

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090858

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 630/2023, de 5 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1557/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Amortización. Base de amortización. Señala la Sala que, en la medida en que el vehículo adquirido se destine al desarrollo de la actividad, la valoración será su precio de adquisición, incluyéndose en el mismo la parte de la cuota del IVA que no sea deducible, así como el impuesto de matriculación. En la regularización propuesta en el acta girada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, únicamente se consideró deducible el 50% del IVA soportado en la adquisición del vehículo, por lo que el 50% no deducible se considera mayor precio de adquisición, ya que en relación al Impuesto sobre Sociedades no se efectúa prueba alguna en contrario. En este caso lo discutido es si podía deducirse como gasto el Impuesto de Matriculación, pagado en su adquisición, al no estar afecto exclusivamente a la actividad de la entidad actora. La Sala considera correcto el ajuste positivo a la base imponible por el importe del Impuesto de Matriculación, que había sido contabilizado como gasto por la entidad actora en vez de incluirlo como mayor precio de adquisición del vehículo. **Libertad de amortización.** Afirma la Sala que la inspección no aplica criterios distintos al permitir la libertad de amortización de los ordenadores y no la del vehículo Mercedes. En el caso de los ordenadores la entidad actora reconoció en sus alegaciones que dichos elementos se amortizaron por encima del porcentaje admitido, y sin embargo, como en dicho periodo había libertad de amortización por mantenimiento de empleo, la AEAT entendió que había optado por aplicar dicho beneficio fiscal, y admitió su amortización total en 2011. Sin embargo, no sucede lo mismo en el caso del vehículo Mercedes, ya que la entidad actora no optó por amortizar el vehículo libremente, al margen de que no había considerado en su contabilidad el impuesto de matriculación como mayor valor del vehículo y no efectuó alegación ninguna respecto de ello en el procedimiento inspector. Tal como señala la AEAT, en el acta en disconformidad se procedió a la activación del importe satisfecho del impuesto de matriculación y del IVA soportado no deducible, permitiendo a su vez la deducción proporcional de la amortización en el mismo importe que el obligado había aplicado. **Procedimiento sancionador.** Se anula la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

RD 1514/2007 (PGC), norma 2ª.
RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 11 y 15.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 211.

PONENTE:

Doña María Rosario Ornos Fernández.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS
Don ANA RUFZ REY

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2020/0025126

Procedimiento Ordinario 1557/2020

Demandante: REDES DE FUERZAS DE VENTAS S.L.

PROCURADOR D. JOSE MIGUEL MARTINEZ-FRESNEDA GAMBRA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 630/2023

RECURSO NÚM.: 1557/2020

PROCURADOR D. JOSE MIGUEL MARTINEZ FRESNEDA GAMBRA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

En Madrid a cinco de julio de 2023

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1557/2020 formulado por REDES DE FUERZA DE VENTAS SL representada por el Procurador D. JOSE MIGUEL MARTINEZ FRESNEDA GAMBRA contra la Resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 28 de octubre de 2020, de las reclamaciones económico administrativas 28/12119/2017, 2812563/2017, 28/27382/2017 y 28/27395/2017, interpuestas contra liquidación provisional, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 y contra acuerdo sancionador, derivado de la anterior liquidación.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo.

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero.

Siguió el procedimiento por sus trámites señalándose para votación y fallo el día 4 de julio de 2023, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Rosario Ornosa Fernández.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en este recurso contencioso administrativo contra la Resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 28 de octubre de 2020, de las reclamaciones económico administrativas 28/12119/2017, 28/12563/2017, 28/27382/2017 y 28/27395/2017, interpuestas contra liquidación provisional, derivada de acta en disconformidad A02 72749163, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012, por importe de 19.714,07 € y contra acuerdo sancionador, derivado de la anterior liquidación, por importe de 8.329,29 €.

Segundo.

La entidad actora indica en la demanda que se dedica a los servicios de fuerza de ventas, entre los que destacan la comercialización para las operadoras de telefonía R-Cable, Vodafone, etc. de sus productos, en tiendas, fijas, en stands, estaciones, centros comerciales, aeropuertos, etc.

En relación a la primera cuestión que plantea el acuerdo de liquidación, que es la amortización del elemento de transporte y no consideración como gasto el impuesto de matriculación respecto de un vehículo Mercedes, adquirido en 2011, SLK 250 BE AUT la Agencia Tributaria entiende que, a efectos del IVA, solo procede la deducibilidad del 50 % y sin embargo, la actora entiende que es deducible el 100% ya que se trata de un vehículo propiedad de la sociedad y está disposición de los empleados directivos de la empresa, no siendo de uso particular en ningún caso, ya que los directivos tienen sus propios vehículos particulares.

La ley dice que podrán ser deducibles al 100% los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales. Según eso la empresa necesita hacer constantemente labores comerciales para conseguir clientes a los que ofrecer los servicios de la empresa y por ello es necesario desplazarse a tal fin.

Al adquirir el vehículo se pagó un impuesto de matriculación que se consideró como gasto al tratarse de un impuesto directo e recuperable.

Indica que si en relación a los ordenadores se entendió que había libertad de amortización entiende incomprensible que lo declarado como gasto del impuesto de matriculación, no pudiese ser una amortización anual de dicho importe.

Se trataría en todo caso de un mero defecto formal la deducción aplicada en su declaración como gasto.

Por otra parte, en cuanto los gastos deducibles, entiende que serían todos objeto de deducción, tanto los que se refieren vuelos como a parking, peajes, hospedajes y mantenimientos, carburantes y otros, ya que son gastos para poder realizar la actividad y son necesarios para su desarrollo.

Por otra parte los tickets también son documentos válidos para justificar el gasto. El hecho de que se facilite una tarjeta de crédito a los empleados con el fin de que paguen las facturas que corresponden a los gastos de una empresa es una manera de operar todo más fácilmente.

En relación al acuerdo sancionador, indica que no puede darse un automatismo en la imposición de las sanciones, sino que tiene que existir una acción culpable y debe motivarse convenientemente, lo cual no ha hecho el acuerdo sancionador. Considera desproporcionado dicho acuerdo y solicita que se minore su graduación.

Solicita la anulación de la Resolución del TEAR y de la liquidación y sanción impugnadas.

Tercero.

La defensa de la Administración General del Estado en la contestación a la demanda, defiende la resolución del TEAR y el acuerdo de liquidación impugnado.

Alega que la recurrente no ha realizado ningún esfuerzo probatorio adicional en relación a las alegaciones ya vertidas en vía administrativa y en cuanto las sanciones impugnadas considera convenientemente motivado el elemento subjetivo de la culpabilidad.

Solicita la desestimación del recurso.

Cuarto.

El acuerdo de liquidación definitiva de 17 de marzo de 2017 motiva en la siguiente forma la regularización efectuada a la entidad actora:

1. - "Primera cuestión planteada: importe de la amortización del elemento de transporte y no consideración como gasto del impuesto de matriculación.

2. - Segunda cuestión planteada: amortización de los ordenadores.

3. - Tercera cuestión planteada: otros gastos que no cumplen los requisitos para ser considerados gastos deducibles.

-i

Cuarto.- Primera cuestión planteada: importe de la amortización del elemento de transporte y no consideración como gasto del impuesto de matriculación.

El obligado tributario adquiere el 08/11/2011 un vehículo modelo SLK 250 BE Aut. a la entidad Motor Mecha SA. Según consta en la factura, que figura incorporada al expediente, el importe total a pagar ascendió a 50.763,39 euros, con el siguiente desglose:

41.335,10

41.335,10

7.443,92

48.799,02

1.964,37

50.763,39

Total vehículo

Base Imponible

18 % IVA

Total factura

Impuesto de matriculación 4,75%

Total a pagar

El artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS) establece que: "3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta 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. "

Y el artículo 15 TRLIS señala que "1. Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio . No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias. (...)

2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.

(...)

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta ley.

1. (...) En la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido. (...)"

De acuerdo con lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 2a del Plan general de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 26 de noviembre:

"Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

1.1. Precio de adquisición

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros. "

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que el vehículo adquirido se destine al desarrollo de la actividad, la valoración será su precio de adquisición, incluyéndose en el mismo la parte de la cuota del IVA que no sea deducible, así como el impuesto de matriculación. En la regularización propuesta en el acta A02 nº 727430364 por el Impuesto sobre el Valor Añadido, confirmada por esta Oficina Técnica, únicamente se considera deducible el 50% del IVA soportado en la adquisición del vehículo, por lo que el 50% no deducible se considera mayor precio de adquisición.

Por otra parte, el impuesto de matriculación es un impuesto especial, de naturaleza indirecta, tal y como señala el artículo 1 de la Ley 38/22, de 28 de diciembre, que al definir los mismos establece que "1. Los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley." Por tanto, y pese a lo alegado por el obligado tributario, de acuerdo con lo señalado en la NRV 2a del PGC, también forma parte del precio de adquisición y su importe se recupera vía amortización del vehículo.

En relación a la amortización el artículo 11 del TRLIS establece que "Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia...)". Por lo tanto, toda la amortización del vehículo será gasto fiscalmente deducible, siempre que el vehículo esté destinado a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, teniendo la consideración de inmovilizado material. Ello sin perjuicio de que deba considerarse renta en especie para los directivos de la entidad, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la utilización del vehículo para fines particulares (criterio manifestado por la Dirección General de Tributos, entre otras en consultas V0668-07 y 2248-00).

Por tanto, procede efectuar un ajuste positivo a la base imponible por el importe del impuesto de matriculación que fue contabilizado como gasto por la entidad, cuando debió ser incluido como mayor precio de adquisición del vehículo, sin descontar ningún importe en concepto de amortización, ya que su deducibilidad exige que se cumplan los requisitos relativos al registro contable, justificación e imputación temporal.

La Base Imponible del ejercicio 2011 se incrementa en 1.964,37 euros.

Quinto.- Segunda cuestión planteada: amortización de los ordenadores.

En relación con la amortización de los ordenadores en el acta incoada se señala, en relación al ejercicio 2011, que "Se observa la amortización de dos elementos por encima del porcentaje permitido.

Procede incrementar la base imponible por el exceso de amortización en el importe de 1.315,91 + 807,24= 2.123,15€"

Y en el ejercicio 2012 se incrementan las deducciones de amortizaciones 2150001 señalando que "Procede disminuir la base imponible en 747,21€"

Los elementos que se amortizan por encima del porcentaje admitido son ordenadores adquiridos el 10/10/2011 por importe de 1.434,23 euros (factura Optize) y el 05/12/2011 por importe de 830 euros (factura Media Mark Leganés). Ambos elementos se amortizan en su totalidad en el ejercicio 2011.

El obligado manifiesta en las alegaciones que dichos elementos efectivamente se amortizaron por encima del porcentaje admitido, no obstante señala que en dicho periodo había libertad de amortización por mantenimiento de empleo.

En este punto deben estimarse las alegaciones del obligado, ya que para los elementos del inmovilizado material nuevos adquiridos en el ejercicio 2011, cabe aplicar la libertad de amortización, sin que ésta quede condicionada al mantenimiento del empleo (requisito que aunque alegado no se ha justificado), ya que la nueva redacción de la Disposición Adicional Undécima del TRLIS dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, eliminó dicho requisito. Así la DA Undécima señala que:

"1. Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, podrán ser amortizadas libremente. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este régimen también se aplicará a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones establecidas en el art. 115 de esta Ley, por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra. (...)

2. Las inversiones en los elementos a que se refiere el apartado 1 anterior, puestos a disposición del sujeto pasivo desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, hasta la conclusión del último período impositivo anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, que no puedan acogerse a la libertad de amortización por no cumplir los requisitos de mantenimiento de empleo establecidos en la disposición adicional undécima de esta ley según la redacción dada por el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, podrán aplicar la libertad de amortización en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 en las condiciones establecidas en los apartados anteriores de esta disposición adicional.

3. Las inversiones realizadas que se hayan amortizado libremente al amparo de lo establecido en la disposición adicional undécima de esta ley según la redacción dada por el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, deberán cumplir los requisitos establecidos en dicha disposición adicional aun cuando afecten a períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

Por tanto procede en ese punto rectificar la propuesta de regularización contenida en el acta incoada y no debe efectuarse ningún ajuste ni positivo (ejercicio 2011), ni negativo (ejercicio 2012) a la Base Imponible del impuesto, por este concepto.

Sexto.- Tercera cuestión planteada: otros gastos que no cumplen los requisitos para ser considerados gastos deducibles.

El artículo 10 del TRLIS, antes citado, delimita el concepto y la determinación de la base imponible, estableciendo que: "1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta neta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores. (...) 3. 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. "

El resultado contable constituye, como se ha indicado, el punto de partida para la determinación de la base imponible, de manera que los ingresos y gastos que componen dicho resultado integrarán la misma, salvo que la Ley del Impuesto disponga otra cosa. Por tanto, en principio, todos los gastos contemplados como tales en el Código de Comercio y legislación de desarrollos son deducibles, salvo las excepciones contenidas en la propia Ley del impuesto (artículo 14).

De acuerdo con la normativa del Impuesto, para su admisibilidad como partidas deducibles, los gastos deben reunir una serie de condiciones, a saber: - Contabilización: Resulta necesaria la contabilización como consecuencia del propio régimen determinación de la base imponible que con carácter general se realiza en estimación directa, diferencia entre ingresos y gastos.

La contabilización del gasto conlleva un requisito adicional, que el gasto ha de ser efectivo, debe responder a una operación efectivamente realizada, no siendo admisibles gastos manifestados por simples anotaciones contables.

- Imputación. Los gastos debe ser objeto de imputación al ejercicio en que se produce el devengo, aunque caben excepciones (criterios de imputación temporal distintos con determinados requisitos según el art. 19 LIS).

- Justificación: Los gastos deben ser susceptibles de oportuna y suficiente justificación, la cual se realizará mediante el correspondiente documento o factura, conforme al art. 106.3 de la Ley General Tributaria , art. 133 TRLIS y arts. 6 y siguientes del Reglamento de facturación, aprobado por RD 1496/2003 .

Los gastos deducibles de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente, no siendo suficiente las simples notas de abono escritas en papel de copia totalmente en blanco.

- Correlación con los ingresos: los gastos, además de ser reales, deben estar claramente relacionados con la actividad productiva de la entidad, es decir que tengan como causa la actividad y constituyan por tanto un coste de producción.

- Que no estén expresamente reconocidos como gastos no deducibles conforme al artículo 14 TRLIS. En particular, no son partidas deducibles, conforme al artículo 14 de la Ley del Impuesto de Sociedades , los gastos ajenos a la actividad de la entidad, sobre la base de su calificación como donativo y liberalidad.

<< Art. 14 Gastos no deducibles

1.- No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios (...)
- e) Los donativos y las liberalidades. (...)>>

De acuerdo con todo lo anterior, esta inspección advirtió la existencia de gastos, que se detallan en los antecedentes de hecho del presente acuerdo, que no tienen la consideración de deducibles, indicando en los cuadros transcritos el motivo de su no deducibilidad.

Los gastos señalados no tuvieron la consideración de deducibles en gran parte porque no se han aportado las facturas o justificantes de los mismos, sino simples tickets que no prueban el motivo del gasto ni el destinatario del mismo, y en todo caso porque en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación no se ha probado que tales gastos hayan tenido lugar en el ejercicio de la actividad empresarial desarrollada por la entidad, no quedando acreditado que se hallen correlacionados con los ingresos declarados, ni que contribuyan razonablemente a su generación.

El artículo 105 de la LGT 58/2003 señala que "en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Y el artículo 106 de la LGT establece que "Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documentos sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria"

En consecuencia, quien ejercita el derecho a la deducción es el que debe probar los hechos en que se fundamenta aquél. Si el sujeto pasivo no prueba su afición a la actividad no puede ejercitar tal derecho, sin que la Administración tenga que soportar la carga de la prueba. A ésta le corresponde valorar las pruebas presentadas de conformidad con lo que dispone el Código Civil y la Ley de Enjuiciamiento Civil.

En un caso como el presente, en el que el contribuyente es el que pretende hacer valer un derecho que le beneficia económicamente, como es el de deducirse fiscalmente ciertos importes, es a él a quien incumbe la carga de probar que se cumplen todos los requisitos de deducibilidad, y quien no sólo debe rebatir los fundamentos que la inspección ha acreditado, sino que debe probar positivamente que los gastos consignados como deducibles están directa y exclusivamente relacionados con las actividades desarrolladas.

Es el obligado tributario quien ha de aportar la documentación justificativa tanto del gasto (factura o documento probatorio) como de la relación del mismo con los ingresos. Realidad de las operaciones que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho, puesto que, únicamente tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, aquellos gastos contables que correspondan a operaciones reales, estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén debidamente contabilizados, hayan sido imputados temporalmente con arreglo a devengo y estén debidamente justificados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106 de la LGT y siempre que no se trate de gastos no deducibles de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS.

En la mayoría de los gastos cuya deducibilidad se cuestiona (carburantes, parkings, peajes, hostelería) el obligado tributario ha presentado a efectos de su justificación simples tickets en los que no consta el destinatario de los servicios de restauración o el vehículo utilizado, lo que impide conocer la persona que recibe los bienes o servicios. Además el obligado tributario no ha justificado la vinculación de dichos gastos con el desarrollo de la actividad, exigencia probatoria que no puede ser suplida por la simple afirmación por el sujeto pasivo de que se trata de gastos para poder realizar la actividad y que no son gastos particulares, ni con el hecho de que las tarjetas VISA empleadas estén a nombre de la entidad, ya que implicaría dejar a la voluntad del contribuyente la cuantificación de la Base Imponible.

Tras el examen del valor probatorio de la documentación presentada, esta Inspección determina la inadmisibilidad de los mismos como medio de prueba suficiente para justificar el gasto, al no reunir unos requisitos formales mínimos que permitan la identificación del destinatario y su relación con la actividad de la sociedad.

Son numerosas las Sentencias dictadas en este sentido. Así el Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias en su Sentencia 1552/2006, de 12 de septiembre de 2006 señala: "...la simple aportación de tickets o recibos nada prueban en tal sentido, al no hacer prueba alguna del origen del gasto, ni de quién lo hizo, ni por qué; ya que en caso contrario, la sociedad podría imputar como gastos deducibles todos los que quisiera incluir, acudiendo al simple recurso de justificar los pagos con un recibo genérico y abstracto en el que figurase la cantidad abonada".

Por su parte el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en Sentencia 500/2010, de 19 de mayo de 2010 establece:

"Por lo que se refiere a la justificación de gastos mediante la presentación de tickets, también sobre el rigor documental de la justificación del gasto nos hemos pronunciado en reiteradas ocasiones, incluso significando la impropiedad de exagerar la aportación de la factura propia del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, al

punto de desligarla del negocio jurídico subyacente. Lo verdaderamente relevante en el caso, de este modo, no es tanto la posesión de la factura como la justificación del gasto y su imputación, por lo que en este momento interesa, al demandante. De este modo, al referir la prueba a la presentación de tickets, al margen de las observaciones legales que la Oficina de Gestión recoge, que procede suscribir, debe resaltarse que aunque se pretendiera prescindir de todo ello siempre faltaría en el caso la atribución personal del gasto, que evidentemente el ticket no justifica y la no relación objetiva del mismo en relación con aquél, lo cual nos lleva a desestimar el recurso también en este punto, manteniendo igual criterio que el sostenido en la Sentencia 467/2009, de 20 de mayo, a que la Abogacía del Estado se refiere con su cita del recurso 15894/09 "

En la Resolución del TEAC de 25 de julio de 2007, se afirma:

"En la medida en que no se pueda acreditar la efectiva contraprestación del pago en que el gasto consiste y su finalidad de colaborar a la obtención de los ingresos, es evidente que no se está cumpliendo la requerida correlación del gasto con los ingresos, que de alguna manera exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos. ... la relación de gasto e ingreso ha de ser inmediata o directa en el sentido que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y esta la causa final de aquel, sin que, por consiguiente pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas, como podría ser, aplicado al caso que aquí nos ocupa, el haber pactado con otra empresa del grupo en contrato, asumir unos costes que no le reportan un auténtico beneficio a cambio ni puede determinarse su contribución a la obtención de los ingresos".

Y la Audiencia Nacional (15/02/2010 FD 5º), ratificando la Resolución del TEAC de 25 de julio de 2007:

"la asunción de un gasto que no le corresponde... no deja de ser un acto de mera liberalidad aún cuando ello de una manera indirecta pueda redundar en un posible beneficio",

Las alegaciones al acta incoada, reiteran lo ya señalado de que los gastos en vuelos, hospedajes, manutenciones, parking, peajes ... así como el resto de los gastos cuestionados van dirigidos y están relacionados con la obtención de ingresos, son gastos para poder realizar la actividad y no se trata de gastos particulares, alegaciones que no difieren en lo esencial de lo ya manifestado en el curso de la comprobación inspectora, por lo que no habiendo aportado el obligado tributario ningún elemento de prueba adicional, esta Oficina Técnica confirma en todos sus extremos las conclusiones del acta incoada, no teniendo la consideración de deducibles los gastos detallados en el punto 3.3 del apartado quinto de los antecedentes de hecho del presente acuerdo, por importe de 28.194,30 euros en el ejercicio 2011 y 36.476,36 euros en el ejercicio 2012.

Séptimo.- Resumen de los ajustes efectuados.

A la vista de lo expuesto en los fundamentos de derecho precedentes, se incrementa la Base imponible declarada en los siguientes importes:

| | 2011 | 2012 |
|-----------------------------------|-------------|-----------|
| <i>BI declarada</i> | 49.040,64 | 95.979,73 |
| <i>Ajustes</i> | | |
| <i>Impuesto matriculación</i> | + 1.964,37 | |
| <i>Amortización vehículo</i> | 0 | 0 |
| <i>Amortización ordenadores</i> | 0 | 0 |
| <i>Otros gastos no deducibles</i> | + 28.194,30 | + |
| <i>BI comprobada</i> | 79.199,31 | 132.454,0 |

9

Quinto.

Para resolver las cuestiones debatidas en relación a los gastos cuya deducción se pretende en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012 hay que partir de lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, señala en su art. 10.3 : "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta 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". Además, el art. 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, señala que serán deducibles todos aquellos gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.

Así, se proclama la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir el carácter deducible de un gasto hay que cumplir el requisito de inscripción contable, exigido en el art. 19.3 del mencionado texto, que establece: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente".

Por último, en lo que aquí importa, el art. 133.1 de dicha Ley, relativo a las obligaciones contables, dispone: "Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen".

Estas normas conducen al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, a cuyo tenor los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse mediante "factura completa", la cual tiene que estar numerada y debe incluir la fecha de su expedición, nombre y apellidos, razón o denominación social del expedidor y del destinatario, así como la descripción de la operación y su importe.

Aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, y por su relación directa con los ingresos obtenidos, y en consecuencia, con la actividad desarrollada por la empresa, y son requisitos indispensables para poder afirmar que los bienes adquiridos o los servicios prestados se han utilizado en el desarrollo de operaciones sujetas al impuesto.

En cuanto al concepto mismo de gasto deducible, por necesario, la STS 12 de febrero de 2015 (RJ 2015, 1802) señala que "... en relación con los gastos deducibles, es criterio jurisprudencial reiterado el que señala que corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos. La Ley 61/1978, de 27 de diciembre (RCL 1978, 2837), del impuesto sobre sociedades, en su artículo 13, mencionaba, como "partidas deducibles" para determinar los rendimientos netos, los "gastos necesarios", haciendo una enumeración de los específicamente integrados en ese concepto general, exigiendo el propio precepto que esos "gastos" deben cumplir una finalidad: la de haber servido para la obtención de los rendimientos que el artículo 3.2 expresa. Del precepto citado se desprende que la "necesidad" del gasto es tendencial, en el sentido de que han de estar orientados o dirigidos a la "obtención" de ingresos. Esta característica del "gasto necesario" puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio, criterio que sigue el citado artículo 13, en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y, segunda, negativa, como contraria a "donativo" o "liberalidad"; criterio mantenido en el artículo 14.1.e) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (RCL 1995, 3496) RCL 1996, 2164), del impuesto sobre sociedades, aquí aplicable, y doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo. Ambos criterios no son incompatibles, sino complementarios al contemplar la "necesidad del gasto" desde esa doble perspectiva.

En este sentido, se puede concluir que en el concepto de "gasto necesario" subyace una fundamentación finalística del mismo, ligada al concepto de partida deducible, y, por tanto, al de coste en la obtención de ingresos. Debe también recordarse que, aunque la Ley 43/1995 supuso un avance respecto de la ley anterior, en materia de deducibilidad de ciertos gastos, esta amplitud conceptual no da pie para suponer, al margen del texto y el espíritu de la Ley, que cualquier gasto real o supuesto sería deducible al margen de su necesidad para la obtención de los ingresos. En otras palabras, la nueva regulación será más generosa o amplía en la interpretación de lo que deba entenderse por necesidad o conexión entre ingresos y gastos, dando cabida a determinadas deducciones anteriormente vedadas, pero no excluye la exigencia de la relación causal misma y de su prueba a cargo de quien postula la deducción".

Y en cuanto a la carga probatoria, la STS de 22 de mayo de 2015 (RJ 2015, 2897), recurso: 202/2013, declara que "... en virtud del régimen de la carga de la prueba del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos pues según el indicado precepto "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el actual artículo 217 LEC que determina a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos...".

En definitiva, el artículo 105 LGT que "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", y es claro que en la disciplina del Impuesto sobre Sociedades la consideración de un gasto contabilizado como fiscalmente deducible, esto es, su condición de real, efectivo y necesario para la obtención de los ingresos que integran la base imponible, pesa sobre el sujeto pasivo, a quien corresponde, pues, la carga de acreditar suficientemente tales circunstancias, todo ello sin obviar los principios de disponibilidad y facilidad probatoria a los que, por remisión del artículo 106.1 LGT, se refiere el artículo 217.6 de la LEC, en cuya virtud, para la aplicación de las reglas de distribución de la carga de la prueba el Tribunal "deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio", pudiendo afirmarse que la disponibilidad y facilidad probatoria relativa a la acreditación de la necesidad de un gasto han de atribuirse al obligado tributario que pretende su deducibilidad".

En fin, en el mismo sentido, contrario a la tesis de la parte actora, la STS de 6 de febrero de 2015 (RJ 2015, 899), recurso de casación núm. 290/2013, reitera que: "La Ley 43/1995 no ha suprimido en modo alguno la

exigencia de que resulte acreditada la realidad y efectividad del gasto; por eso su artículo 14.e) recoge expresamente como no deducibles "los donativos y liberalidades", no deducibilidad que ese mismo precepto considera determinada por el incumplimiento del requisito de la correlación del gasto con los ingresos de la entidad, requisito asimismo exigido en el artículo 19 de la misma Ley . Los gastos han de cumplir los requisitos generales para su deducibilidad fiscal, es decir, su justificación, requiriendo una suficiente acreditación documental, su correlación con los ingresos y su realidad. En la medida en que no se pueda acreditar la efectiva contraprestación del pago en que el gasto consiste y su finalidad de colaborar a la obtención de los ingresos, es evidente que no se está cumpliendo la requerida correlación del gasto con los ingresos, que, de alguna manera, exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos".

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de marzo de 2015, dictada en el recurso 650/2013, recuerda que: "el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial pueda formarse sobre la base de una prueba indiciaria; si bien para que esta prueba pueda desvirtuar dicha presunción debe satisfacer las siguientes exigencias constitucionales: los indicios han de estar plenamente probados -no puede tratarse de meras sospechas- y se debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, se ha llegado a la conclusión de que el imputado realizó la conducta infractora; pues, de otro modo, ni la subsunción estaría fundada en Derecho ni habría manera de determinar si el producto deductivo es arbitrario, irracional o absurdo, es decir, si se ha vulnerado el derecho a la presunción de inocencia al estimar que la actividad probatoria puede entenderse de cargo.

En parecidos términos se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derecho Humanos, que también ha sostenido que: " no se opone al contenido del artículo 6.2 del Convenio la utilización de la denominada prueba de indicios (STEDH de 25 de septiembre de 1992, caso Phan Hoang c. Francia , § 33; de 20 de marzo de 2001, caso Telfner c. Austria , § 5); si bien, cuando se trata de la denominada prueba de indicios la exigencia de razonabilidad del engarce entre lo acreditado y lo que se presume cobra una especial trascendencia, pues en estos casos es imprescindible acreditar no sólo que el hecho base o indicio ha resultado probado sino que el razonamiento es coherente, lógico y racional. Es ésta, como destacábamos en la sentencia antes citada de 6 de noviembre de 2013 (casación 2736/2010), la única manera de distinguir la verdadera prueba de indicios de las meras sospechas o conjeturas, debiendo estar asentado el engarce lógico en una "comprensión razonable de la realidad normalmente vivida y apreciada conforme a los criterios colectivos vigentes" (SsTC 45/1997, de 11 de marzo , F. 5 ; 237/2002, de 9 de diciembre , F. 2 ; 135/2003, de 30 de junio , F. 2, entre otras). "

De ahí que el art. 106.1 LGT establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa" , y por ello el art. 108.2 de la misma Ley determina que: "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano" .

En todo caso, la valoración de la fuerza probatoria de los documentos privados que se aporten por los interesados debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil, para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

Por último, en relación por la prueba de presunciones, el art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad.

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no es suficiente la expedición de factura completa, la contabilización del gasto y la justificación del pago, sino que es preciso, además, que el sujeto pasivo demuestre la adquisición del bien o la prestación del servicio que motiva el pago para acreditar su afectación directa a la actividad empresarial o profesional sujeta al impuesto. En definitiva, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para probar los hechos que atribuyen carácter deducible a un gasto.

Sexto.

En el caso que nos ocupa se discute por la entidad actora el acuerdo de liquidación en cuanto al importe de la amortización de un vehículo y la no consideración por parte de la AEAT como gasto el impuesto de matriculación pagado en la adquisición del mismo.

El vehículo modelo Mercedes SLK 250 BE AUT se adquirió en 2011 y según consta en la factura, que figura incorporada al expediente, el importe total a pagar ascendió a 50.763,39 €, con el siguiente desglose:

| |
|---------------------------------|
| 41.335,10 |
| 41.335,10 |
| 7.443,92 |
| 48.799,02 |
| 1.964,37 |
| 50.763,39 |
| Total vehículo |
| Base Imponible |
| 18 % IVA |
| Total factura |
| Impuesto de matriculación 4,75% |
| Total a pagar |

El artículo 15 TRLIS establece que "1. Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio . No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

(...)

2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.

(...)

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta ley.

4. (...) En la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido. (...)"

Y tal como determina la Norma de Registro y Valoración 2a del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 26 de noviembre:

"Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

1.1. Precio de adquisición

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros. "

En relación a la amortización el artículo 11 TRLIS establece que:

"Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia...). Por lo tanto, toda la amortización del vehículo será gasto fiscalmente deducible, siempre que el vehículo esté destinado a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, teniendo la consideración de inmovilizado material."

El impuesto de matriculación es un impuesto especial, de naturaleza indirecta. El artículo 1 de la Ley 38/22, de 28 de diciembre, determina:

"1. Los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley." Y conforme a lo previsto en la Norma de Registro y Valoración 2a del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 26 de noviembre, más arriba reproducida, dicho impuesto forma parte del precio de adquisición y su importe se recupera vía amortización del vehículo.

La entidad actora vuelve a reiterar en la demanda lo mismo que ya fue alegado ante la AEAT y ante el TEAR y se centra en alegar que el vehículo marca Mercedes estaba afecto exclusivamente a la actividad de la empresa.

La citada actividad, tal como se nos indica en la demanda, consistía la comercialización para operadoras de telefonía como R-Cable o Vodafone de sus productos, en tiendas, fijas, en stands, estaciones, centros comerciales o, aeropuertos.

Su actividad, por ello, no era la de agente comercial, en cuyo caso podría haberse considerado que el vehículo estaba afecto a la actividad, tal como regula, en relación al IRPF, el art. 22. 4 d) del Real Decreto 439/2007, que indica que se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad y que no se entenderá que esto sucede en el caso de los representantes o agentes comerciales.

Una cosa es que la entidad tuviese comerciales que captaran clientes o efectuasen desplazamientos y otra muy diferente que el vehículo se utilizase por los directivos de la empresa para sus desplazamientos de forma exclusiva, lo cual, en todo caso, no se ha acreditado, en contra de las reglas de la carga de la prueba que regula el art. 105 LGT.

Según la normativa reproducida en la medida en que el vehículo adquirido se destine al desarrollo de la actividad, la valoración será su precio de adquisición, incluyéndose en el mismo la parte de la cuota del IVA que no sea deducible, así como el impuesto de matriculación.

En la regularización propuesta en el acta A02 nº 727430364 por el Impuesto sobre el Valor Añadido, únicamente se consideró deducible el 50% del IVA soportado en la adquisición del vehículo, por lo que el 50% no deducible se considera mayor precio de adquisición, ya que en relación al Impuesto sobre Sociedades no se efectúa prueba alguna en contrario.

No se discute aquí la libertad de amortización del vehículo, que pudo aplicar la recurrente en su declaración, o que incluso pudo solicitar en sus alegaciones en el procedimiento inspector, si lo hubiese estimado oportuno, sino que lo discutido es si podía deducirse como gasto el Impuesto de Matriculación, pagado en su adquisición, al no estar afecto exclusivamente a la actividad de la entidad actora.

De ahí que por la Sala se considere correcto el ajuste positivo a la base imponible por el importe del Impuesto de Matriculación, que había sido contabilizado como gasto por la entidad actora en vez de incluirlo como mayor precio de adquisición del vehículo.

La deducibilidad de un gasto exige que se cumplan los requisitos relativos al registro contable, justificación e imputación temporal.

La inspección no aplica criterios distintos al permitir la libertad de amortización de los ordenadores y no la del vehículo Mercedes. En el caso de los ordenadores la entidad actora reconoció en sus alegaciones que dichos elementos se amortizaron por encima del porcentaje admitido, y sin embargo, como en dicho periodo había libertad de amortización por mantenimiento de empleo, la AEAT entendió que había optado por aplicar dicho beneficio fiscal, y admitió su amortización total en 2011.

Sin embargo, no sucede lo mismo en el caso del vehículo Mercedes, ya que la entidad actora no optó por amortizar el vehículo libremente, al margen de que no había considerado en su contabilidad el impuesto de matriculación como mayor valor del vehículo y no efectuó alegación ninguna respecto de ello en el procedimiento inspector.

Tal como señala la AEAT, en el acta en disconformidad se procedió a la activación del importe satisfecho del impuesto de matriculación y del IVA soportado no deducible, permitiendo a su vez la deducción proporcional de la amortización en el mismo importe que el obligado había aplicado (16%).

Séptimo.

Por lo que respecta al resto de los gastos cuya deducción se niega por la AEAT, ya que no se acredita su relación con la actividad, la entidad actora solo realiza en la demanda una serie de alegaciones genéricas sin individualizar y explicar dicha relación con la actividad respecto de los diferentes gastos.

Ya hemos visto más arriba que es requisito legal imprescindible que se acredite tal relación y que los gastos estén debidamente justificados con las correspondientes facturas, y cuando se trata de tickets no existe

inconveniente en admitir su deducción como gastos siempre que en ellos se identifique convenientemente al sujeto pasivo.

De ahí que en ese punto concreto deba de confirmarse la regularización.

Octavo.

Pasamos ahora al examen del acuerdo sancionador, de 17 de marzo de 2017, en el que se motiva en el elemento subjetivo de la culpabilidad en el siguiente sentido:

"A la vista de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que durante los periodos objeto de comprobación el obligado tributario incluyó en sus autoliquidaciones gastos que no tienen el carácter de deducibles ya que no se ha probado que se encuentren afectos al desarrollo de la actividad (vehículos, parkings, peajes, viajes, manutención...).

Cabe reprochar al obligado tributario la presentación de autoliquidaciones incorrectas del Impuesto en 2010 y 2011, toda vez que:

- Se deduce los gastos que se han detallado en los antecedentes de hecho del presente acuerdo, cuando no tienen el carácter de deducibles conforme a la normativa del Impuesto.

Ha debido ser la Inspección la que supliera tales incumplimientos. El obligado tributario contaba con los medios suficientes para llevar a cabo el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, que perfectamente conocía, puesto que en parte la ha dado cumplimiento. Por ello se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes. Ha incumplido sus obligaciones tributarias cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución, y el resultado ha sido un enriquecimiento injusto para el obligado tributario y un perjuicio para los intereses de la Hacienda pública.

La normativa aplicable al caso que nos ocupa es clara e inequívoca, en cuanto establece como requisitos imprescindibles para la deducibilidad de los gastos, su correcta contabilización, imputación, justificación, así como su correlación con los ingresos.

La claridad de la norma no deja lugar a dudas y es por lo que entendemos no amparable la conducta de la entidad y por tanto debe postularse la existencia de infracción y proponerse la correspondiente sanción. A título de ejemplo podemos citar la sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 27/05/2004, que señala que es el sujeto pasivo el que tiene que aportar las pruebas para demostrar la afectación de los gastos a la actividad, o lo que es lo mismo, para desvirtuar la presunción de certeza de las diligencias de la Inspección.

El sujeto pasivo presentó una declaración incompleta e inexacta, incluyendo en la misma gastos que no tienen la consideración de deducibles (carburantes, parkings, peajes, hostelería... de los que no justifica su correlación con los ingresos), circunstancia que no habría sido constatada si no se hubieran practicado actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo en el curso de un procedimiento inspector, por lo tanto, hay que considerar, que la conducta del sujeto pasivo es culpable, puesto que el contribuyente no ha puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por lo que se aprecia el concurso de culpa, o cuando menos simple negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (en adelante, LGT).

En consecuencia, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido en los ejercicios inspeccionados, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003."

Tal motivación no cumple, en absoluto, las exigencias establecidas por la jurisprudencia respecto a la determinación de la conducta culpable del sujeto pasivo de forma individualizada, en vez de emplear frases genéricas y estereotipadas.

Es evidente que lo razonado por la AEAT en el acuerdo sancionador serviría para cualquier tipo de sanción relativa a la no deducibilidad de gastos, sin que se haga referencia expresa a las cuestiones y alegaciones que fueron formuladas por la entidad actora a lo largo del procedimiento y sin que ni tan siquiera se refiera a la amortización del vehículo y a la no consideración como gasto deducible el importe del Impuesto de matriculación del mismo.

Noveno.

- La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de

potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Además, el Tribunal Supremo es especialmente exigente en esta materia, pudiendo citarse también la Sentencia de la Sala Tercera, Sección Segunda, de 15 de marzo de 2017, dictada en el recurso 1080/2016, en cuyo fundamento de derecho segundo se efectúa un resumen de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión al tiempo que se enumeran los requisitos exigibles para que pueda entenderse que un acuerdo sancionador está debidamente motivado:

"La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente."

Como se puede apreciar, el Tribunal Supremo es muy exigente con la motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad en las sanciones tributarias. La STS, Sala Tercera, Sección Segunda, de 13 de febrero de 2020, dictada en el recurso de casación 3285/2018, en su fundamento de derecho tercero indica en cuanto a las simples alusiones a la regularización practicada:

" Pues bien, la Sala considera que en este caso la motivación de la culpabilidad, que nada añade a los motivos que determinaron la regularización, no alcanza los estándares establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que viene sosteniendo que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias (Sentencia de 28 de marzo de 2014 -rec. 5074/2011 -), y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad".

De ahí que, tal como hemos señalado más arriba, no consideremos suficientemente motivado el acuerdo sancionador, a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que se produce una simple manifestación genérica de la conducta del sujeto pasivo, y del objeto de la regularización, sin concretar e individualizar en qué consistió la intencionalidad o negligencia de su conducta, con descripción de los hechos, especificando los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria, origen del acuerdo sancionador, conectando esos hechos con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que no consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, con lo que se incumple lo dispuesto en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

Debe así de estimarse parcialmente el recurso y confirmarse la Resolución del TEAR en lo que atañe al acuerdo de liquidación y anularse la Resolución del TEAR, por no ser conforme a derecho, en lo que respecta al acuerdo sancionador, anulando, al propio tiempo, el citado acuerdo sancionador.

Décimo.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 139. 1 LJCA no procede efectuar en este recurso una expresa imposición de las costas procesales causadas, al ser estimado parcialmente.

FALLAMOS

Que debemos estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo 1557/2020 formulado por REDES DE FUERZAS DE VENTAS SL, representada por el Procurador D. JOSE MIGUEL MARTINEZ FRESNEDA GAMBRA, contra la Resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 28 de octubre de 2020, de las reclamaciones económico administrativas 28/12119/2017, 2812563/2017, 28/27382/2017 y 28/27395/2017, interpuestas contra liquidación provisional, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 y contra acuerdo sancionador, derivado de la anterior liquidación y confirmamos la citada resolución del TEAR, por ser conforme a derecho, en relación al acuerdo de liquidación (reclamaciones 28/12119/2017 y 28/27382/2017) y anulamos la citada resolución, por no ser conforme a derecho, en relación al acuerdo sancionador, que también debe de ser anulado (reclamaciones 2812563/2017 y 28/27395/2017). Sin que proceda una expresa imposición de las costas procesales causadas.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1557-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1557-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.