la estimación directa de los rendimientos. La Abogacía del Estado resume la pérdida de confianza de los registros del

contribuyente inspeccionado" (...), si con el mínimo de información disponible la Inspección descubre la existencia de un gran número de clientes no declarados respecto de los datos de partida, ello es un serio indicio de la existencia de otros clientes en la misma situación. Adicionalmente, en cuanto a los clientes no declarados descubiertos se desconoce el importe exacto dejado de ingresar, puesto que lo reconocido por el contribuyente en las facturas aportadas no coincide con los trabajos encargados al protésico. ...Por ello, no cabe sino estimar que el libro registro ya no constituye un instrumento en el que se pueda confiar para saber los honorarios realmente obtenidos por el actor, ..."

La sospecha racionalmente fundada que albergaba la Inspección sobre la inexactitud generalizada del Libro Registro de ingresos del recurrente ameritaba el empleo de la estimación indirecta(...). Estos razonamientos resultan enteramente aplicables al presente supuesto, según se motiva en el indicado informe de disconformidad de 12 de junio de 2014, dando así cumplimiento al artículo 158 LGT, siendo igualmente este un momento adecuado para acordar su aplicación. Esto último se deduce además de la previsión contenida en el último apartado del artículo 193 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que ya estaba vigente cuando comienza el expediente, a diferencia de los supuestos a los que se refiere la sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo de Galicia que cita la recurrente en su demanda y que razonaba acerca de la necesidad de presentar el informe junto con las actas incoadas. Dispone esta última disposición que " 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 ello, debe concluirse con la demandada que el informe de disconformidad de 12 de junio de 2014 daba cumplimiento al artículo 158 LGT, siendo este un momento hábil para acordar su aplicación.

Por otra parte, como se recoge en el anterior informe y así lo destaca la Abogacía del Estado en su escrito de contestación a la demanda, concurre un incumplimiento sustancial de la obligación de expedir facturas por los servicios de odontología, con una incidencia directa en las actuaciones inspectoras ya que impiden localizar y comprobar las personas que recibieron los servicios, su naturaleza, importes, etc.; y, dado que el contribuyente no solo no emitió facturas a una gran parte de clientes sino que no supo identificar a muchos de ellos. Y, se cita así el contenido del citado informe de disconformidad: "(...) 2.- El pasado día 14/02/2014 se recibió por correo electrónico los datos identificativos y de descripción de aquellos servicios prestados a algunos clientes a los que no se le emitieron facturas. Las cantidades sumaban los siguientes importes:

Importe total de los servicios prestados a estos clientes identificables en 2010: 3.610,00 euros  
Importe total de los servicios prestados a estos clientes identificables en 2011 4.510,00 euros

3.- En los libros Registro de Ingresos aportados con anterioridad se recogían las siguientes cifras....Estos clientes que coinciden identificados por los listados del obligado tributario apenas suponen poco más del 15% de los clientes identificado en las facturas de los protésicos.(...).

Además esta comparación solo se pudo hacer para el período de 2011 porque el contribuyente no aportó las facturas recibidas del 2010 del protésico dental más importante en cuantía, CALITECNO DENTAL que supone casi el 90% de los gastos de este tipo. El obligado tributario esta obligado a conservar las facturas de compras y gastos. La Inspección se dirigió a este proveedor para requerir dicha documentación pero no ha contestado. El requerimiento de información está en el expediente electrónico.(...)"

En definitiva, también en este supuesto se hallaba plenamente motivado el empleo del sistema de estimación indirecta de las bases tributarias.

#### Cuarto.

También se pronunció aquella sentencia nuestra acerca de la procedente aplicación de la estimación indirecta, a partir de razonamientos que igualmente son aplicables al presente supuesto, pues también consta en este caso una amplísimo número de muestras relativas a las rentabilidades obtenidas por odontólogos (44 en 2010 y 121 en 2011) que prestan sus servicios en Andalucía, resultando unos coeficientes que se trasladan a los consumos declarados por el recurrente para poder determinar los ingresos obtenidos. En este caso, en el acta de disconformidad se expresa que las dos muestras son datos declarados en el IRPF por otros odontólogos de Andalucía en los periodos 2010 y 2011. A tal efecto:

- para el periodo 2010 se han seleccionado una serie de contribuyentes comprendidos en el rango de 80-000€/220.000€ de consumos

- para el periodo 2011 se han seleccionado contribuyentes en el rango de 50.000€/1000.000€ de consumos

Se obtiene finalmente una media para el año 2010 de 0,4320 y para el año 2011 de 0,5599. Como afirma la demandada, se toma en cuenta el valor medio, siendo este moderado y proporcionado.

Como se razonaba en aquella sentencia: "(...) Las circunstancias que según el recurrente particularizan su actividad, y que permitirían hablar de falta de homogeneidad o imprecisión de la muestra ,atañen al importe de las

amortizaciones incluidas en su volumen de gasto anual --- que presume más elevado que la media, por encontrarse próxima en el tiempo la adquisición del inmueble en que la ejerce y del instrumental médico --- y al hecho de que su esposa trabaja como colaboradora ,sujeta a retribución con cargo a los rendimientos totales de la consulta.

En aquellos casos en que los datos utilizados para la estimación indirecta proceden de la propia Administración tributaria, 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 no se desentiende de la conformación de la muestra, con el fin de que resulte un instrumento útil de comparación; por tal motivo, el artículo 193. 5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , establece que, en particular,se disociarán los datos de forma que no pueda relacionarse entre sí la identificación de los sujetos contenidos en la muestra o los datos contenidos en sus declaraciones tributarias que sirvan para el cálculo de los porcentajes o promedios empleados para la determinación de las bases, los cálculos y estimaciones efectuados, añadiendo que la " La Administración indicará las características conforme a las cuales se ha seleccionado la muestra elegida. Entre otros, podrán tenerse en cuenta el ámbito espacial y temporal de la muestra, la actividad que desarrollan o el intervalo al que corresponde su volumen de operaciones"

La Inspección se atiene al contenido exigido reglamentariamente,puesto que ha escogido como miembros de la muestra a aquellos profesionales cuyo volumen de operaciones (90.000-200.000 €) está en la órbita del actor, de los que conoce los ingresos brutos y el rendimiento neto;mientras que el actor pretende que la muestra se ajuste de forma milimétricamente a su situación personal, olvidando que la estimación indirecta procura un cálculo aproximado de los rendimientos , que es aceptable en la medida en que se mantiene dentro de los términos de una comparación. La muestra se compone de 54 empresas, cuya estructura de gastos y amortizaciones es cierto que no se explica detalladamente, siendo presumible que en unos casos se asemejará a la del actor y en otros diferirá ,sin embargo, esto no impide señalar que la Inspección ha respetado las reglas de procedimiento establecidas reglamentariamente, de ahí que el problema se traslade a la carga de probar.

En efecto, a partir de ahí, corresponde al actor acreditar que el margen sobre ventas (31%) del que se sirve la Inspección es manifiestamente erróneo o desproporcionado, aportando una estimación alternativa, lo más aproximada a la realidad del sector que sea posible, siempre partiendo de que la imprecisión de los datos utilizados responde en última instancia a que un contribuyente se ha colocado en una situación de oscuridad que debe ser corregida estimando indirectamente sus rendimientos.

De conformidad con las reglas sobre distribución de la prueba --- arts. 105 Ley 58/2003, General Tributaria y 217 de la Ley 1/2000 , de Enjuiciamiento Civil--- proceda desestimar la demanda en lo que atañe a los extremos de la regularización de la situación tributaria del actor examinados en este y en el anterior fundamento jurídico. (...)". Al amparo de estas consideraciones, este motivo de la demanda atinente a la inadecuada aplicación del régimen de estimación indirecta tampoco puede ser estimado. Tampoco en lo relativo a la aplicación del método de estimación indirecta a los gastos, pues, como señala la demandada y de conformidad con el artículo 53 de la LGT, 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 circunstancias que se relacionan, si bien en este caso no se acredita o se justifica por la recurrente que tuviera más gastos que los declarados, ni se explica la concreta incidencia que esta eventual deficiencia habría generado en orden a ponderar la infracción real de los principios que se esgrimen en la demanda. Por ello, tampoco este motivo del recurso puede ser compartido.

## Quinto.

Por lo demás, resulta preciso desestimar la impugnación de la sanción impuesta, dada la dificultad de considerar justificada la conducta de un obligado tributario cuyo registro y contabilización de ingresos, por ser inveraz, ha justificado la aplicación de la estimación indirecta de bases tributarias. La incorrecta llevanza de sus libros y registros fiscales solo ha sido corregida mediante actuaciones detalladas de la Inspección de Tributos, lo que es tanto como decir que estamos ante anomalías contables procuradas voluntariamente por el contribuyente. Por ello, la imposición de la sanción resulta plenamente compatible en este caso con la aplicación de principio de culpabilidad.

## Sexto.

De conformidad con el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa procede imponer las costas a la parte vencida, sin que el límite máximo de aquéllas pueda exceder de la suma de 1.000 euros, considerando la complejidad y alcance del asunto planteado.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación.

**FALLAMOS**

Que debemos desestimar el recurso interpuesto por DON Cesareo, representado por el Sr. Procurador DON JOSÉ MARÍA GRAGERA MURILLO, contra el acuerdo de 27 de Julio de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (en adelante TEAR) que desestimó las reclamaciones acumuladas ( NUM000 y NUM001) contra las liquidaciones practicadas por la Agencia Tributaria por el concepto IRPF ejercicios 2010 y 2011 y contra las sanciones derivadas de dichas liquidaciones (referencias NUM002 y NUM003). Con imposición de costas al recurrente, con un límite máximo de 1000 euros.

Notifíquese a las partes la presente resolución indicándoles que será susceptible de recurso de casación cuando concurran las exigencia contenidas en el artículo 86 y siguientes de la LJCA, que se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Intégrese esta resolución en el Libro correspondiente. Una vez firme la sentencia, remítase testimonio de la misma, junto con el expediente administrativo, al lugar de origen de este.

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.