

■ **Tribunal Superior de Justicia Cataluña núm. 773/2005 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección I)**

■ **Sentencia** de 30 de junio de 2005

■ **Ponente: Ilmo. Sr. D. Emilio Rodrigo Aragonés Beltrán.**

IS. Gastos deducibles. Carga de la prueba.

En relación a la deducibilidad de ciertos gastos el Tribunal estima la pretensión del contribuyente haciendo consideraciones de interés sobre la carga de la prueba y sobre el sentido que debe atribuirse al art. 14.1 a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995. Las cuestiones controvertidas se referían a la deducción de las cuotas de leasing correspondientes al vehículo y a gastos en obsequios y comidas para promocionar la empresa.

Fundamentos de derecho

Segundo.- La controversia litigiosa gira en torno al carácter deducible o no de los gastos de la actividad profesional de Arquitecto del recurrente reseñados en detalle en los antecedentes I a 5 de la resolución impugnada del TEARC y en el Hecho III de la demanda. Se trata, en síntesis, de gastos en bares y restaurantes; de combustible, aparcamiento, taxi y peajes; obsequios; y viajes a Palma de Mallorca y La Seo de Urgell.

Todos estos gastos constan debidamente contabilizados por el recurrente en sus registros fiscales, pero son rechazados por la Inspección y por la resolución impugnada, bien por defectos de la documentación (tickets, facturas sin destinatario) o bien por no acreditarse por el recurrente la relación con la actividad.

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

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

Tal conclusión resulta, en primer lugar, de la doctrina más actual, que sostiene que en un procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración en base, sobre todo, a la vigencia del carácter inquisitivo de este tipo de procedimientos (arts. 111.1.b y 109.1.1 LGT/1963). Es a la Administración a la que compete averiguar la verdad material, más allá de la que presenta el contribuyente, y debiendo desplegar al efecto todos los medios a su alcance, medios absolutamente exorbitantes, declarando en tal sentido la (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 9 julio de 1996) que dada la posición de la Administración, es lógico que sobre ella recaiga la carga de la prueba, pues si es una parte interesada, pero que goza de prerrogativas inherentes al régimen administrativo para decidir por sí los conflictos que se planteen con alguno de los sujetos que con ella se relacionan, debe utilizar tales prerrogativas, no sólo en orden a la decisión, sino también en orden a la instrucción del procedimiento.

En segundo término, la misma concreta cuestión relativa a la afectación de vehículos a actividades empresariales o profesionales ha sido abordada con posterioridad a los ejercicios aquí enjuiciados y para un tributo diferente, por el propio legislador, sin duda consciente de las dificultades prácticas que acarrea...

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

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

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

Cuarto.- La aplicación de la anterior doctrina al caso enjuiciado lleva a la íntegra estimación del recurso, porque, si bien a pesar de los esfuerzos probatorios del recurrente (que ha aportado copias de los libros de visitas a obras, documentación sobre encargos y honorarios de obras e incluso prueba testificar sobre sus actividades) no puede afirmarse con rotundidad que haya quedado acreditada la relación o afección concreta de los gastos discutidos con la actividad pro-

fesional, no es menos cierto que las argumentaciones de la Inspección carecen de cualquier sustento probatorio y se basan en meras conjeturas o sospechas.

Probada la realidad de los gastos y su contabilización, hay que entender, como ha quedado adelantado, que el gasto corresponde con la actividad y ha de ser la Inspección la que pruebe lo contrario, salvo que una norma legal exprese excepción esta regla para casos o bienes concretos.

Quinto.- Por otra parte, el art. 14.1.a) de la Ley 43/1995 señala que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades, pero «No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos».

Esta norma, de carácter interpretativo para ejercicios anteriores a su vigencia, impide excluir como gastos fiscalmente deducibles los realizados para promocionar, de forma directa o indirecta, la prestación de servicios en cuestión, así como los correlacionados con los ingresos.

En el caso enjuiciado, ni la naturaleza de los gastos en obsequios o en comidas, ni su proporción con los ingresos, permite poner en cuestión su correlación con ellos y su finalidad de promoción, racionalmente entendida en relación a la concreta actividad profesional de que se trata. Y sin que pueda exigirse una prueba imposible o diabólica de concreta relación con cada específico ingreso de tales gastos.

Por fin, la propia resolución del TEARC impugnada recoge que por aplicación del art. 115 LGT/1963, a falta de factura completa y reglamentariamente librada, nada impide que se acredite la efectividad del gasto acudiendo a cualquier otro medio admisible en Derecho. Y tampoco aquí caben exigencias de imposible cumplimiento, pues, a manera de ejemplo, acreditados los desplazamientos correlacionados con la actividad, no puede cuestionarse que el ticket de la autopista correspondiente no sea medio bastante de prueba del gasto.

SEXTO La estimación del recurso respecto de las liquidaciones giradas conlleva la anulación de las sanciones tributarias impuestas, que, en todo caso, desconocen los principios que han de inspirarlas, pues una incertidumbre sobre la prueba o realidad de un gasto no puede nunca servir de base a la imposición de un sanción, con vulneración del principio constitucional de presunción de inocencia. ■