

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087993

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS(Sede en Santa Cruz de Tenerife)

Sentencia 757/2021, de 20 de diciembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 354/2020

SUMARIO:

Procedimiento tributario. Base imponible. Estimación indirecta. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. Anomalías que determinan la aplicación del régimen. Retribuciones de los abogados. La aplicación del método de estimación indirecta está vinculada a la viabilidad de los datos, antecedentes, magnitudes, índices o módulos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes [Vid., STS, de 18 de junio de 2008, Rec. n.º 435/2004 (NFJ030436)]. En el presente caso, el sujeto pasivo no declaró 28 procedimientos judiciales en los que intervino como letrado. La Administración cuantificó los honorarios no declarados mediante la regla de la proporcionalidad dividiendo el importe total de los honorarios declarados entre el número de procedimientos judiciales declarados, según las facturas aportadas. A juicio de la Sala, los valores considerados no son concluyentes en relación con el fin pretendido, porque los honorarios de abogado se pactan libremente, y por tanto los promedios obtenidos desde retribuciones pactadas libremente que no pueden conducir a cuantificar objetivamente el importe de los honorarios causados en los procedimientos judiciales no declarados..

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 53, 103, 104, 105, 150, 158, 183 y 191.

PONENTE:

Don Pedro Manuel Hernández Cordobés.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza San Francisco nº 15

Santa Cruz de Tenerife

Teléfono: 922 479 385

Fax.: 922 479 424

Email: s1contadm.tfe@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000354/2020

NIG: 3803833320200000628

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000757/2021

Demandante: Ceferino; Procurador: SANDRA REYES GONZALEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

SENTENCIA

ILMO. SR. PRESIDENTE

D. Pedro Hernández Cordobés (Ponente)

ILMO. SRES. MAGISTRADOS/AS

D. Jaime Guilarte Martín-Calero

D^a María Pilar Alonso Sotorrío

En Santa Cruz de Tenerife, a 20 de diciembre de 2021.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS con sede en Santa Cruz de Tenerife, integrada por los Sres. Magistrados/as señalados, ha visto el procedimiento ordinario registrado con el número 354/2020, que ha tenido como objeto la resolución de 04-06-2020 del Tribunal Económico Administrativo de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, dictada en la reclamación económico administrativa NUM000 y NUM001, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, liquidación y sanción.

Han intervenido las siguientes partes: (i) demandante: D. Ceferino, que actúa en su propia defensa en su calidad de letrado colegiado, representado por la procuradora Sra. Reyes González; (ii) demandada: la Administración del Estado, representada y dirigida por la Abogacía del Estado, y;

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

I.- Interpuesto recurso contencioso-administrativo frente a la actuación a que antes se ha hecho referencia y reclamado a la Administración el expediente administrativo, se puso de manifiesto a la parte actora para formalizar la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que después de exponer los hechos y alegar los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó solicitando se dicte sentencia por la que se anule el acto administrativo objeto del presente recurso con expresa condena en costas a la demandada.

II.- La representación procesal de Administración demandada, se opone a las pretensiones deducidas por la parte actora y solicita se dicte sentencia por la que se acuerde la desestimación del recurso, por aparecer el acto impugnado conforme a Derecho.

Segundo. Fase de prueba, conclusiones y votación y fallo.

Siendo exclusivamente documental la prueba propuesta por las partes, una vez admitida se concedió traslado para formular sus escritos conclusiones, quedando posteriormente el recurso señalado para votación y fallo, acto que tuvo lugar con el resultado que seguidamente se expone. Aparecen observadas las formalidades de tramitación. Ha sido ponente el Ilmo. Sr. D. Pedro Hernández Cordobés.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Se impugna la resolución de 04-06-2020 dictada por el Tribunal Económico Administrativo de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife en la reclamación económico administrativa NUM000 y NUM001.

El hoy recurrente fue objeto actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, que concluyeron el 13 de enero de 2017 con acta A01 NUM002, suscrita en conformidad. En relación a la misma, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 156.3 b) de la LGT, el Inspector Regional Adjunto dispuso completar actuaciones con el siguiente fundamento:

«Examinado el expediente se constatan las discrepancias siguientes:

-El número de asuntos del "turno libre" resultantes del listado (depurado) facilitado por el CGPJ asciende a 20. Los ingresos declarados que corresponden al turno libre importan 4.000 €. Lo que arroja un precio medio de 200 €/asunto.

-Sin embargo, el precio medio que resulta de las facturas aportadas por el obligado tributario e incorporadas al expediente podría resultar sensiblemente superior.

Se puede deducir, por tanto, que podría existir una incongruencia probada entre los ingresos declarados y registrados y los que debieran resultar de las facturas aportadas que permitiera presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que los libros registro e ingresos declarados son incorrectos, de modo que los ingresos habrían de ser estimados, en su caso, indirectamente>>>.

Una vez finalizadas las actuaciones complementarias se dicta acta de disconformidad A02 NUM003 el 4 de abril de 2017, con el siguiente detalle en cuanto a la regularización propuesta.

Las bases imponibles se fijan por el método de estimación indirecta que se motiva en los siguientes términos (según se exponen en la resolución del recurso de reposición interpuesto frente a la sanción):

«(i) Se dan las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la LGT en sus apartados a) y c) puesto que tanto en la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2011 como en los registros contables referidos a dicho ejercicio se detecta la ocultación de ingresos procedentes de procedimientos de turno libre.

Más concretamente, a través de los listados facilitados por el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ), existe constancia de que el obligado tributario inició en el ejercicio 2011 un total de 11 procedimientos de turno libre por los que no declaró la percepción de ingresos. Asimismo, resultando un hecho probado que el obligado tributario obtuvo en el ejercicio 2011 ingresos por su participación en procedimientos judiciales no incluidos en el listado facilitado por el CGPJ (de los 7 procedimientos facturados y declarados, 3 no están incluidos en los referidos listados), y existiendo una incongruencia manifiesta entre el precio medio que resulta si se considera la cifra de ingresos declarada entre el número de procedimientos informados por el CGPJ y el precio medio que resulta si se considera la cifra de ingresos declarada entre el número de procedimientos declarados, puede concluirse, razonablemente, que el obligado tributario intervino en otros procedimientos, al margen de los que constan en el listado facilitado por el CGPJ, por los que tampoco declaró la percepción de ingresos.

(ii) La parte del rendimiento oculto (ingresos derivados del turno libre) se estima mediante la aplicación de datos y antecedentes disponibles del propio obligado tributario a través de la cuantificación del precio medio según las facturas aportadas y del número de procedimientos totales a raíz de los datos declarados.

Más concretamente, se ha procedido a estimar el número de procedimientos totales en que habría intervenido el obligado tributario en 2011 (los incluidos y no incluidos en el listado del CGPJ), estableciendo una relación entre los precios medios que resultan de los ingresos declarados, según se considere el número de procedimientos declarados y el informado por el CGPJ. De esta manera se ha podido cuantificar en 48 el número total de procedimientos en los que habría intervenido el obligado tributario: 7 de ellos declarados (ingresos de 4.000,00 €); 11 identificados en los listados del CGPJ pero no declarados (ingresos de 6.142,87 €); y 28 procedimientos no identificados en los listados ni declarados (ingresos de 16.000,04 €).

Para la estimación de los ingresos derivados de los procedimientos identificados en el listado del CGPJ y no declarados en 2011, se ha utilizado el precio más aproximado por tipo de procedimiento, y de no disponer de éste, el precio medio según facturas aportadas en turno libre (4000 € / 7 procedimientos = 571,43 €).

Para la estimación de los ingresos derivados de los procedimientos no identificados en el listado del CGPJ y no declarados, los ingresos se han estimado de acuerdo al precio medio según factura aportada (28 x 571,43 = 16.000,04 €).

Por razón de cuanto antecede, justificando dos de las circunstancias previstas en el artículo 53 de la LGT que ampara a la Administración para acudir al método indirecto de estimación ha de negarse la subjetividad y el componente de aleatoriedad aducido. Asimismo, el rendimiento allegado de forma indirecta procede de uno de los medios contenidos y exigidos en el apartado del artículo 53 de la LGT, habiéndose plasmado, tanto en el acta como en el informe que el acompaña y en el acuerdo de liquidación que la resuelve, el detalle de los cálculos y el proceso de la estimación que culminan en la determinación de los ingresos no declarados descartando, por ende, la ausencia de elementos subjetivos y alejando todo cálculo en base a meras suposiciones.

En definitiva, concurren las circunstancias para la estimación indirecta del rendimiento en los términos del artículo 53 de la LGT habiéndose seguido, para ello, el procedimiento previsto en el artículo 158 de la LGT. »

La determinación de los procedimientos devengados en el ejercicio 2011 inspeccionado, se explica en el acta de disconformidad. Se parte de la información facilitada por el Consejo General del Poder Judicial, lista que es depurada o filtrada en la forma que se explica. Esta lista se complementa con los procedimientos declarados por el obligado tributario, siete en total, de los cuales tres de ellos no aparecen en los listados facilitados por el CGPJ. Del primer filtrado depurado (página 32/65 del Acta de disconformidad) resultarían 20 procedimientos de turno libre (por

contraposición a los del turno del oficio), además los 3 adicionales declarados por el obligado tributario pero que no aparecen en el listado (correspondientes a procedimientos no iniciados en 2011). Este listado aparece al folio 33/65 del Acta. Del total (23 procedimientos) se eliminan 3 ejecutorias que el obligado tributario señala no haber realizado y dos procedimientos devengados en ejercicios anteriores, restando 18 procedimientos de los solo 15 aparecen en el listado del CGPJ de 2011 que solo incluye los iniciados en ese ejercicio pero no los que ya estaban en curso (folio 59/65).

Existe además una estimación de asuntos fuera del listado (folio 60/65) que se obtiene relacionando (regla de proporcionalidad), los 222,22 euros que es el cociente entre el total de procedimientos identificados (18) y el total declarado por el turno libre (4.000), con el precio medio resultado de las facturas aportadas (4000/7) 571,43 € : 18 procedimientos a un precio medio de 222,22 € ; (X) procedimientos a un precio medio de 571,43 €. Se obtiene un total de 48 procedimientos, de los cuales (folio 60/65):

- 7 declarados: 4.000 €;
- 11 identificados en lista CGPJ (resultado de la tabla al folio 59/65) 6.142,87 €;
- 28 estimados (571,43 x 28) 16.000,04 €.

Se ajusta la base imponible en 6.142,87 € más 16.000,04 €.

Segundo.

En el primer motivo de oposición la demanda ataca el método indirecto aplicado para la determinación de la base imponible.

El método de estimación indirecta tiene carácter subsidiario respecto de los demás métodos (artículo 50.4 de la LGT) y "se aplicará" cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la LGT:

"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".

En el supuesto concreto se cita los apartados a) y c): declaraciones incompletas y el incumplimiento sustancial de obligaciones contables y registrales, en tanto -se refiere - se han detectado procedimientos iniciados en 2011 no declarados y la identificación de facturas (de turno libre) en ejercicios anteriores y posteriores que señalan una numeración muy superior a la declarada en 2011 (en 2011 se declararon 7 facturas).

Pues bien, en relación a esta primera cuestión la Sala considera que los datos en los que se sustenta la aplicación del método de estimación indirecta en cuanto a la determinación de procedimientos iniciados en 2011 no declarados, no tienen un fundamento objetivo.

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 23 de julio de 2012 (recurso 2903/2010), dice:

«Tanto antes como ahora, el de estimación indirecta constituye un régimen de carácter subsidiario que requiere la justificación de su elección, plasmada mediante la correspondiente motivación. Es en el informe aludido donde la Administración tributaria debe dejar suficiente constancia de las causas en que se sustenta la aplicación del régimen; también ha de plasmar en él la situación de la contabilidad y de los registros obligatorios del sujeto pasivo, así como justificar los medios elegidos para la determinación de los rendimientos y los cálculos, explicitando las estimaciones efectuadas con arreglo a dichos medios. Este criterio ha sido confirmado reiteradas veces por el Tribunal Supremo en sentencias de 20 de enero de 1998 (casación 4190/92 , FJ 2º), 22 de marzo de 1999 (casación 2593/94, FJ 3 º) y 20 de marzo de 2009 (casación para la unificación de doctrina 228/04 , FJ 4º).

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. »

En nuestro caso las actuaciones complementarias en las que se dicta acta de disconformidad NUM003 "estiman" que el sujeto pasivo no ha declarado 28 procedimientos del turno libre, aplicando la regla de proporcionalidad entre los precios promedio que obtiene de relacionar los 18 procedimientos identificados y el total declarado por el turno libre (4.000 €), con el precio medio que resulta de las facturas aportadas (4000/7), cuando los valores considerados no son concluyentes en relación al fin pretendido, porque la relación Abogado--cliente es un contrato prestacional en el que la remuneración de los servicios se pacta libremente, y por tanto no estamos ante tres valores conocidos y una incógnita a despejar, sino ante promedios obtenidos desde retribuciones pactadas libremente que no pueden conducir a la conclusión objetiva de que han existido 28 procedimientos del turno libre no declarados.

La estimación del recurso frente al acuerdo liquidación conlleva la anulación del acuerdo resolución del procedimiento sancionador.

Tercero.

Las costas procesales causadas, conforme al número 1 del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se imponen a la demandada.

Vistos los artículos anteriormente citados y los demás de general aplicación;

FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto en nombre de D. Ceferino, anulando la resolución de 04-06-2020 dictada por el Tribunal Económico Administrativo de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, reclamación económico administrativa NUM000 y NUM001, y las liquidaciones a las que se refiere, con imposición de las costas procesales causadas a la administración demandada.

Esta sentencia es susceptible de recurso de casación que se preparará ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a su notificación, en los términos que determinan los artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, justificando interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

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

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.