



Roj: **STSJ CAT 1503/2014 - ECLI: ES:TSJCAT:2014:1503**

Id Cendoj: **08019330012014100004**

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

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **09/01/2014**

Nº de Recurso: **183/2012**

Nº de Resolución: **11/2014**

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

Ponente: **EMILIO RODRIGO ARAGONES BELTRAN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 183/2012

Partes: MAITIA MAITASUNA, S.L. C/ T.E.A.R.C.

:

S E N T E N C I A N º 11

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

D. EMILIO ARAGONES BELTRAN

MAGISTRADOS

Dª. PILAR GALINDO MORELL

D. JOSE LUIS GOMEZ RUIZ

En la ciudad de Barcelona, a nueve de enero 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 **183/2012**, interpuesto por MAITIA MAITASUNA, S.L., representado por el/la Procurador/a D. ANGEL JOANQUET TAMBURINI, contra T.E.A.R.C., representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. EMILIO ARAGONES BELTRAN, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por el/la Procurador/a D. ANGEL JOANQUET TAMBURINI, 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 impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la desestimación presunta, por silencio administrativo, de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas -registradas con los números 08/02535/2011 y 08/02536/2011- formuladas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) el 5 de enero de 2011 contra acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 2004 a 2007, liquidaciones y sanciones tributarias con cuantías respectivas, en su conjunto, de 65.052,20 € (cuota de 54.475 € e intereses de demora de 10.577 €) y 28.210,74 €.

SEGUNDO: Se invoca en la contestación a la demanda que la actora no ha desvirtuado en vía económico-administrativa la presunción de validez de las liquidaciones, al incumplir su deber de alegar y probar (art. 236 LGT), por lo que no cabe sino sancionar el sentido desestimatorio del silencio.

Sin embargo, alegatos análogos, relativos a la falta de formulación de alegaciones ante el TEARC, los venimos rechazando en numerosas sentencias, criterio acorde con la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en sus sentencias 160/2001 , 75/2008 , 36/2009 y la más reciente 61/2009, de 9 de marzo de 2009 , declarando que vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva la falta de pronunciamiento sobre el fondo en un recurso contencioso-administrativo por no haberse presentado alegaciones en la vía económico-administrativa. La STC 155/2012 se pronuncia en el mismo sentido.

Por otra parte, el art. 240.1 LGT dispone que « *La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado. El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa* ». El ejercicio, en uno u otro sentido, de la opción que se ofrece en el precepto al interesado, una vez transcurrido el plazo legal máximo de resolución, de esperar a la resolución expresa o de considerar desestimada la reclamación, en nada puede afectar a sus derechos e intereses legítimos.

TERCERO: Entrando en el fondo del asunto, el mismo se refiere, ante todo, a las liquidaciones por Impuesto sobre Sociedades impugnadas que responden al rechazo de la deducción de los gastos reflejados en numerosas facturas, de importes bien diversos, por sostener la Inspección no acreditada la correlación entre los gastos de la sociedad recurrente reflejados en tales facturas con los ingresos obtenidos.

1. Resultan del acuerdo de liquidación y de los restantes antecedentes del expediente las siguientes cuestiones preliminares que se estiman relevantes a fin de enjuiciar la correlación gastos-ingresos:

a. La sociedad actora, en los años en cuestión, tuvo los siguientes ingresos de explotación: 69.316,00 € en 2004; 94.469,16 € en 2005; 112.295,76 € en 2006; y 140.916,64 € en 2007. En total, salvo error en la cuenta, 416.997,56 €.

b. Tales ingresos proceden sustancialmente de contratos firmados: el 2/05/2003 con «Informació i comunicació de Barcelona, S.A.», el 5/09/2005 con «Agència de comunicació local, S.A.» (Com Ràdio) y el 31/08/2007 con «Gestevisión Telecinco, S.A.».

c. La actividad de la sociedad consiste en "Servicios de televisión" y "Servicios de radiodifusión", que lleva a cabo a través de su administradora, presentadora de conocidos programas de radio y televisión, la cual percibió de la sociedad las cantidades de 41.600,00 € (2004), 46.455,64 € (2005), 36.455,64 € (2006) y 36.455,64 € (2007); en total, siempre salvo error en la cuenta, 160.966,92 €.

2. La controversia entre la recurrente y la Administración tributaria se mantiene, esencialmente, idéntica a la ya reflejada en el acta de la Inspección y en el acuerdo de liquidación. En efecto, en ambos queda reflejada la extensa contestación dada a la solicitud reflejada en la diligencia de la Inspección número 4 acerca de la justificación de la correlación entre determinados gastos de la sociedad (se aportaron listados) con los ingresos obtenidos por la misma; expresándose en tal contestación partidas en que existía conformidad por tratarse de facturas contabilizadas erróneamente, que han quedado reproducidas en la demanda articulada en el presente pleito insistiendo en que no existe sobre ellas discrepancia.



Tales partidas (páginas 5 y 6 de la demanda) se refieren a tiques ilegibles o contabilizados doblemente (245,66 €), suministros de la vivienda particular de la administradora (2.226,92 €), factura de carpintería (2.547,00 €), multas (2.059,11 €), y donación a entidad sin fines lucrativos, sin perjuicio del derecho a deducción en la cuota (1.500 €). En total, 8.578,69 €.

Esta conformidad ha de conllevar la ratificación del acuerdo de liquidación en cuanto a la eliminación para el cálculo de la base imponible, por no ser gastos deducibles, de la expresada cantidad de 8.578,69 €.

CUARTO: En cuanto a los restantes gastos, diferentes de los expresados sobre las que existe conformidad, ha de tenerse en cuenta:

1. Son principios generales en esta materia, seguidos invariablemente por la Sala en numerosas sentencias (por todas, nuestra sentencia 107/2010, de 4 de febrero de 2010):

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.

2. Aplicado el señalado criterio al supuesto aquí enjuiciado, resulta la necesidad de estimar el presente recurso en cuanto a los aludidos gastos sobre los que no existe conformidad, en primer lugar porque sus cuantías no aparecen como desproporcionadas ni tampoco alejadas de los usos y costumbres habituales.

En efecto, como ha quedado expresado, los ingresos de explotación de la sociedad actora, en los años en cuestión, ascendieron a un total de 416.997,56 €; y las retribuciones a la administradora, a 160.966,92 €. No cabe duda, a juicio de la Sala, que los gastos aquí rechazados (al igual que los correspondientes al IVA a que se refiere nuestra sentencia de esta misma fecha relativa a la misma mercantil recurrente) no pueden estimarse desproporcionados con los citados y elevados ingresos de explotación, ni tampoco excesivos en relación con lo usual o acostumbrado. Los servicios de radiodifusión y televisión exigen de quien los presta unos indudables gastos -de carácter especial respecto del ejercicio de otras actividades profesionales- para obtener los ingresos correspondientes, con una innegable relación entre los importes de tales gastos y la cuantía de los ingresos. Y la decisión del gasto es privativa del propio empresario y no de la Administración,



que no podrá rechazarlos salvo en caso de error en la contabilización, grosera desproporción o ausencia de cualquier justificación sobre la relación con la actividad.

3. Contiene la demanda unos extensos alegatos sobre cada uno de los gastos controvertidos. Sin embargo, tal como se sostiene en la contestación a la demanda, no será obligado detenerse en cada una de las innumerables facturas cuestionadas, casi todas de importes reducidos (allí se citan la reparación de una plancha, un souvenir comprado en un hotel o gastos de peluquería o cosmética; y en la demanda se alude, entre otros, a zapatería, estética dental, dietista, extintores o exceso de equipaje), ni resulta tampoco viable en el caso, en que tanto el acta como el acuerdo de liquidación no se corresponden con la expresada conformidad respecto de determinadas partidas, sino que incluyen gastos reflejados en facturas cuya errónea contabilización ha quedado admitida por la actora como si fueren controvertidas.

No obstante, resulta pertinente analizar conjuntamente las cuestiones controvertidas más importantes:

a. Perfumería, vestuario, peluquería y cosmética: Han de estimarse deducibles los gastos en cuanto no se estima necesaria una relación «directa» con la actividad, cuando se admite por el acuerdo de liquidación una relación de tal clase con la imagen personal de la administradora que presenta conocidos programas de televisión, e incluso que son de utilidad a tal actividad, pues aquella imagen personal, según dice tal acuerdo, es importante a efectos de la obtención de los ingresos. Y no es obstáculo para esta conclusión que en los estudios haya profesionales y estilistas a cargo de la empresa de TV contratante, pues aquella imagen es importante tanto en los estudios como fuera de ellos. Por fin, no se aprecia en las actuaciones exceso, abuso, desproporción o falta de razonabilidad.

b. Farmacia, asesoría dietética y nutrición y fotografías: Su deducibilidad es consecuencia de las anteriores consideraciones, a la vista de su cuantía que indica que se ciñen a aquellos gastos relacionados con el ejercicio de la actividad y que no pueden atribuirse a la esfera particular de la administradora.

c. Restaurantes: No cabe compartir, siempre a la vista de su cuantía, que la calificación del acuerdo de liquidación como gastos «convenientes» que derivan más de un uso social que de su necesidad «fiscal» para ser deducibles, impidan su deducibilidad, de acuerdo con la expresada doctrina jurisprudencial al respecto. La coincidencia de algunos de ellos con fechas correspondientes a fines de semana, que se señala en el acta, no puede estimarse bastante para su eliminación.

d. Electrodomésticos y decoración: Resultan, por su moderada cuantía (los electrodomésticos se ciñen a 51,38 € por reparación de una plancha eléctrica), así como por la mención en alguna factura de decoración a «oficina», gastos afectos a la actividad en relación con el local de Vilassar utilizado para la preparación de los programas de radio y televisión, tal como quedará detallado con posterioridad.

e. Viajes a Nueva York y Nápoles: En el acuerdo de liquidación quedan copiadas las manifestaciones que se hicieron por la mercantil recurrente ante la Inspección, en las que se explica el origen y motivos de tales viajes, con cita de las personas que los promovieron y de su desarrollo (para convertir la Universidad de Barcelona que se cita como escuela delegada de la Columbia University en el primer caso; y para realizar un reportaje sobre la Camorra napolitana en el segundo). No consta actividad de comprobación alguna acerca de las personas y datos allí citados, mientras que la circunstancia de que tales proyectos no llegaran a realizarse no puede impedir su consideración como gastos afectos a la actividad y su correspondiente deducibilidad, que no exige el éxito empresarial en todos los proyectos intentados.

f. Hoteles en Francia: Su eliminación no aparece detallada ni en el acta ni en el acuerdo de liquidación, tratándose en algunos casos de cuantías muy reducidas, debiendo estarse a las explicaciones de la mercantil actora acerca de su correlación con los ingresos.

g. Reparación de vehículo, gasolina y peajes: Sostiene el acuerdo de liquidación (página 29) que el vehículo había sido adquirido en primer lugar por

la socia/administradora y transmitido en el año 2003 a la mercantil recurrente, que, además, la socia/administradora no dispone de vehículo propio hasta el 17/11/2006, por lo que se presume la utilización del vehículo de la empresa para las necesidades privadas de la socia/administradora, y que, por otro lado, no se ha acreditado la utilización efectiva del vehículo en el desarrollo de la actividad (a pesar de estar a nombre de la misma) y menos aún su necesidad.

Sin embargo, el acuerdo de liquidación del IVA admite la aplicación de la presunción, a efectos de tal tributo, contenida en el art. 95.3 de la Ley de tal impuesto, mientras que la adquisición de vehículo propio por la administradora tiene lugar a finales de 2006, en que se produce un destacable incremento de la actividad, como reflejan los expresados ingresos de explotación, que pasan de 69.316,00 € en 2004 y 94.469,16 € en 2005, a 112.295,76 € en 2006 y 140.916,64 € en 2007. Por fin, resulta que se trata de un W Golf, modelo



98, matrícula B0915VG y con 115.039 Km. en 2004 (factura de Barna Wagen de 22/09/04). El conjunto de estas circunstancias obliga a concluir que no hay desproporción en la afectación del vehículo a la actividad societaria.

h. Adquisición de vivienda/garaje en Vilassar: En el mismo acuerdo de liquidación (páginas 29 y 30) se rechaza la deducibilidad de los gastos de suministros y reformas y del préstamo por sostenerse que no es necesaria su existencia para el ejercicio de la actividad, siendo desproporcionados los gastos del inmueble en relación con el servicio obtenido del mismo. Se añade que aún en el caso de que una parte estuviera afecta no ha resultado acreditada la necesidad pues los servicios se prestan en los locales de las empresas de radio y TV contratantes; y no obstante manifestarse que es un local que la sociedad necesita para la preparación de programas, hay que matizar que la sociedad se constituyó mediante escritura de fecha 02/04/2003 y el citado local se compró en fecha 20/07/2006 sin que conste que por esas fechas se haya otorgado un contrato de venta de otro local por parte de la sociedad y como consecuencia de ello anterior se desprende que sus necesidades sigan siendo las mismas y, por lo tanto, no necesite el local para el ejercicio de su actividad. Asimismo -según concluye el acuerdo de liquidación-, en diligencia de fecha 25/01/2010, personado un agente tributario en la vivienda de Vilassar, hace constar: " *En la calle Santa María, número 46 se localiza un edificio de viviendas de cinco plantas, en un barrio residencial. En el edificio no hay conserje y tampoco se aprecia ninguna placa indicativa de despachos u oficinas. No contesta nadie en el momento de la visita. Sólo se localiza a una vecina en el vestíbulo que desconoce si hay alguna oficina en la finca* ".

A juicio de la Sala, no cabe compartir estas conclusiones del acuerdo de liquidación, pues, como se recoge en el acta, el objeto de los contratos comprende las actuaciones de la administradora como periodista y narradora, así como la dirección y conducción de programas, de manera que los servicios prestados en los locales de las empresas de radio y TV contratante exigen una adecuada preparación de los mismos que no se lleva a cabo en tales locales, sino en los de la mercantil recurrente, afectados por ello a la actividad empresarial. Por otra parte, que la compra del inmueble fuera tres años posterior a la constitución de la sociedad no excluye por sí misma la afección, habida cuenta del aumento de actividad social al que se refiere la demanda y que queda reflejado en el ya citado y destacable incremento de tal actividad, como reflejan los expresados ingresos de explotación. Por fin, la existencia misma de la diligencia de 25/01/2010 pone de manifiesto que la propia Inspección intentó investigar si se trataba de una oficina y su resultado no desvirtúa tal consideración, pues no resulta bastante para ello ni que se tratara de un barrio residencial, ni que no hubiera conserje ni placa identificativa, ni tampoco que una vecina manifestara que desconocía si hay o no alguna oficina en la finca.

i. Amortización: Resulta insuficiente, por lo dicho, la mención que se hace en el acuerdo de liquidación acerca de que los servicios se prestan en los locales de propiedad de las empresas que contratan los servicios.

QUINTO: Respecto de las sanciones tributarias igualmente impugnadas, la estimación parcial del recurso frente a la liquidación priva de tipicidad a la mayor parte de las conductas sancionadas, por lo que «va de suyo» la anulación de las correlativas sanciones (STS de 13 de septiembre de 2012 - casación 560/2010 -: anuladas las liquidaciones practicadas carecen de viabilidad jurídica las sanciones, pues no existe una previa conducta antijurídica y punible susceptible de ser sancionada).

Y en cuanto a las conductas relativas a las partidas en cuya errónea contabilización existe conformidad de la mercantil actora no se aprecia la indispensable certeza en el juicio de culpabilidad (STC 76/1990), pues se debe bien a errores de contabilización disculpables o bien a errores jurídicos en la interpretación de normas y criterios cuya complejidad no cabe cuestionar.

En consecuencia, las sanciones tributarias impuestas habrán de ser anuladas en su totalidad.

SEXTO: En virtud de lo expuesto, es obligada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70.2 de la vigente Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la estimación parcial, en los términos señalados, del presente recurso contencioso-administrativo, por no ser conforme a derecho la resolución a que se refiere el mismo; sin que se aprecien méritos para una especial condena en costas, a tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la misma Ley 29/1998 , en su redacción originaria aplicable al caso.

FALLAMOS:

ESTIMAMOS EN PARTE el recurso contencioso-administrativo número **183/2012**, promovido contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) a la que se contrae la presente litis, y la ANULAMOS, por no ajustarse a derecho, declarando: 1.º) La nulidad de la liquidación a que se refiere, que habrá de ser sustituida por otra en la que se elimine, como gastos deducibles a efectos de determinar la base imponible, únicamente la cantidad de 8.578,69 €; y 2.º) La nulidad del acuerdo sancionador en su integridad; sin hacer especial condena en 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 aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta 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