



Roj: **STSJ CAT 2765/2017 - ECLI:ES:TSCAT:2017:2765**

Id Cendoj: **08019330012017100154**

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

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **16/02/2017**

Nº de Recurso: **588/2013**

Nº de Resolución: **140/2017**

Procedimiento: **Recurso ordinario (Ley 1998)**

Ponente: **JOSE LUIS GOMEZ RUIZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Cataluña, 18-12-2012,
STSJ CAT 2765/2017**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 588/2013

Partes: Vicente C/ T.E.A.R.C.

S E N T E N C I A N º 140

Ilmos. Sres.:

MAGISTRADOS

D.ª NÚRIA CLÈRIES NERÍN

D. RAMON GOMIS MASQUÉ

D. JOSÉ LUIS GÓMEZ RUIZ

En la ciudad de Barcelona, a dieciséis de febrero de dos mil diecisiete .

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 588/2013, interpuesto por Vicente , representado por el Procurador D. JORDI FONTQUERNI BAS, contra T.E.A.R.C., representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por el Procurador D. JORDI FONTQUERNI BAS, 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 en este proceso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Catalunya de 18 de diciembre de 2012 por la que se estimó en parte la reclamación NUM000 , presentada contra el acuerdo de la Administración de Sans-Les Corts (Barcelona) de la AEAT, de 23 de septiembre de 2012 por el que se practicó al aquí recurrente la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007, y se estimó la reclamación NUM001 , presentada contra el acuerdo de la misma Administración, de 21 de enero de 2010, por el que se impuso la sanción correspondiente a la apreciada infracción prevista en el art. 191 de la LGT , derivada del anterior, que el TEAR anula.

De la regularización, llevada a efecto en procedimiento de comprobación limitada, resultó un incremento de la base imponible, con la correspondiente cuota a ingresar, al considerar la Administración no deducibles una serie de gastos al no haber sido acreditados mediante factura sino con tickets de forma que no aparecía su destinatario, y no haber sido acreditada su relación con la actividad del interesado del ejercicio de la abogacía.

El recurrente presenta como motivos de impugnación el exceso respecto al alcance limitado a que se ceñía el procedimiento al haber introducido el acuerdo de liquidación una valoración respecto a la correlación del gasto con los ingresos, y, en segundo término la deducibilidad de los gastos.

SEGUNDO .- El artº 136 de la LGT dispone que en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, y el artº 139 establece que este procedimiento terminará, en la forma, entre otras, de acuerdo de liquidación, que deberá contener la relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución, todo lo cual exige, y por tanto permite, la valoración que cuestiona el recurrente. El límite es el previsto en el apartado 3 del artº 136, que no es el caso.

Por lo tanto el motivo no puede prosperar.

TERCERO.- SSTs de 19 de diciembre de 2003 (Recurso de Casación 7409/1998) y de 26 de diciembre de 2003 (Recurso de casación 8267/1998), efectúan un análisis legal y jurisprudencial de lo que cabe entender por gasto necesario, a los efectos de contemplar su deducibilidad en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Tras un análisis detallado de los precedentes normativos y jurisprudenciales, el Alto Tribunal nos recuerda que dicha cuestión "ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de "gasto contable", que tiene su fundamento en que es gasto contable 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" (FJ 3º).

Las mismas sentencias critican la tesis seguida en algún momento por el propio Tribunal Supremo, señalando:

"La doctrina jurisprudencial siguió dos caminos, uno el de definir el concepto de gasto necesario identificándole con los gastos obligatorios jurídicamente (STS 29 de abril de 1942), y con los gastos indispensables exigidos por la buena explotación del negocio (STS de 5 de noviembre de 1955). Como se observa el Tribunal Supremo se amparó en el sinónimo del adjetivo indispensable, aunque en el fondo de su argumentación latía la idea primigenia de relación de causalidad entre el gasto y la obtención de los ingresos.

Posteriormente, el Tribunal Supremo siguió el camino dialéctico de antónimos, y así se encaró con los gastos voluntarios, en especial con las retribuciones extraordinarias en favor de los obreros, empleados y directivos, que fueron consideradas como no necesarias, lo cual llevó al legislador (1948) a regular la deducción de estos pagos y retribuciones extraordinarias, previo cumplimiento de ciertos requisitos (comunicación a los Sindicatos y a la Administración de Rentas Públicas, con anterioridad a su acuerdo), pero sobre todo siguió una vía procelosa que fue la de diferenciar el gasto necesario, del simple gasto conveniente, (STS de 19 de octubre de 1949), lo cual le obligó a distinciones sutiles como la de gasto suntuario, inadecuado, oportuno, excesivo, etc, es decir, innecesario, que implicaba la intromisión de la Hacienda Pública en la calificación y juicio crítico de la gestión empresarial.



Esta línea de argumentación, llevada a su máxima expresión, implicó la deriva al concepto de liberalidades (S.T. de 17 de febrero de 1987), de modo que todo lo que no era estrictamente necesario, era una liberalidad, silogismo sustancialmente erróneo, pero que fue reiterado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 1995, que negó la deducción como gasto de las cestas de Navidad, de los regalos de empresa a sus trabajadores, etc., y que obviamente planteó el grave problema de la no deducción de los muy diversos gastos indirectos de publicidad y promoción, cuya deducción fue admitida por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, en su artículo 14, letra f), último inciso.

El largo período que va desde la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, hasta la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, fue una etapa perdida, por culpa de un desacertado debate parlamentario del proyecto de la Ley de 1978. En efecto, el texto del Proyecto de Ley, decía: "Para la determinación de los rendimientos tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos, todos los gastos efectivamente realizados por la entidad siempre que no supongan una distribución indirecta o encubierta de beneficios". Este texto legal era la expresión de las ideas vertidas en la Memoria justificativa del Proyecto de Ley que pretendió suprimir el concepto de gasto necesario, y sustituirlo por el de correlación causal entre ingresos y gastos que permitiría la deducción de todos los realizados, cualquiera que fuera su relación causal (directa o indirecta) siempre que su finalidad fuera la obtención de los ingresos.

El Proyecto de Ley fue objeto de la enmienda núm. 79 del Grupo Socialista, justificada en "igualar los conceptos fiscales (del Impuesto sobre Sociedades) a los establecidos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Esta enmienda prosperó y continuó el concepto siempre conflictivo y retrógrado de gasto necesario.

Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de "gasto contable", que tiene su fundamento en que es gasto contable 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".

Por nuestra parte, hemos venido repitiendo, por todas la sentencia de 21 de diciembre de 2006 (recurso nº 509/2003), que "Ha tenido oportunidad de poner de manifiesto en diversas ocasiones esta Sala y Sección (Sentencias 1250/2004 y 773/2005) 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 de un bien (en los casos enjuiciados por aquéllas se trataba de vehículos) a la correspondiente 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.

Pues bien, según concluíamos en tal Sentencia y hay que reiterar ahora, la doctrina más actual, sostiene 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 (arts. 111.1.b y 109.1.I LGT/1963). (...) Como resumen de todo lo expuesto, cabe concluir 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".

De esta 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 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 cabe concluir 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.

Por otra parte, el artº 7 RD 1496/2003 prevee los tiques como elementos sustitutivos de las facturas, sin que se establezca la mención del destinatario. Por último, si bien la carga de la prueba de la afectación de los vehículos a la actividad corresponde al constituyente, hay que considerar las que la acreditación ha de alcanzarse mediante los medios nacionales y posibles al efecto, sin que quepa que para desvirtuar la prueba la Administración se ampare en nuevas conjeturas o sospechas.

En el presente caso, tanto la factura de "compltem text", como de vestuario son adecuadas a la actividad desarrollada por el recurrente y en modo alguno desproporcionadas en su importe con el importe total de facturación en la actividad de abogado, como no lo es el importe consignado en los tiques, que aparecen además congruentes con la atención a clientes y colaboradores atendiendo a la especificidad de aquellos. Por último, la Sala sí considera probado, en la medida de lo posible, la afectación a la actividad de una motocicleta, considerando el kilometraje habido en cuatro años, lo que es indicativo de su uso para trayectos cortos, propios del ejercicio profesional.

Por lo tanto, el recurso ha de ser estimado.

CUARTO.- De conformidad con lo dispuesto en el art 139 LJCA no procede la imposición en costas a la Administración demandada, considerando que nos encontramos ante una cuestión de prueba, con las correspondientes dudas de hecho que ello implica.

FALLO

Se estima el recurso contencioso administrativo número 588/2013 interpuesto por D Vicente contra el acto objeto de esta litis, que se anula, así como el acuerdo de liquidación del que tiene causa, en los términos expresados en esta sentencia; 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.- La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado ponente. Doy fe.