Roj: **STSJ CAT 2653/2014** - ECLI: **ES:TSJCAT:2014:2653**

Id Cendoj: **08019330012014100220**
Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Barcelona**
Sección: **1**
Fecha: **20/03/2014**
Nº de Recurso: **157/2011**
Nº de Resolución: **257/2014**
Procedimiento: **Recurso ordinario (Ley 1998)**
Ponente: **JOSE LUIS GOMEZ RUIZ**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 157/2011

Partes: Angustia

C/ T.E.A.R.C.

S E N T E N C I A Nº 257

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

D. EMILIO ARAGONÉS BELTRÁN

MAGISTRADOS

Dª. PILAR GALINDO MORELL

D. JOSÉ LUIS GÓMEZ RUIZ

En la ciudad de Barcelona, a veinte de marzo de dos mil catorce.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 157/2011, interpuesto por Angustia , representado por el/la Procurador/a D. ILDEFONSO LAGO PEREZ, contra T.E.A.R.C., representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el/la Ilmo/a. Sr/a. Magistrado/a D. JOSÉ LUIS GÓMEZ RUIZ, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por el/la Procurador/a D. ILDEFONSO LAGO PEREZ, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso 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 dio el cauce procesal previsto por la Ley 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, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO: Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se recurre la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de 29 de octubre de 2.010 por la que se desestimó la reclamación NUM000 presentada contra el acuerdo de la Oficina de Sans-Les Corts (Barcelona), de la AEAT, de 23 de septiembre de 2009, por el que se practicó a la aquí recurrente la liquidación del ejercicio 2007 del IRPF, y estimó la reclamación NUM001 presentada contra el acuerdo de la misma Administración, de 2 de noviembre de 2009, por el que se impuso la sanción correspondiente a la apreciada infracción prevista en el art. 191 de la LGT , derivada de la anterior.

De la regularización resultó un aumento de la base imponible al considerarse no **deducibles**, conforme al art. 30.2 de la Ley del Impuesto de la Renta de la Personas Físicas , 35/2006, de los rendimientos de la actividad económica del ejercicio de la abogacía, los **gastos** correspondientes a la adquisición y mantenimiento de un vehículo, de vestimenta consistente, según factura en "confección sra. traje oscuro", "confección sra. camisa blanca" y "confección sra. pantalón negro, "zapateria f", y **gastos** de restaurante.

Se argumenta en el acuerdo de liquidación, respecto a los primeros que el supuesto no se encuentra comprendido entre la excepciones previstas en el art. 22.4 del Reglamento de la Ley , aprobado por RD 439/2007, añadiendo el TEAR que la interesado no ha acreditado la utilización exclusiva del vehículo en la actividad sin que por tanto quepa establecer su correlación con la obtención de ingresos; respecto a los segundos que no queda suficiente acreditada la necesidad del **gasto** y correlación con los ingresos, y otro tanto respecto a los terceros, no bastando en todos los supuesto con la contabilización.

SEGUNDO: El criterio mantenido por esta Sala y Sección, aplicable al presente supuesto en cuanto que no se ha producido un cambio sustancial de la normativa, aparece reflejado, en las siguientes sentencias; seguidas de otras muchas:

-De 25 de junio de 2008, número 684/2008, recurso 1194/2004, cuyo Fundamento Tercero expresaba:

"TERCERO: El artículo 10.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), prevé que "En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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". A su vez, en el la letra e) del apartado 1 del artículo 14 LIS se contemplan entre los **gastos** que no tienen la consideración de **gastos** fiscalmente **deducibles**, los donativos y liberalidades.

Esta Sala ha declarado que de la interpretación de tales preceptos y de la doctrina jurisprudencial hay que concluir:

1.º) Que ha de estarse al concepto de "**gasto** contable" como el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de **gastos** convenientes, oportunos, acertados, etc, como contrarios al de **gastos** necesarios. No cabe ya estar al concepto siempre conflictivo y retrógrado de **gasto** necesario.

2.º) Que al margen de **gastos** groseramente desproporcionados, las sutiles distinciones como la de **gasto** suntuario, inadecuado, oportuno, excesivo, etc, es decir, innecesario, implican una intromisión de la Hacienda Pública en la calificación y juicio crítico de la gestión empresarial, y, además, llevadas a su máxima expresión, implicó la deriva al concepto de liberalidades, de modo que todo lo que no era estrictamente necesario, era una liberalidad, silogismo que es sustancialmente erróneo.

3.º) Que en el procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración en base, sobre todo, a la vigencia del carácter inquisitivo de este tipo de procedimientos.

4.º) Que ha de ser la Administración tributaria, la que por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, forme prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, verificado lo cual, la carga probatoria a tenor del artículo 114 de la Ley General Tributaria , se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven. La doctrina jurisprudencial viene admitiendo la validez del uso de

las presunciones en el ámbito tributario, siempre que cualquier actuación no pueda acreditarse por pruebas de carácter objetivo; señalando la sentencia del Tribunal Supremo de 20 septiembre 2005 "que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra".

Para la deducibilidad de los **gastos**, resulta pues exigible su correlación con los ingresos, de manera que aquellos coadyuven a la obtención de ingresos de la actividad empresarial desarrollada por la sociedad. Ha de partirse del principio que, salvo patente desproporción, no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los **gastos** con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los **gastos** son ajenos a la actividad. La incertidumbre probatoria respecto de este extremo ha de perjudicar pues a la Administración, en virtud de las normas legales sobre la carga de la prueba, que no tienen otro alcance que el de señalar las consecuencias de la falta de prueba. No obstante, cumplida por la Administración tal carga de la prueba, debe ser el interesado quien peche con la carga de desvirtuar la prueba de adverso, mediante la oportuna contraprueba o prueba de lo contrario, debiéndose añadir que en cada caso la carga de la prueba podrá ser modulada por la regla de la facilidad probatoria."

De 30 de junio de 2005, número 773/2005, recurso 150/2001, cuyo Fundamento Tercero expresaba:

"TERCERO: La sentencia de esta Sala y Sección núm. 1250/2004, de 2 de diciembre de 2004 (rec. núm. 950/2000), ya declaró, en relación con la afectación de un vehículo a la actividad empresarial, que en los supuestos de incertidumbre probatoria, al constar sólo sospechas, conjeturas o a lo sumo indicios parciales y contradictorios sobre la afectación o no a la actividad, tal incertidumbre probatoria obliga a determinar a quien perjudica la misma en virtud de las normas legales sobre la carga de la prueba, que no tienen otro alcance que el de señalar las consecuencias de la falta de prueba, partiendo del hecho indiscutido de que el vehículo consta contabilizado como activo inmaterial de la empresa.

Pues bien, según señalábamos en tal sentencia y hay que reiterar ahora, ha de partirse del principio que no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los **gastos** con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración- liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los **gastos** son ajenos a la actividad. Cualquier incertidumbre sobre tal circunstancia habrá de perjudicar a la parte que asume la carga de la prueba, esto es, a la Inspección, pero no podrá implicar que se produzca una inversión de la carga de la prueba que no esté prevista legalmente.

Tal conclusión resulta, en primer lugar, de la doctrina más actual, que sostiene que en un procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración en base, sobre todo, a la vigencia del carácter inquisitivo de este tipo de procedimientos (arts. 111.1.b y 109.1.I LGT/1963). Es a la Administración a la que compete averiguar la verdad material, más allá de la que presenta el contribuyente, y debiendo desplegar al efecto todos los medios a su alcance, medios absolutamente exorbitantes, declarando en tal sentido la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 9 julio de 1996 (JT 1996\ 931) que dada la posición de la Administración, es lógico que sobre ella recaiga la carga de la prueba, pues si es una parte interesada, pero que goza de prerrogativas inherentes al régimen administrativo para decidir por sí los conflictos que se planteen con alguno de los sujetos que con ella se relacionan, debe utilizar tales prerrogativas, no sólo en orden a la decisión, sino también en orden a la instrucción del procedimiento.

En segundo término, la misma concreta cuestión relativa a la afectación de vehículos a actividades empresariales o profesionales ha sido abordada con posterioridad a los ejercicios aquí enjuiciados y para un tributo diferente, por el propio legislador, sin duda consciente de las dificultades prácticas que acarrea. En efecto, el art. 6.12.º de la Ley 66/1997, de 30 diciembre , de medidas fiscales, administrativas y del orden social, modifica el art. 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido , con el siguiente tenor:

" *Los apartados tres y cuatro del art. 95 quedarán redactados de la siguiente forma:*

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la pro porción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo «jeep».

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.

b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.

e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3º y 4º del apartado dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

2.º Combustibles, carburantes, lubrificantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.

4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos ".

De esta forma, cuando el legislador ha querido restringir las normas generales sobre la carga de la prueba en materia de **gastos** y correlación con la actividad, lo ha hecho explícitamente, y adoptando un sistema porcentual expreso, añadiendo una regla, la transcrita regla cuarta del apartado Tres del art. 95 de la Ley del IVA , en la que se establece, por una parte, que "El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho", y se añade que "No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional".

En este precepto legal sí que hay una inversión en la carga de la prueba para separarse de los porcentajes legalmente fijados como presuntivos y una limitación respecto de la suficiencia de los medios de prueba, no siendo suficientes ni la declaración-liquidación del sujeto pasivo, ni tampoco la contabilización. Por tanto, "a sensu contrario", cuando no existe una expresa determinación legal en otro sentido, habrán de entenderse como medios de prueba suficientes para acreditar el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional tanto las declaraciones-liquidaciones del sujeto pasivo como la contabilización.

De esta forma, la contabilización por la recurrente ha de estimarse suficiente prueba por su parte, correspondiendo a la Inspección acreditar lo contrario, lo que exige algo más que meras conjeturas o sospechas, insuficientes por sí solos para tal acreditación. "

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

TERCERO: A la vista de les anteriores consideraciones procede apreciar el recurso por cuanto :

1.- Respecto a los **gastos** por vehículo la Administración hace recaer sobre la interesada la carga de la prueba de un modo absoluto, de manera que se sustenta en una mera conjetura, y por el contrario resulta que habiéndose presentado por la recurrente un principio de prueba de la necesidad de desplazamientos en el ejercicio de su profesión y la titulariadad de un segundo vehículo, así como el uso razonable en la actividad del cuestionado, ha despejado de forma suficiente la mera presunción que pudiera establecerse para alcanzar la conclusión de falta de correlación con los ingresos.

2.- Otro tanto cabe decir del resto de los **gastos**, considerando que no son manifiestamente inadecuados al ejercicio profesional, ni desproporcionados en su cuantía, debiendo añadirse que en la medida en que el RD 1496/2003 permite los tickets como documentos sustitutivos de las facturas, y hallándose los que se tratan en este proceso entre los supuestos comprendidos en el art. 4 , no son exigibles sino los requisitos exigidos para estos documentos y los elementos acreditados que resulten de los mismos.

CUARTO: No hay méritos para la imposición en costas.

FALLO

Se estima el recurso contencioso administrativo número 157/2011 interpuesto por Dª Angustia , contra el acto objeto de esta litis, que se anula en cuanto desestima la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación, el cual se anula también. Sin costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, y luego que gane firmeza líbrese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevar aquella a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra 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 el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ