

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094256

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 266/2024, de 15 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 993/2022

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Ayudas a deportistas de alto nivel. La interesada ejerce su actividad profesional, dada de alta en el epígrafe 042 «Jugadores, entrenadores y preparadores de tenis y de golf» de la Tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas. Aunque consta acreditado que la demandante ostenta la condición de deportista de alto nivel, no se justifica que los rendimientos satisfechos por la Real Federación Española de Golf respondan a una ayuda económica de formación y tecnificación deportiva que se encuentre financiada, directa o indirectamente, por las entidades mencionadas en el artículo 4.b) del Rgto IRPF -el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español-, sin que el mero hecho de que no se hubiera practicado retención por la Real Federación Española de Golf sobre los rendimientos implique el cumplimiento de tales requisitos, máxime cuando en ejercicios fiscales anteriores sí se manifestó expresamente por dicha Real Federación el carácter exento de determinados rendimientos abonados a la declarante, lo que no aconteció en relación con las cantidades abonadas. **Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades profesionales. Gastos no deducibles.** La liquidación tributaria admite la deducibilidad de gastos cuya relación con la participación de la declarante en los torneos de golf es evidente, de inscripción de los mismos u otros propios de tal participación, siempre y cuando se encuentren debidamente justificados. Sin embargo, no cabe aceptar determinados gastos vinculados al alegado empleo de los servicios de un caddie español en un concreto torneo, quien, según refiere la demandante, le habría acompañado en su viaje a EEUU LPGA School (viaje y alojamiento), pues no consta en modo alguno la contratación de los servicios de caddie ni justificante de pago de tales servicios al mismo. Por lo que respecta al gasto de adquisición de un modelo especial de Smart watch, con independencia de que contenga un programa de utilidad en las competiciones de golf y que pueda ser empleado para fines deportivos, no consta en modo alguno que sea únicamente susceptible de tal uso, ni mucho menos que sea se trate de un utensilio específicamente ideado para su uso en el golf. Por el contrario, se trata de un reloj inteligente que tiene prestaciones de la más variada índole - hacer y responder llamadas, enviar mensajes, tomar fotos o reproducir música, recibir mensajes de diferentes redes sociales, etc- que no tienen relación alguna con tal actividad deportiva y susceptibles de un uso para fines particulares. Por consiguiente, no cabe estimar acreditado que dicho elemento patrimonial, calificado como indivisible, se encuentre afecto a la actividad económica desarrollada por la contribuyente, puesto que resulta susceptible de ser utilizado simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, sin que conste que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante. Tampoco resultan deducibles aquellos gastos que se pretenden justificar con meros tickets y otras los documentos justificativos presentados resultan ilegibles, al margen de que tendría que quedar acreditada su vinculación a la actividad de la demandante. No basta con alegar que los gastos cuya deducción se pretende son razonables y proporcionados.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), arts. 7 m), 27 y 29.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 4 y 22.
RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), art. 2.2.a).
Ley 58/2003 (LGT), arts. 51, 105 y 106.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 10.

PONENTE:

Don Juan Pedro Quintana Carretero.

Magistrados:

Don JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Don CARLOS DAMIAN VIEITES PEREZ
Don MARIA ASUNCION MERINO JIMENEZ
Don LUIS MANUEL UGARTE OTERINO
Don JOSE MARIA SEGURA GRAU
Don ALFONSO RINCON GONZALEZ-ALEGRE

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1, Planta Baja - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2022/0071796

Procedimiento Ordinario 993/2022

Demandante: D./Dña. Candida

PROCURADOR D./Dña. JORGE DELEITO GARCIA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 266/2024

Presidente:

D. JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PEREZ

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

D. ALFONSO RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE

En Madrid, a quince de abril de dos mil veinticuatro.

Vistos por esta Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, los autos del recurso contencioso-administrativo número 993/2022, interpuesto por el Procurador don Jorge Deleito García, en nombre y representación de doña Candida, bajo la dirección letrada del Abogado don Daniel Ramos Almazán, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de junio de 2022, por la que se estima la reclamación económico-administrativa número NUM000, presentada contra el acuerdo sancionador, dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM001, presentada contra el acuerdo de liquidación, dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016.

Ha sido parte demandada en las presentes actuaciones la Administración del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado el 17 de octubre de 2022, acordándose mediante decreto de 19 de octubre de 2022 su admisión a trámite como procedimiento ordinario y la reclamación del expediente administrativo.

Segundo.

- En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 18 de enero de 2023, en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando se dictara sentencia estimatoria de su pretensión y se dicte Sentencia declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida, anulando tanto dicha resolución como la liquidación de la que trae causa.

Las alegaciones de la parte demandante en defensa de su pretensión son, en síntesis, las siguientes:

1.- Procede la exención de los rendimientos satisfechos por la Real Federación Española de Golf por importe de 16.880 euros, dado que esta no practicó retención sobre tal remuneración y ante el hecho de que la demandante es deportista de alto nivel.

Existe una duplicidad de ingresos en la actividad profesional de jugadora de golf, no solamente en cuanto al Ladies European Tour, cuya cifra total ha sido añadida arbitrariamente al importe de ingresos reflejados en imputaciones de terceros, sino también en cuanto a otros campeonatos citados en el resumen aportado por dicho ente.

2.- Existen justificantes de la totalidad de los asientos reflejados en los Libros registro, concretamente tickets, y corresponden a la actividad profesional desarrollada por la compareciente en el extranjero.

Tercero.

La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 23 de marzo de 2023, en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo, confirmándose el acto administrativo impugnado, con expresa condena en costas a la parte actora.

Las alegaciones de la Administración demandada en sustento de su pretensión son, en síntesis, las recogidas en la resolución del TEARM recurrida.

Cuarto.

La cuantía del recurso ha sido fijada en 5.843,64 euros, mediante decreto de fecha 5 de abril de 2023.

No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, se dio traslado a las partes, por su orden, para que formularan conclusiones, trámite que evacuaron mediante la presentación de sendos escritos en los que concretaron y reiteraron sus respectivos pedimentos.

Quinto.

Conclusas las actuaciones, se señaló para votación y fallo de este recurso el día 9 de abril de 2024, fecha en que tuvo lugar la deliberación y votación, habiendo sido ponente el Presidente de la Sala Ilmo. Sr. don Juan Pedro Quintana Carretero, quien expresa el parecer de la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso y argumentos de las partes.

El presente recurso contencioso-administrativo tiene por objeto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de junio de 2022, por la que se estima la reclamación económico-administrativa número NUM000, presentada contra el acuerdo sancionador, dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM001, presentada contra el acuerdo de liquidación (Nº de liquidación: NUM002), dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016, siendo la cuantía de la reclamación desestimada de 5.843,64 euros.

La interesada ejerce su actividad profesional, dada de alta en el epígrafe 042 "Jugadores, entrenadores y preparadores de tenis y de golf" de la Tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas.

La liquidación tributaria, en síntesis, justifica el incremento de los ingresos declarados y la no admisión de determinados gastos declarados por el contribuyente del siguiente modo:

"Constan imputaciones de actividad económica de:

- Q2878019E Federación Española de Golf, ingresos de 16.880,00 euros, sin retención.
- G78825478 Federación de Golf de Madrid, ingresos de 13.860,29 euros y retención de 970,22 euros.
- B83806430 Grupo Empresarial Race, SL ingresos de 10.000,00 euros y retención de 900,00 euros.

(...)

De acuerdo con la declaración presentada el 29/06/2017, los datos de la actividad reflejan:

Ingresos declarados: 38.124,12 euros (inferior al imputado: 40.740,29 euros) y una retención de 1.870,22 euros.

Deduce gastos por 31.205,42 euros (Seguridad Social: 2.805,16 euros; Otros gastos fiscalmente deducibles: 28.400,26 euros).

No aporta libro de bienes de inversión.

- El libro de ingresos incluye facturas, por un total de 38.124,12 euros. De ellos, 8.060,87 euros corresponden a las facturas de la Real Federación española, que indica están exentas. Declara también 6.202,89 euros de la Ladies European Tour.

(...)

La contribuyente aporta libro de ingresos con 22 anotaciones, por un total de 38.124,12 euros y 1.870,23 euros de retención. Aporta copia de las facturas, datos de ingresos emitido por la Ladies European Tour, así como certificado de retenciones e ingresos a cuenta emitido por la Real Federación Española de Golf, por 16.880,00 euros.

La contribuyente indica que las seis facturas declaradas, emitidas a la Real Federación española de Golf, están exentas y por tanto deben disminuirse los ingresos señalados. No aporta ningún otro justificante de lo mencionado, a parte de las facturas.

Por tanto, a tenor de lo aportado y lo imputado por la Federación, no se admite lo manifestado e incluso se aumentan los ingresos, en la parte no declarada e imputada por dicha entidad. En otro cado, deberá aportar certificado del pagador indicando que dichos ingresos cumplen los requisitos establecidos en la norma para tener la consideración de exentos.

Total, de ingresos: 46.943,25 euros.

El libro de gastos aportado consta de 70 asientos, por un importe total de 26.588,16 euros, incluida la seguridad social. Importe superior al declarado.

(...)

Partiendo del libro de gastos, y de acuerdo con lo expuesto, se considera lo siguiente:

- Se admiten los asientos 5, 12, 19, 21, 27, 30, 34, 38, 44, 46, 62, 69, relativos a Seguridad Social, por 2.805,16 euros.

- Se admite el gasto de relativo a gastos de tasa y gravámenes repercutidos al contribuyente y justificados en el documento de pagos de Ladies European Tour Limited Company, por 835,36 euros (asientos 55, 61, 68).

- - Se admite el asiento 4, visado y 18. Total 186,55 euros.

- Se admite el coste de fisioterapia, traumatología, radiología, etc, asientos 5-9, 10,11, 13, 25, 28,29, 33, total 1620,17 euros.

- Asientos 1-3. Aporta extracto de movimientos bancarios y de pago. No se aporta factura para justificar de que se trata ni la vinculación con la actividad. No se admite.

- Asientos 14-17. Viajes Australia y Nz.

Se admite el coste de los vuelos, 2.246,04 euros, así como el alquiler de coche por el importe justificado, 95,31 euros. Del resto de gastos de viaje y manutención no aporta nada.

Del gasto de alojamiento aporta extracto de pago de 1.880 dólares australianos, y una confirmación de reserva de un apartamento para 6 adulto, del 21/02/2016 al 29/02/2016, por 1.660 dólares australianos.

No se admite el primer pago ya que no aporta factura que permita comprobar el concepto y vinculación del pago.

Respecto al segundo, se admite una sexta parte de lo pagado, ya que corresponde a una reserva para seis adultos. Por tanto, se admiten gastos de alojamiento por 183,72 euros (1102,30/6). Del concepto varios se admiten los 90 euros de la inscripción justificados.

Asiento 20, referido a gastos de manutención y varios. Aporta tickets de consumiciones, alguno sin fecha y otros, como los de 3 y 5 de mayo, en fechas en las que afirma estar en Marruecos (4 al 9/05/2016). No se admite, por un lado, no son justificantes válidos y por otro, no acredita la relación ni vinculación con su actividad.

Asientos 23 y 24. Vuelo a Marruecos y estancia del 04 al 09 de mayo de 2016, total 852,37 euros. Se admite.

Asiento 26. Alquiler de coche en Ginebra del 28 al 29/05. No aporta factura ni acredita la relación con su actividad.

Asiento 31. Gastos manutención y varios. Justificado mediante tickets de comidas y repostajes, alguno ilegible. No se admite, por un lado, no son justificantes válidos y por otro, no acredita la relación ni vinculación con su actividad.

Asiento 32. Alojamiento en Canarias, del 28/06 al 4/07, para dos personas. Indica a boli en la reserva 'Concentración Fed. Española', pero no aporta nada más. Además, aporta facturas de fisioterapia que indican sesiones en alguno de los días en los que afirma estar en Canarias, asiento 33 (30/06 y 1/07). No se admite.

- Asiento 35, compra de Smart watch, tarjeta micro sd. No se acredita la afectación exclusiva de los bienes a la actividad.

Asiento 36 y 37. Viaje a EEUU LPGA School. Incluye un vuelo del 13/08 al 25/08, para dos personas, por lo que sólo se admite el suyo, por 1.081,17 euros.

Aporta otro vuelo interior, en EEUU, también para dos personas. Se admite únicamente su parte, 160,69 euros.

Incluye el alquiler de un vehículo del 13 al 22 de agosto, desde el aeropuerto, 150 \$, 134,26 euros. Se admite el 50%, 67,13 euros, ya que el viaje lo realiza con otra persona, como se desprende del resto de datos aportados.

Respecto al gasto de alojamiento, aporta 4 alquileres, todos para dos personas, por lo que se admite únicamente su parte, 394,78 euros (789/2).

Asiento 39 y 40. Se admite el coste del vuelo, 236,38 euros. Del coste del alojamiento, se considera deducible el 50%, ya que es para dos personas, 136,20 euros.

Asiento 41. Alojamiento en Castellón para dos personas, se admite el 50%, 59,15 euros.

Asientos 42 y 43. Evian ladies Qualifying. Se admite el coste del vuelo, 273,22 euros. En cuanto al alojamiento, se reconoce un gasto de 130,45 euros, ya que corresponde a tres personas.

Asiento 45. Gastos manutención y varios. Justificado mediante tickets de comidas y compras de alimentación, peajes, etc alguno ilegible. No se admite, por un lado, no son justificantes válidos y por otro, no acredita la relación ni vinculación con su actividad.

Asientos 47-50. Abu Dabi.

Se admite el gasto de viaje: 814.85 euros (Madrid - Abu Dabi; Abu Dabi - Delhi; - Delhi - Madrid), y de alojamiento, 428,93 euros. No así los tickets de comidas, etc, por 180,82 euros.

No se aceptan como deducibles los gastos de restaurantes, repostajes, peajes, etc, que, además de no estar justificados mediante factura completa, no queda probada que obedeció a motivos profesionales, siendo los mismos susceptibles de pertenecer a la esfera privadas o necesidades particulares del interesado, como es la de alimentarse.

Se tiene en cuenta el coste de la inscripción por 90 euros, pero no el de 25 euros, del que aporta ticket, justificante no válido.

- Asientos 51-56. Indian Ladies Open.

Duplica el gasto del viaje, incluido en los asientos anteriores. Se elimina.

Se elimina el gasto de manutención, de 69,52 euros, justificado mediante tickets, además de no estar justificados mediante factura completa, no queda probada que obedeció a motivos profesionales, siendo los mismos susceptibles de pertenecer a la esfera privadas o necesidades particulares del interesado, como es la de alimentarse.

El alojamiento, de acuerdo con lo aportado es para dos personas, por lo que se admite el 50%, 206,91 euros.

Se tiene en cuenta el coste de la inscripción por 90 euros y el de la visa, 14,31 euros, pero no el de 25 euros, del que aporta ticket, justificante no válido.

Asientos 57-61. Qatar Ladies Open.

Se admite el coste del vuelo, 680,39 euros y del alojamiento, 510,20 euros.

Se elimina el coste de manutención, 171 euros, justificado mediante tickets, además de no estar justificados mediante factura completa, no queda probada que obedeció a motivos profesionales, siendo los mismos susceptibles de pertenecer a la esfera privadas o necesidades particulares del interesado, como es la de alimentarse.

Se tiene en cuenta el coste de la inscripción por 90 euros y el de la visa, 25,71 euros, pero no el de 25 euros, del que aporta ticket, justificante no válido.

Asiento 63. Justificado mediante ticket, justificante no válido. no se admite.

- Asientos 64-68. Dubái.

Aporta información de vuelo de ida y vuelta Dubái -Orlando -Dubái. No aporta la factura y en la documentación aportada únicamente se ve un cargo de 67,48 euros por mejora de vuelo. Del resto de gastos de viaje no aporta nada.

El gasto de manutención no se admite, ya que se justifica mediante tickets, además de no estar justificados mediante factura completa, no queda probada que obedeció a motivos profesionales, siendo los mismos susceptibles de pertenecer a la esfera privadas o necesidades particulares del interesado, como es la de alimentarse.

Se admite el coste del alojamiento, 575,78 euros.

Se tiene en cuenta el coste de la inscripción por 90 euros, pero no el de 25 euros, del que aporta ticket, justificante no válido.

Asiento 70. Gastos manutención y varios. Justificado mediante tickets de comidas y repostajes, alguno ilegible. No se admite, por un lado, no son justificantes válidos y por otro, no acredita la relación ni vinculación con su actividad.

Total de gastos admitidos, a parte de la Seguridad Social, 12.333,41 euros.

Ante las alegaciones de la contribuyente sobre el carácter exento de parte de sus ingresos, razona del siguiente modo la oficina gestora de la Administración tributaria:

"Esta Oficina NO NIEGA la condición de deportista de alto nivel de la interesada, lo que solicita es la acreditación de que dichos ingresos cuestionados se encuentran incluidos en las ayudas que la normativa establece como exentas. El simple reconocimiento de la interesada como deportista de alto nivel no implica la exención de todos sus rendimientos, como indica el RD 971/2007, si no la posibilidad de optar a determinadas ayudas y beneficios fiscales.

Como se expone en la propuesta, el art. 7.m) LIRPF establece la exención, con el límite de 60.100 euros anuales, de las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva que cumplan unos requisitos.

- Lo que se solicita es la justificación del cumplimiento de dichos requisitos, ya que el propio pagador de rendimientos indica lo contrario, y no lo declara exento.

La Federación Española de Golf, en años anteriores, 2013 y 2014, ha señalado como rentas exentas parte de las cantidades pagadas a la contribuyente, declarando el resto como sujetas. Esto no ocurre en el ejercicio 2016, donde declara todos los rendimientos sujetos, por lo que en base a lo declarado por la Federación y a falta de aportación de la documentación requerida para acreditar la exención mencionada, no se admite lo alegado y se mantiene lo indicado en la propuesta."

Por otro lado, en respuesta a las alegaciones de la contribuyente por lo que atañe a la deducibilidad de gastos, son parcialmente estimadas y se razona del siguiente modo;

" En lo que se refiere a la deducibilidad de los Tickets o facturas simplificadas sin la identificación del destinatario del bien o servicio cabe indicar que, como ha señalado el Tribunal Económico Administrativo Central en varias ocasiones, cualquiera que sea la naturaleza del gasto que registren su deducción no es posible porque se trata de documentos que no reúnen los requisitos de las facturas y en los que ni siquiera está identificado el destinatario de tales servicios. Cuando la normativa exige la existencia de factura o documento equivalente, en todo caso exige que se trate de documentos que cumplan todos los requisitos de las facturas en cuanto reflejan servicios prestados por empresarios o profesionales a otro empresario o profesional, como es el contribuyente, siendo de especial importancia que no lleven consignada siquiera la identificación de quién es el destinatario del servicio, por lo que aunque el contribuyente los hubiera anotado en su libro de gastos, tampoco se acreditaría su vinculación a la actividad. Por ello, la falta de identificación del destinatario del servicio o entrega de bienes en una factura no puede ser considerada una simple anomalía formal que no impediría la deducción del gasto, ya que de aceptar este planteamiento se estaría permitiendo que un gasto soportado materialmente por una persona cuya identidad se desconoce, fuera deducido por cualquier persona que lo exhibiese ante la Administración tributaria.

- La competencia para la comprobación de los medios de prueba aportados como justificación de las deducciones y gastos y para la valoración de las mismas corresponde a los Servicios de Gestión e Inspección de la AEAT, siendo criterio de esta Administración no admitir como medio válido de prueba en derecho, la mera tenencia de tickets en los que no se encuentre impreso el nombre del destinatario del bien o servicio, porque resulta imposible la identificación del mismo. El requisito de registro en los libros de la actividad, aunque es obligatorio, no acredita la justificación del gasto si el documento aportado que sirve de soporte a su apunte, no refleja el nombre y la identificación del receptor del bien o servicio anotado como gasto de la actividad.

Los gastos justificados mediante tickets, se refieren mayoritariamente a repostajes (la interesada no posee vehículo ni aporta más documentación), comidas y desplazamientos. Dichos gastos, como se ha indicado en la propuesta, son susceptibles de pertenecer a la esfera privada, y la alimentación de actividad. No se admiten.

El punto quinto analiza asientos concretos no admitidos.

De los asientos 1 a 3, no admitidos por aportar extracto de movimientos bancarios, que no permitían verificar de que se trata ni la vinculación con la actividad, aporta en alegaciones facturas por 1.029 euros. Se admite dicho gasto.

Asientos 14-17. Indica que no puede cuestionarse la vinculación con la actividad del gasto de alojamiento y manutención. Aporta la factura del alquiler de vehículo y la confirmación por email del alquiler de una casa en Adelaida (Australia).

Se admite el coste del alquiler del coche por el resto de gasto registrado no admitido en propuesta, 209,92 euros.

Según la información que consta en internet (Queen Lizzy Townhouses) se trata de una casa de tres habitaciones. No aporta justificante que acredite el número de ocupantes de la misma. Teniendo en cuenta que el otro gasto de alojamiento aportado para el mismo viaje indicaba que era para 6 personas, y que se admitió dicho gasto en una sexta parte, a lo cual no ha presentado alegación alguna, y que no tienen sentido alquilar una casa para el exclusivo alojamiento de la interesada, se admite el gasto de 1.263,94 euros en la misma proporción, 210,66 euros.

- Del asiento 20, referido a gastos de manutención y varios no admitidos, indica que no se refieren a un único día, sino a un periodo amplio. Y, que cuando se admite el vuelo a Marruecos, no parece coherente afirmar que los gastos incurridos en esas fechas no acreditan su vinculación con la actividad. No aporta nada más.

De dichos gastos aporta tickets, sin más documentación que pueda vincularlos con la actividad. Como se indica, algunos no indican fecha, y otros resultan incompatibles con gastos realizados en las mismas fechas, como por ejemplo los realizados en España de los días 3 y 5 de mayo, periodo en el que afirma estar en Marruecos. Todas estas circunstancias manifestadas, añadida a la falta de documentación acreditativa de la relación con la actividad, llevan a este órgano a concluir su no admisión como gasto deducible.

Asiento 26. Aporta documentación identificando a la contribuyente. Se admite, 110 euros.

Asiento 35. Compra de un Smart watch, tarjeta sd. Alega que se trata de un reloj con programa de campos de competición, por lo que se trata de una herramienta de trabajo. No aporta más documentación. La utilidad de dicho programa en su profesión no implica la afectación exclusiva del reloj a la actividad. Se mantiene lo indicado en la propuesta.

Asientos 36 y 37, correspondientes al USA LPGA SCHOOL. Manifiesta que se ha incluido el gasto de la otra persona ya que se trata de su caddie español, más económico que utilizar los servicios de uno local. Por tanto, lo considera relacionado y deducible. No aporta otra documentación para acreditar lo manifestado.

No acredita, mediante contrato de servicios, pagos, etc, que se trate de su caddie, salvo por sus manifestaciones. Por tanto, no se admite.

Asientos 47 a 50 y 57 a 61. No se admite el gasto de comida. No entiende que la manutención no tenga relación con la actividad.

Dichos gastos, justificados mediante tickets, como se ha indicado en la propuesta, son susceptibles de pertenecer a la esfera privada, y la alimentación de la contribuyente, siendo una necesidad vital, no se considera un gasto necesario para la actividad. No se admite.

- Asiento 63, justificado mediante ticket. Indica que se trata la compra de material deportivo en EEUU. No aporta nada más.

Se trata de la compra de unas zapatillas deportivas (Nike Kaishi gs), tal y como se ve en el justificante. De acuerdo con la información obrante en la página de internet de la marca, no se trataría de un calzado específico de golf. Según la Consulta Tributaria Vinculante V0180-13-07, de fecha 23/01/2013, el carácter deducible de los gastos en los que se incurre con motivo de la adquisición de ropa queda condicionado por el principio de correlación con los ingresos, de tal forma que solo serán deducibles aquellos que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad. Añade la citada consulta que en la medida en que la ropa que se vaya a adquirir no tenga carácter de ropa específica de la actividad económica desarrollada, sin que dicha ropa sea exigida para el desarrollo de dicha actividad, no podrán deducirse las cantidades invertidas en su adquisición. Por tanto, a falta de prueba en contrario, no se admite.

Respecto a los gastos del viaje a Dubái, insiste en mencionar que encuentra contraria a la ST del TSJC la posición de la Administración, al no aceptar los tickets como justificante. Además, aporta información legible del vuelo (Avión 1 y avión 3) no admitido en propuesta.

Se admite el coste de los vuelos por 1.681,22 euros.

Respecto a los gastos de manutención, además de estar justificados mediante tickets, como se ha indicado, son susceptibles de pertenecer a la esfera privada, y la alimentación de la contribuyente, siendo una necesidad vital, no se considera un gasto necesario para la actividad. No se admiten. Manifiesta que la Oficina gestora no ha entendido los gastos inherentes a su tipo de actividad. Existen los denominados Libros de Campo, que son absolutamente necesarios para conocer las características del campo correspondiente. Aporta factura de los gastos incluidos de los asientos 17 (70 aud), 50,54, 60 y 67 (cada uno de 25 euros). Se admite el gasto por 147 euros.

- Del gasto de caddie no admitido, indica que en casos se contrata a personas del país en el que se desarrolla el campeonato y otras le acompaña un caddie de confianza al que se le paga el viaje y estancia, además de sus servicios. No aporta más documentación.

No se admite lo alegado, ya que no ha presentado ningún contrato ni justificante de pago o factura de ningún servicio de caddie.

Reitera que, en su actividad, de la que aporta descripción, los gastos de inscripción y de los denominados libros de campo de las competiciones de la Ladies European Tour, son gestionados directamente por dicho ente, reflejándose sus importes en el documento que adjuntó.

Dichos gastos ya fueron admitidos en propuesta."

La resolución del TEARM impugnada justifica la desestimación de la reclamación económico administrativa contra el acuerdo de liquidación provisional, por lo que respecta a la exención de los rendimientos de actividades profesionales satisfechos por la Real Federación Española de Golf, alegada por la reclamante, tras transcribir los artículos 7.m) de la LIRPF y 4 del Real Decreto 439/2007, con los siguientes razonamientos:

"A tenor de lo expuesto, y visto el expediente, teniendo en cuenta que la carga de la prueba recae en este caso sobre la interesada, según se extrae del artículo 105 de la Ley General Tributaria, al pretender beneficiarse de una exención prevista legalmente, este Tribunal considera que no ha quedado suficientemente acreditado el cumplimiento de los requisitos para el reconocimiento de la exención de los citados rendimientos. Si bien se considera probado por parte de la reclamante su condición de deportista de alto nivel, lo cual queda fuera de duda, no se ha aportado ningún documento adicional que pruebe fehacientemente que se trata de una ayuda económica de formación y tecnificación deportiva que sea financiada, directa o indirectamente, por las entidades mencionadas en el artículo 4.b) del RIRPF, dado que las propias facturas emitidas o el hecho de que no se haya practicado retención sobre los rendimientos no certifican el cumplimiento de los requisitos."

Con relación a los gastos regularizados, el TEARM razona del siguiente modo:

"Centrándonos en los gastos que han sido objeto de regularización por parte de la Oficina Gestora, en primer lugar, se han eliminado gastos de manutención y combustible por encontrarse los mismos justificados mediante tickets y no probar la debida correlación con la actividad (correspondiendo a los asientos 15, 20, 31, 48, 52, 58, 65, 70 del libro-registro), y un gasto que se atribuye a material deportivo por estar justificado mediante ticket (asiento 63). Igualmente, emplea la misma motivación la Administración para la no admisión como deducibles de parte de los importes correspondientes a derechos de inscripción en torneos y la totalidad de los gastos de los denominados libros de campo empleados en el golf (asientos 17, 50, 54, 60 y 67).

(...)

En el presente caso, no pueden admitirse los tickets que constan en el expediente como justificación suficiente de los gastos que permita su deducibilidad, pues algunos de ellos resultan ilegibles y respecto a los demás, o bien no resulta posible identificar quién o quiénes son los destinatarios de la operación, o bien tampoco acreditan la fecha de la misma. Este Tribunal no puede siquiera entrar a valorar la vinculación o no de tales gastos con la actividad desarrollada pues es un requisito mínimo e imprescindible que en los documentos que se aporten se identifique claramente el destinatario del bien o servicio prestado, para que sea posible la previa vinculación del mismo a la contribuyente. Respecto a los tickets de repostaje de Galp Energía España, S.A.U, localizados en Madrid, no consta que exista ningún vehículo afecto a la actividad, por lo que en ningún caso serían deducibles.

(...)

En lo que respecta al gasto por compra de un smart watch (asiento 35 del libro-registro), debe hacerse constar que este se trata de un elemento patrimonial indivisible, y como tal, el gasto derivado de su utilización está regulado de forma expresa en los artículos 29.1 de la Ley 35/2006 y 22 del Real Decreto 439/2007. En aplicación de la citada normativa, corresponde a la parte interesada acreditar que el citado reloj está afecto de forma exclusiva al ejercicio de la actividad o que, aunque se use en la esfera personal del contribuyente, esta utilización es accesoria y notoriamente irrelevante, definiendo el artículo 22.4 del Reglamento del IRPF la utilización de los elementos para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante cuando el uso personal es en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpe el ejercicio de dicha actividad.

La dificultad de su prueba y de su separación de otros gastos de igual naturaleza efectuados en la esfera privada, exige que el profesional disponga de algún procedimiento o sistema que dé lugar a las necesarias pruebas para acreditar ante la Administración tributaria que los gastos, además de reales, corresponden inequívocamente a la actividad realizada. Lo que no cabe es disponer sólo de los justificantes del gasto y no de la demostración de que dicho gasto obedeció a la necesidad profesional.

(...)

Por tanto, la deducción de este gasto está condicionada a su vinculación exclusiva con el desarrollo de la actividad y ello no ha quedado acreditado en el caso que nos ocupa, aportándose por la parte recurrente información comercial sobre el smart watch, en la cual se menciona su posible utilización para fines deportivos o de fitness, pero en ningún caso se recoge que el mismo sea únicamente susceptible de tal uso, ni mucho menos que sea una herramienta específica utilizable específicamente en el golf. Más aún, lo que refleja tal información aportada por la interesada es que el citado reloj inteligente puede utilizarse para hacer y responder llamadas, enviar mensajes, tomar fotos o reproducir música, recibir mensajes de diferentes redes sociales, y otras actividades poco o nada relacionadas con el ejercicio de su actividad, por lo que no se demuestra en modo alguno un uso exclusivo del elemento tal y como exige la norma.

(...)

El último grupo de gastos objeto de controversia son los relativos a los gastos de viaje y alojamiento, en relación a los diversos torneos internacionales a los que acude la interesada y sus acompañantes.

La Oficina Gestora admite únicamente como gasto deducible el importe de tales gastos correspondiente a la parte proporcional a una única persona, en la medida en que no considera acreditada la correlación con los ingresos del gasto correspondiente a los acompañantes.

Al respecto, la recurrente alega que "se produce con carácter general el gasto de los servicios del caddie que debe acompañar al profesional en los torneos. En ocasiones, el servicio se presta directamente por personas del país en que se desarrolla el campeonato, según puede ser exigido por la organización y, en otras, acompaña al profesional el caddie de su confianza al que se le paga viaje y estancia, además de sus servicios".

En este punto, este Tribunal comparte la motivación realizada por la Oficina Gestora, en tanto que para que pueda ser admitida la correlación de estos gastos con la actividad, debe probarse que los mismos se corresponden con los conceptos que alega la contribuyente, mediante cualquier medio de prueba válido en Derecho. Dado que no constan en el expediente pruebas adicionales al propio justificante del gasto incurrido para dos personas, como podrían ser un contrato que identifique y vincule laboral o profesionalmente a dicho acompañante a la contribuyente, nóminas o facturas de aquel por prestación de servicios, no puede admitirse la deducibilidad del gasto."

Las alegaciones de la parte demandante en defensa de su pretensión son, en síntesis, las siguientes:

1.- Procede la exención de los rendimientos satisfechos por la Real Federación Española de Golf por importe de 16.880 euros, dado que esta no practicó retención sobre tal remuneración y ante el hecho de que la demandante es deportista de alto nivel.

Existe una duplicidad de ingresos en la actividad profesional de jugadora de golf, no solamente en cuanto al Ladies European Tour, cuya cifra total ha sido añadida arbitrariamente al importe de ingresos reflejados en imputaciones de terceros, sino también en cuanto a otros campeonatos citados en el resumen aportado por dicho ente.

Así lo acredita la documentación que consta en el expediente de gestión, concretamente examinando el libro de facturas emitidas puede comprobarse que en él figuran los rendimientos obtenidos del Ladies European Tour, registrados en los números 15, 18 y 22, por unos importes de 2.052,89€, 2.900,00€ y 1.250,00€, respectivamente, lo que hace un total de 6.202,89€, y ese importe figura duplicado en la liquidación provisional emitida por la Oficina de Gestión tributaria, que lo ha añadido a las cifras que figuraban en la declaración impositiva.

En consecuencia, la cifra de ingresos reflejada en la liquidación provisional emitida debe reducirse, por una parte, en 16.880,00€ exentos, y por otra, en 6.202,89€, duplicados.

2.- Existen justificantes de la totalidad de los asientos reflejados en los Libros registro, concretamente tickets, y corresponden a la actividad profesional desarrollada por la compareciente en el extranjero. Se llama la atención sobre la acreditación de los gastos de manutención y combustible de forma genérica, así como sobre los gastos transporte de ida y vuelta al lugar de realización de la actividad, y a los conexos a los torneos celebrados en el extranjero, como el gasto de caddy en una competición de golf.

Respecto de los gastos de combustible afirma que están conectados con la actividad, al localizarse las estaciones de servicio para el correspondiente repostaje en las poblaciones próximas a las de desarrollo de los torneos.

La deducibilidad del gasto por la compra de un modelo especial de Smart watch, se justifica en que es un reloj con programa de los campos de competición del golf, que señala las mediciones de la distancia a la bandera del hoyo correspondiente, por lo que se trata de una herramienta de trabajo, siendo irrelevante la utilización para fines personales, pues en la vida "normal" no se requiere la prestación de las mediciones descritas.

Las alegaciones de la Administración demandada en sustento de su pretensión son, en síntesis, las recogidas en la resolución del TEARM recurrida, destacando que el demandante no cumple las reglas de deducibilidad de gastos establecidas en la normativa del IRPF y en la LGT, para la determinación del rendimiento

de actividades económicas en régimen de estimación directa, ya sea por falta de concurrencia de los requisitos normativos, ya sea por insuficiencia probatoria de los hechos correspondientes.

Asimismo, señala que no se acredita la duplicidad en los ingresos alegada, pues se trata, como se advierte en la propia alegación, de asientos distintos, espontáneamente declarados por la demandante, de modo que no se ha producido ajuste alguno de incremento de ingresos por razón de los mismos.

Segundo. *Los ingresos computables.*

La Administración tributaria, partiendo de la documentación aportada por la contribuyente, concretamente facturas, concluye que el total de ingresos computables es de 46.943,25 euros, frente a la pretendido por la parte demandante, quien aduce su reducción en 16.880,00€ por los rendimientos exentos, y en 6.202,89€ por los rendimientos duplicados.

La parte demandante sostiene que debe gozar de la exención prevista en el artículo 7.m) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) respecto a los rendimientos de actividades profesionales satisfechos por la Real Federación Española de Golf.

Dispone el precepto legal expresado que estarán exentas:

"m) Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente."

En desarrollo de tal previsión legal, preceptúa el 4 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que:

"A efectos de lo previsto en el artículo 7.m) de la Ley del Impuesto, estarán exentas, con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

b) Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español."

Como se deduce de la normativa expuesta, la exención expresada supone un beneficio fiscal aplicable a las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva, entregadas por determinados Organismos del Deporte a los deportistas de alto nivel, y están vinculadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con la federaciones deportivas españolas o con los Comités Olímpico o Paralímpico Españoles, debiendo ser financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, la Asociación de Deportes Olímpicos o alguno de los Comités citados.

Pues bien, aunque consta acreditado que la demandante ostenta la condición de deportista de alto nivel, no ha quedado suficientemente probado el cumplimiento de los requisitos exigidos para el reconocimiento de la exención de los citados rendimientos, pues no se justifica que se trate de una ayuda económica de formación y tecnificación deportiva que se encuentre financiada, directa o indirectamente, por las entidades mencionadas en el artículo 4.b) del RIRPF, sin que el mero hecho de que no se hubiera practicado retención por la Real Federación Española de Golf sobre los rendimientos implique el cumplimiento de tales requisitos, máxime cuando en ejercicios fiscales anteriores sí se manifestó expresamente por dicha Real Federación el carácter exento de determinados rendimientos abonados a la declarante, lo que no aconteció en relación con las cantidades abonadas en el ejercicio fiscal controvertido.

Por ello, debe ser rechazada la exención fiscal reclamada.

Por otro lado, se refiere a determinados rendimientos que constan en el libro de facturas emitidas, concretamente los obtenidos del Ladies European Tour, registrados en los números 15, 18 y 22, por unos importes de 2.052,89€, 2.900,00€ y 1.250,00€, respectivamente (un total de 6.202,89€), afirmando que esos importes figuran duplicados en la liquidación provisional emitida por la Oficina de Gestión tributaria, que los ha añadido a las cifras que figuraban en la declaración impositiva.

Por ello, sostiene la demandante que la cifra de ingresos que figura en la liquidación debería ser reducida, en la suma de los importes duplicados señalados, es decir, 6.202,89 €.

Esta afirmación de la parte demandante se encuentra desprovista de prueba alguna y la alegada duplicidad de computo de ingresos no se encuentra debidamente justificada, ni tan siquiera explicada pues se trata de ingresos que constan en la documentación aportada por la propia interesada, declarados por la misma.

En consecuencia, este motivo de impugnación debe ser rechazado.

Tercero. *La deducibilidad de los gastos declarados por el ejercicio de actividades económicas.*

En segundo lugar, resulta controvertido si resultan deducibles los gastos declarados en relación con la actividad económica de jugadora de Golf realizada por la recurrente, que han sido rechazados por la Administración tributaria en los términos antes expuestos.

Sobre la deducibilidad de los gastos de actividades económicas con carácter general.

A) Normas sustantivas generales.

El artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (LIRPF) dispone que: "se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Tal como se prevé en el artículo 28 LIRPF, el rendimiento neto de las actividades económicas " se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva".

En virtud de esta remisión, resulta aplicable, por razones temporales, lo dispuesto en 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, según el cual:

"En el método de estimación directa, la base imponible se calculara?, 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".

También resultan de aplicación, los artículos 14.1.e) y 19 de dicha ley, estableciendo este último que:

"1 . Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

[...]

3 . 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 su parte, el artículo 51 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) determina que " el método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizara? las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria".

B) Sobre los medios de prueba.

En cuanto a la acreditación de los gastos fiscalmente deducibles, el art. 106.4 de la misma Ley añade 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 documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones" (Este último párrafo fue introducido por Ley 34/2015, de 21 de septiembre).

Es más, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización de la entrega, servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en relación a la actividad profesional desarrollada por el contribuyente, por lo que la existencia de la factura resulta insuficiente por si sola para acreditar el carácter deducible de los gastos (sentencias de esta Sala, Sección 5ª, de 14 de febrero de 2019, recurso contencioso-administrativo 655/2017, de 7 de febrero de 2019, recurso contencioso-administrativo 520/2017).

Desde luego, ello no supone que no quepa acreditar la existencia, naturaleza y finalidad de los gastos por otros medios de prueba diferentes a la factura, ex artículo 106.1 LGT, como pueden ser los tiques o meros recibos, pero en este caso se requiere necesariamente de otros medios complementarios de prueba para justificar la deducibilidad del gasto. Recuérdese que el artículo 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", remisión que debe entenderse a los artículos 1214 y siguientes del Código Civil y 299 y siguientes de la LEC, lo que implica, en el caso de los documentos privados, que la valoración de su fuerza probatoria debe realizarse al amparo de lo que dispone el artículo 326 LEC y el art. 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario.

Ahora bien, como ha reiterado la Sección 5ª de esta Sala (Sentencias de 24 de enero de 2019, recurso contencioso-administrativo 348/2017, de 27 de junio de 2018, recurso contencioso-administrativo 865/2018, y de 24 de mayo de 2017, recurso contencioso-administrativo 1126/2015) en relación con los tiques aportados a los efectos de justificar gastos, sin ningún otro elemento probatorio adicional, resultan claramente insuficientes para justificar la vinculación de los gastos a la actividad profesional desarrollada, por lo que resulta evidente que no procede su deducibilidad, puesto que la falta de identificación del destinatario del servicio documentado en un ticket o factura no puede ser considerada una simple anomalía formal que no impediría la deducción del gasto, ya que de aceptarse este planteamiento se estaría permitiendo que un gasto, soportado materialmente por una persona cuya identidad se desconoce, pudiera ser deducido por cualquier otra persona que lo exhibiese ante la Administración tributaria [entre las más recientes sentencias de 5-10-2022, (rec. 408/2020), de 13-07-2022, (rec. 675/2020) y de 6-07-2022, nº 334/2022, (rec. 244/2020)].

C) Sobre la carga de la prueba.

Dispone el artículo 105 LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil:

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2020 (recurso 4258/2018), nos recuerda que " una constante jurisprudencia pone de manifiesto [que] el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT , en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que

toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo" [Declaraciones a las que se remiten, entre otras muchas, sentencias posteriores del Tribunal Supremo como las de 18 de mayo de 2020 (recurso 4002/2018), 13 de octubre de 2022, (recurso 2151/2021) y 17 de octubre de 2022 (recurso 3521/2021)].

De forma más concreta, la jurisprudencia tiene declarado que corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad [Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 8 de marzo de 2012 (Recurso 3780/2008)]. La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 22 de mayo de 2015 (Recurso 202/2013) razonaba 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 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -antiguo artículo 1214 del Código Civil -, que determina a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos".

Por consiguiente, para cumplir con tal carga, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar tanto que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas, como que están afectos a la actividad empresarial o profesional de quien pretende deducirse el importe del gasto soportado en su adquisición. El gasto debe responder a un hecho económico real, es decir, debe responder a la contraprestación de operaciones efectivamente realizadas y no simuladas o ficticias, aunque estén registradas contablemente. De manera que la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas.

En definitiva, solo son deducibles los gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad y que sean necesarios para la obtención de los ingresos, para lo cual deben quedar convenientemente justificados, recayendo sobre el contribuyente la carga de tal prueba, destacándose que a los efectos probatorios, además de que se haya procedido a la debida contabilización de los gastos y su reflejo en los libros registro correspondientes, adquiere especial relevancia la factura de los mismos.

Pues bien, pretendiendo la parte demandante la deducción de una serie de gastos declarados para calcular el rendimiento neto de su actividad profesional, con motivo de su autoliquidación del IRPF, es evidente que recaía sobre aquella la carga de acreditar tanto su existencia como su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos, como declara nuestra jurisprudencia.

Cuarto. *El juicio de la Sala sobre la deducibilidad de los gastos declarados por el obligado tributario.*

Realizadas las anteriores consideraciones generables acerca de la deducibilidad de los gastos vinculados a actividades económicas, examinemos a continuación los diferentes gastos declarados por la recurrente cuya deducción pretende, a fin de verificar si procede la misma.

Con carácter previo al examen de los concretos gastos a que hace referencia la parte demandante en su escrito de demanda, conviene poner de manifiesto que las consideraciones generales acercan de la carga de la prueba y su distribución entre el contribuyente y la Administración, se oponen frontalmente a la doctrina jurisprudencial expresada en el fundamento de derecho anterior.

Reiteramos ahora que corresponde al contribuyente la carga de acreditar tanto su existencia como su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos.

Igualmente, debemos advertir que, al cuestionar el proceder de la oficina gestora de la AEAT, la parte demandante se limita a hacer genéricas e imprecisas afirmaciones acerca de la deducibilidad de los gastos rechazados en la liquidación tributaria, sin proceder a su debida individualización. Es decir, se limita a descalificar la negativa de la Administración tributaria a aceptar su deducibilidad con argumentaciones generales, sin detallar en relación con cada uno de los gastos el motivo por el que entiende que debió considerarse probada tanto su existencia como su vinculación con la actividad profesional de la demandante.

Ante las consideraciones generales realizadas por la parte demandante sobre la acreditación de sus gastos mediante tickets, hemos de remitirnos a los razonamientos antes realizados acerca de la insuficiencia de este medio de prueba para acreditar la deducibilidad de los gastos, es decir, para justificar la vinculación de los gastos a la actividad profesional desarrollada, por lo que resulta evidente que no procede su deducibilidad. Como decimos, la falta de identificación del destinatario del servicio documentado en un ticket o factura no nominativa impide la deducción del gasto, pues de lo contrario se posibilitaría que un gasto, soportado materialmente por una persona cuya identidad se desconoce, pudiera ser deducido por cualquier otra persona que lo exhibiese ante la Administración tributaria, convirtiéndose el ticket en una especie de justificante de gasto "al portador" que podría ser

utilizado por cualquier persona que estuviera en posesión de ese documento, con las posibles cesiones de justificantes entre distintos empresarios o profesionales que tuvieran la necesidad de acreditar gastos ante la Administración tributaria, lo que resulta inaceptable (en este sentido se ha pronunciado esta Sala, Sección 5ª, entre otras, en sentencia de 25 de abril de 2018, recurso 203/2018).

A propósito de la utilización de los tickets, esta Sala, Sección 5ª, ha señalado (Sentencias de 27 de junio de 2018, recurso 865/2018, y de 24 de mayo de 2017, recurso 1126/2015), en relación con tiques aportados a los efectos de justificar gastos, que "sin ningún otro elemento probatorio adicional, resultan claramente insuficientes para justificar la vinculación de los gastos a la actividad profesional desarrollada, por lo que resulta evidente que no procede su deducibilidad".

Además, no debe olvidarse que el art. 2.2.a) del Real Decreto 1496/2003 exige en todo caso expedir facturas en aquellas operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación (en este sentido, se ha pronunciado esta Sala, Sección 5ª, entre otras, en la sentencia 620/2018 de 10 diciembre de 2018, recurso 332/2017).

Es más, para que tales tickets fueran deducibles, no solo deberían cumplir todos los requisitos de las facturas, reflejando los servicios prestados y la identificación de quién es el destinatario del servicio, sino que tendría que quedar acreditada su vinculación a la actividad. En efecto, la exigencia de probar la vinculación de cada gasto con la actividad no puede ser suplida afirmando una genérica necesidad de efectuar gastos para la obtención de los ingresos, pues ello supondría admitir el carácter deducible de todos los gastos declarados sin necesidad de demostrar las concretas circunstancias económicas o profesionales que exigen su realización en cada caso, lo que resulta inadmisibles ya que implicaría dejar a la voluntad del contribuyente la cuantificación de la base imponible del impuesto.

Y tampoco basta con alegar que los gastos cuya deducción se pretende son razonables y proporcionados, toda vez que la indudable existencia de gastos en el desarrollo de cualquier actividad económica no exime de la carga de probar el carácter deducible de cada uno de ellos, para lo que es necesario su justificación con factura expedida a nombre del contribuyente y demostrar la vinculación del gasto con el ejercicio de la actividad (destinatario y circunstancias que exigieron realizar el gasto), exigencias probatorias que no pueden sustituirse con presunciones ni con afirmaciones genéricas que pretenden dar cobertura a gastos muy diversos, pues una mera atención social no supone una necesidad para la obtención de los ingresos (véanse las sentencias de la Sección 5ª de esta Sala de 29 de enero de 2019, recurso 349/2017, y de 28 de junio de 2017, recurso 1333/2015).

En efecto, la parte actora se limita a afirmar la vinculación de determinados gastos con la actividad económica desarrollada de forma genérica, sin soporte probatorio suficiente acerca de su afectación a dicha actividad, como ocurre con gastos de estancia, manutención, transporte y combustible.

Además, se pretende la deducibilidad de tales gastos, pese a no estar debidamente justificados, al constar solo en meros tickets, documentos no válidos o documentos ilegibles.

La liquidación tributaria admite la deducibilidad de gastos cuya relación con la participación de la declarante en los torneos de golf es evidente, de inscripción de los mismos u otros propios de tal participación, siempre y cuando se encuentren debidamente justificados. Sin embargo, no cabe aceptar determinados gastos vinculados al alegado empleo de los servicios de un caddie español en un concreto torneo, quien, según refiere la demandante, le habría acompañado en su viaje a EEUU LPGA School (viaje y alojamiento), pues no consta en modo alguno la contratación de los servicios de caddie ni justificante de pago de tales servicios al mismo.

Por lo que respecta al gasto de adquisición de un modelo especial de Smart watch, con independencia de que contenga un programa de utilidad en las competiciones de golf y que pueda ser empleado para fines deportivos, no consta en modo alguno que sea únicamente susceptible de tal uso, ni mucho menos que sea se trate de un utensilio específicamente ideado para su uso en el golf. Por el contrario, se trata de un reloj inteligente que tiene prestaciones de la más variada índole - hacer y responder llamadas, enviar mensajes, tomar fotos o reproducir música, recibir mensajes de diferentes redes sociales, etc- que no tienen relación alguna con tal actividad deportiva y susceptibles de un uso para fines particulares.

Por consiguiente, no cabe estimar acreditado que dicho elemento patrimonial, calificado como indivisible, se encuentre afecto a la actividad económica desarrollada por la contribuyente, puesto que resulta susceptible de ser utilizado simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, sin que conste que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante, de conformidad con lo previsto en el artículo 29 de la LIRPF y en el artículo 22 del RIRPF.

Lo cierto es que frente a las razones expresadas en la liquidación tributaria recurrida, que analiza y motiva la admisión o denegación como deducibles de los diferentes gastos declarados en relación con cada una de los torneos en que intervino la declarante, la parte demandante se limita a hacer afirmaciones genéricas que no desvirtúan las razones expresadas en la liquidación tributaria para denegar su deducibilidad, bien sea por no haberse justificado debidamente su existencia con documentación válida al efecto, bien sea por no constar su relación con la actividad profesional en los términos exigidos por la jurisprudencia, o por ambas razones. En ocasiones se aportan meros tickets y otras los documentos justificativos presentados resultan ilegibles.

A lo expuesto debe añadirse que resulta relevante a estos efectos el hecho de que en varios de los torneos y los consiguientes viajes realizados la declarante viajara acompañada, lo que justifica que solo parcialmente se aceptara la deducibilidad de algunos de los gastos -en la parte proporcional correspondiente a la declarante- y exige que la atribución de otros gastos a aquella quedara debidamente justificada, no aceptándose lo meros tickets a tal efecto, pues pueden pertenecer a personas diferentes o responder a necesidades meramente particulares y ajenas al desarrollo de la actividad profesional y los ingresos de la misma.

En definitiva, frente al discurso genérico del demandante, se constata que en la liquidación impugnada se exponen las razones por las que se rechaza la deducibilidad de los gastos referidos, refiriéndose de forma detallada a cada uno de ellos, como se ha expuesto.

En consecuencia, no cabe aceptar la deducibilidad de los gastos alegada por la parte demandante.

Por todo lo expuesto, procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo

Quinto. Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer las costas causadas en este procedimiento a la parte que ha visto rechazadas todas sus pretensiones, al no apreciarse que el caso presentara serias dudas de hecho o de derecho.

No obstante, a tenor del apartado tercero de dicho artículo 139 la imposición de las costas podrá ser "a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima" y la Sala considera procedente, atendida la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, limitar la cantidad que, por los conceptos de honorarios de Abogado y derechos de Procurador, ha de satisfacer a la parte contraria la condenada al pago de las costas, hasta una cifra máxima total de dos mil euros (2.000€), más la cantidad que en concepto de IVA corresponda a la cuantía reclamada.

FALLAMOS

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto el Procurador don Jorge Deleito García, en nombre y representación de doña Candida, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de junio de 2022, por la que se estima la reclamación económico-administrativa número NUM000, presentada contra el acuerdo sancionador, dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM001, presentada contra el acuerdo de liquidación, dictado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016.

Se condena al pago de las costas causadas en el presente recurso a la parte demandante con la limitación que respecto de su cuantía se ha realizado en el último fundamento de derecho.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. 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 2609-0000-93-0993-22 (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 2609-0000-93-0993-22 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.

