



Roj: **STSJ CAT 2928/2019 - ECLI: ES:TSJCAT:2019:2928**

Id Cendoj: **08019330012019100316**

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

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **28/03/2019**

Nº de Recurso: **265/2016**

Nº de Resolución: **318/2019**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 265/2016

Partes: Jose Francisco C/ TEAR

S E N T E N C I A N º 318

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

Dª. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D. RAMON GOMIS MASQUÉ

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

En la ciudad de Barcelona, a veintiocho de marzo de dos mil diecinueve .

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 265/2016, interpuesto por Jose Francisco , representado por el/la Procurador/a D. CECILIA DE YZAGUIRRE MORER, contra TEAR , representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el/la Ilmo/a. Sr/a. Magistrado/a DON JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO.

PRIMERO.- Por la representación procesal de Jose Francisco se interpone recurso contencioso-administrativo contra la actuación administrativa que se cita en el fundamento de derecho primero mediante escrito registrado en este Tribunal en fecha 12 de abril de 2016.

SEGUNDO.- Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes actora y demandada, llegado su momento y por su orden respectivo, los trámites conferidos de demanda y de contestación, en cuyos escritos respectivos, en virtud de los hechos y los fundamentos de derecho que en ellos constan, solicitan respectivamente la anulación de la actuación administrativa objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites procesales que aparecen en autos, habiéndose



formulado los escritos de conclusiones por las partes actora y demandada, se señala día para votación y fallo, lo que tiene lugar en la fecha fijada.

TERCERO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

PRIMERO.- El objeto del presente recurso contencioso-administrativo reside en las pretensiones formalizadas por las partes litigantes en el proceso en torno a la impugnación jurisdiccional por la actora de la resolución de fecha 26 de octubre de 2015 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se acuerda " *estimar en parte la presente reclamación, anulando el acuerdo de liquidación impugnado y retrotrayendo las actuaciones de conformidad con lo expuesto en el fundamento de derecho quinto de la presente reclamación confirmando el resto de gastos regularizados* "; se trata de la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta en fecha 17 de mayo de 2013 contra el acuerdo dictado en fecha 12 de abril de 2016 por la Administración de Sabadell, Agencia Estatal de Administración Tributaria, de liquidación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011 (importe a devolver de 443,46 euros). En lo concerniente a la controversia sobre deducibilidad de gastos por desplazamientos, se reproduce a continuación y en parte los hechos 3, 4, 5 y 6 y el fundamento de derecho 6 de la resolución económico-administrativa recurrida:

"HECHOS.

3.- La oficina gestora, con fecha 14/01/2013 practicó propuesta de liquidación provisional en la que se realiza la regularización que consta, que minora los gastos declarados de actividades económicas en 11.537,76 € (10.452,97 euros de una actividad y 1.084,79 € de la segunda actividad), resultando una devolución de 139,72 €. Notificada la propuesta en fecha 22/01/2013, en su motivación se hace constar lo siguiente:

(...) - Se eliminan los registros número 3, 6, 7, 12, 14, 16, 23, 25, 26, 30, 33, 35, por un total de 9.690,82 euros. Todos estos registros corresponden al concepto varios, (ordenes viaje mes) pero no aporta justificantes de los gastos incurridos, únicamente algunos tiques de los mismos. El artículo 28.1 de la Ley del IRPF establece que 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. A su vez, el artículo 30 del Reglamento del Impuesto ,

- De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. La deducibilidad de los gastos está condicionada, además, a que queden convenientemente justificados mediante el original de la factura o documento equivalente y registrados en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas.

- El Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29) ha aprobado el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación que dispone en su artículo 2, apartado 2 letra a) que deberá expedirse factura en las operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal.

En el presente caso nos encontramos con un conjunto de gastos de los que no se prueba su vinculación con la actividad ni están justificados mediante el original de la factura, aportándose como justificante de los mismos unos tiques. De conformidad con lo establecido en el artículo 30 del Reglamento el conjunto de las provisiones y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, apartado éste en el que tienen cabida aquellos gastos. (...)

4.- Efectuado el trámite de audiencia, y presentadas en fecha 01/02/2013 las alegaciones que constan, la Oficina Gestora practicó en fecha 12/04/2013 liquidación provisional, que minora finalmente los gastos declarados en la primera actividad en 10.452,97 € (ingresos 40.500,00 € y gastos de 8.959,35 €), resultando finalmente una devolución de 443,46 €. Notificada por el servicio de correos en fecha 23/04/2013, y por acceso a Sede Electrónica en fecha 24/04/2013, en su motivación se hace constar lo siguiente: (...)

- Se eliminan los registros número 3, 6, 7, 12, 14, 16, 23, 25, 26, 30, 33, 35, por un total de 9.690,82 euros. Todos estos registros corresponden al concepto varios, (ordenes viaje mes) pero no aporta justificantes de los gastos incurridos, únicamente algunos tiques de los mismos. El artículo 28.1 de la Ley del IRPF establece que 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. A su vez, el artículo 30 del Reglamento del Impuesto, añade una serie de especialidades para la determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación directa simplificada, en relación con las amortizaciones, las provisiones y los gastos de difícil justificación.

- Por su parte, el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), dispone que 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.

- De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. La deducibilidad de los gastos está condicionada, además, a que queden convenientemente justificados mediante el original de la factura o documento equivalente y registrados en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas.

- El Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29) ha aprobado el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación que dispone en su artículo 2, apartado 2 letra a) que deberá expedirse factura en las operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal.

- En el presente caso nos encontramos con un conjunto de gastos de los que no se prueba su vinculación con la actividad ni están justificados mediante el original de la factura, aportándose como justificante de los mismos unos tickets. De conformidad con lo establecido en el artículo 30 del Reglamento el conjunto de las provisiones y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, apartado éste en el que tienen cabida aquellos gastos. (...)

5.- Disconforme con la liquidación practicada, el reclamante interpuso en fecha 17/05/2013 la presente reclamación económico-administrativa, manifestando su disconformidad con la misma y reafirmando en las alegaciones efectuadas en el trámite de audiencia a la propuesta de liquidación.

En las mismas el reclamante aduce que se habían declarado rendimientos por dos actividades económicas: actividad como profesor de formación profesional (IAE 824) y actividad de alquiler de locales industriales (IAE 861.2).

Respecto de la actividad de profesor de formación profesional (que es la única que finalmente queda regularizada en la liquidación provisional), no se consideran deducibles los gastos relativos a dos partidas: (...) gastos por conceptos varios (básicamente órdenes de viaje).

En relación a las órdenes de viaje, se expone que se desarrolla una actividad de profesor de formación profesional, orientada a otros profesionales que pertenecen o trabajan en empresas en diferentes ámbitos de actuación en todo el territorio nacional, por lo que más del 60% del tiempo de ejercicio de la referida actividad se realiza en las instalaciones de los clientes donde se imparten los cursos, y el resto de dedicación se realiza en el domicilio del sujeto pasivo donde prepara los cursos a impartir y realiza las tareas administrativas y de gestión.

En la mayoría de ocasiones el contribuyente es contratado por empresas que se dedican también a la formación profesional (Salve Consultoría SL, Altair Consultores SA) y que a su vez estas empresas son contratadas por los clientes finales. Los clientes finales a los que se realiza la actividad profesional como formador están en todo el territorio español (Peugeot, Volkswagen, Audi, Bosch, Altair, etc), pudiendo observar que el sector de la distribución del automóvil es al que se vuelca su actividad formativa (gerentes, directores de postventa...). Estos clientes desarrollan la formación concentrando grupos por todo el territorio español. Los cursos no todos tienen la misma duración, pudiendo ser de un día o una semana. En ocasiones los viajes se realizan en avión o tren y en otras ocasiones en vehículo propio. Cuando se realizan en avión o tren dichos gastos se realizan a cargo del cliente final y es éste quien los contrata directamente y remite el localizador al contribuyente, por ello dentro de los gastos deducidos y aportados por el contribuyente no constan dichos gastos de avión/tren, en ningún caso el sujeto pasivo se ha deducido estos gastos.

Es cuando los viajes se realizan en vehículo propio, cuando se deducen los gastos por kilometraje, peajes, etc, quedando justificado en las liquidaciones que el reclamante realiza.



No se deducen en ningún caso los gastos correspondientes a hotel, porque al igual que los gastos de avión/tren, el hotel es contratado y pagado directamente por el cliente final, enviando el localizador al sujeto pasivo.

Los únicos gastos que se deducen por el sujeto pasivo son los gastos que los clientes no abonan directamente y si abona el reclamante, tales como los de manutención, desplazamientos interurbanos (taxis, metro, autobús, etc) gastos imputables y justificados, que además como la propia administración expone constan en el libro registro contable del contribuyente. Son gastos generados en los viajes realizados por la actividad profesional y en fechas que concuerdan con los períodos de las liquidaciones que se realizan por el reclamante a sus clientes. Todos estos gastos son imprescindibles puesto que sin los mismos resultaría imposible la realización de la actividad. (...).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

5.- Expuesta la normativa tributaria en cuanto a la determinación de la actividad económica, procede analizar la deducibilidad de los gastos minorados. (...)

6.- En segundo lugar, respecto de los gastos deducidos por el reclamante como **órdenes de viaje del mes**, y que la gestora ha eliminado por no aportarse justificantes de los gastos incurridos sino únicamente algunos tiques de los mismos, el reclamante aduce su deducibilidad al tratarse de gastos necesarios en el desarrollo de la actividad de formación que desarrollada por todo el territorio nacional y que recogen gastos de manutención, desplazamientos interurbanos y urbanos (taxis, metro, autobús, etc).

Tal y como consta en el expediente, para justificar estos gastos registrados de forma agrupada por meses, el reclamante aporta unas fichas, confeccionadas por él mismo, en las que incluye cantidades por los gastos incurridos en los desplazamientos realizados (dietas por kilometraje, comidas, desayunos, transportes, etc). En las mismas el reclamante desglosa los gastos, desglosando dietas por kilometraje en coche propio (calculadas a 0,25 € o 0,19 € el kilómetro), cantidades por desayunos, comidas y cenas (consistentes en cantidades fijas multiplicadas por el número de comidas), y gastos de taxis, aparcamiento, etc.

Si bien es evidente la correlación de unos gastos necesarios en los desplazamientos realizados para el desarrollo de la actividad económica realizada, otro de los requisitos para deducibilidad de los mismos es la justificación de los mismos.

En el presente caso, el reclamantes únicamente aporta para justificar los gastos registrados unas fichas en las que se anotan cantidades por diversos conceptos (dieta desplazamiento, manutenciones, transporte..) a las que sólo se acompañan algunos tiquets por muy pequeños importes.

Es por ello que no constando documentación que justifique los gastos registrados o constando únicamente tiquets, no pueden considerarse deducibles los gastos registrados por este concepto, tal y como ha hecho constar lo oficina gestora.

Al respecto de los tiquets ha de señalarse que los mismos no reúnen los requisitos previstos en el reglamento de facturación (RD 1.496/2003). La deducción de los gastos justificados en tiquets 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. Son documentos que deberían cumplir todos los requisitos de las facturas en cuanto reflejan servicios prestados por empresarios o profesionales a otro empresario o profesional, como es el reclamante, siendo de especial importancia que no lleven consignada siquiera la identificación de quién es el destinatario del servicio, por lo que aunque el reclamante los haya anotado en sus libros de gastos, tampoco se acredita su vinculación a la actividad.

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.

Al respecto, el artículo 106 de la LGT, en su apartado 3 dispone: " 3. 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."

El artículo 6 del Reglamento que regula las obligaciones de facturación (aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre) referido al contenido de las facturas, dispone:

1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:



- a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa. (...)
- b) La fecha de su expedición.
- c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura. (...)
- e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones. (...)
- f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.
- g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.
- h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.
- i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura."

En consecuencia, teniendo en cuenta que la mera anotación contable no prueba por sí sola la afectación de los gastos en cuestión a la actividad y que las fichas aportadas, carentes de justificación documental que ampare sus anotaciones de gasto, o aportándose únicamente tiques sin identificación del destinatario, consideramos correcta la actuación de la Administración al no computar esos supuestos gastos por no estar debidamente justificada la deducibilidad de los mismos".

SEGUNDO.- En su escrito de demanda el actor interesa que " se dicte Sentencia por la que de conformidad con los motivos expuestos por esta parte, este Tribunal acuerde estimar íntegramente la presente demanda, y la anulación de la resolución del TEARCat, en el sentido de admitir la deducibilidad de los gastos objeto de discusión ". La parte demandada contesta la demanda con oposición a la misma y solicitud de dictado de " sentencia por la que se desestime el presente recurso contencioso-administrativo ".

No habiéndose opuesto en el proceso por la parte demandada óbice de procedibilidad alguno que impida el conocimiento de la cuestión suscitada por las partes en el debate procesal, procede entrar en el fondo del asunto y examinar si resulta ajustado a derecho el acuerdo liquidatorio en la medida en que la regularización practicada no admite como fiscalmente deducibles determinados gastos por viajes incluidos por el sujeto pasivo recurrente en su declaración-liquidación del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011.

En relación con ello, debe partir este Tribunal de que, efectivamente, entre las reglas básicas de determinación de los rendimientos netos de las actividades económicas o profesionales sometidos a tributación por el régimen de estimación directa (artículos 11.4 , 27 y 28.1 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, Renta de no Residentes y Patrimonio, en relación con 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), se encuentra la de que la base imponible correspondiente se calcula a partir del resultado contable corregido de dicha actividad económica (en el entendido de que la misma corresponde a quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad), esto es, en régimen de estimación directa deduciendo los gastos de los ingresos. De tal manera que la deducibilidad de gastos se encuentra condicionada por el principio de su correlación con los ingresos por dicha actividad. Así, entre otras muchas, ha dicho ya este Tribunal en su sentencia número 202/2016, de 24 de febrero , dictada en el recurso ordinario número 529/2012, que:

"CUARTO: El artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (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". A su vez, conforme dispone el artículo 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (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, y en el art. 30 de esta Ley para la estimación directa". Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre



Sociedades, nos lleva al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por RD legislativo 4/2004, de 5 de marzo , que en su apartado tercero dispone que "en el método 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". De acuerdo las normas del Impuesto sobre Sociedades, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, con la acreditación de que se han ocasionado en el ejercicio de su actividad y que sean necesarios para la obtención de ingresos. Así pues, para determinar el rendimiento neto hay que concretar la diferencia entre ingresos y gastos necesarios para su obtención. En base a estas reglas la AEAT no admite parte de los gastos deducidos por la recurrente porque durante el periodo liquidado no ha ejercido la actividad profesional de venta al por menor declarada, y por tanto no ha declarado ingresos, puesto que no los ha generado. Efectivamente, de acuerdo con las normas del Impuesto de Sociedades, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, con la acreditación de que se han ocasionado en el ejercicio de su actividad y que sean necesarios para la obtención de ingresos. Cuando no exista esta vinculación o no se probase suficientemente no podrán considerarse como gasto fiscalmente deducible de la actividad económica. (...)".

De tal manera que, efectivamente, además del requisito de resultar necesario o preciso para la obtención de los ingresos, según los principios de contabilidad generalmente aceptados, un gasto sólo tendrá el carácter de gasto fiscalmente deducible si cumple también el denominado requisito de efectividad, esto es, que estando afecto a la actividad, se haya producido efectivamente, esté contabilizado en cuanto que la determinación de la base se realiza en función del resultado contable, lo que corrobora el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, cuyo apartado 2.2º considera no afectados a una actividad económica los que siendo de titularidad del contribuyente no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica o profesional que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario, y, además, sea justificado o justificable.

Bien, a partir de lo anterior, tal como ha venido reiterando la Sala en supuestos procesales similares, la efectiva relación de determinados gastos con los ingresos por actividades económicas o profesionales, presupuestos éstos, es cuestión fáctica que se encuentra sometida a las reglas de la carga de la prueba que antes se contenían en el artículo 114 de la anterior Ley 230/1963, General Tributaria , que ya señalaba que tanto en los procedimientos de gestión como en los de la resolución de reclamaciones quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, lo que actualmente se contiene en similares términos en el artículo 105 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , tratándose con ello de aplicar en los procedimientos tributarios los principios generales en materia de distribución y carga de la prueba proclamados reiteradamente por la jurisprudencia en el sentido que compete en todo caso a cada parte la carga de probar su pretensión (sentencia de 22 de enero de 200 de la Sala 3ª del Tribunal Supremo), y recogidos actualmente en el orden procesal por el artículo 217 de la Ley 1/2000 , de Enjuiciamiento Civil, aunque ciertamente la exigencia a cada parte de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor puede verse matizada, e incluso alterada, aplicando los criterios de razonabilidad, normalidad y facilidad probatoria (artículo 217.7 de la citada Ley 1/2000), regla esta que permite desplazar en determinados supuestos el *onus probandi* a quien se encuentra en mejor disposición de acreditar el hecho controvertido.

Acerca del principio de correlación de los gastos con los ingresos por la actividad, por ejemplo dijimos en nuestra sentencia número 257/2014, de 20 de marzo (recurso ordinario número 157/2011), concretamente en su fundamento de derecho segundo (se reproduce también parte de su fundamento de derecho tercero donde se resuelve el supuesto concreto allí examinado):

"SEGUNDO.- El criterio mantenido por esta Sala y Sección, aplicable al presente supuesto en cuanto que no se ha producido un cambio sustancial de la normativa, aparece reflejado, en las siguientes sentencias; seguidas de otras muchas:

-De 25 de junio de 2008, número 684/2008, recurso 1194/2004, cuyo Fundamento Tercero expresaba:

"TERCERO: el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), prevé que "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". A su vez, en el la letra e) del apartado 1 del artículo 14LIS se contemplan entre los gastos que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles, los donativos y liberalidades.



Esta Sala ha declarado que de la interpretación de tales preceptos y de la doctrina jurisprudencial hay que concluir:

1.º) Que ha de estarse al concepto de "gasto contable" como el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc, como contrarios al de gastos necesarios. No cabe ya estar al concepto siempre conflictivo y retrógrado de gasto necesario.

2.º) Que al margen de gastos groseramente desproporcionados, las sutiles distinciones como la de gasto suntuario, inadecuado, oportuno, excesivo, etc, es decir, innecesario, implican una intromisión de la Hacienda Pública en la calificación y juicio crítico de la gestión empresarial, y, además, llevadas a su máxima expresión, implicó la deriva al concepto de liberalidades, de modo que todo lo que no era estrictamente necesario, era una liberalidad, silogismo que es sustancialmente erróneo.

3.º) Que en el procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración en base, sobre todo, a la vigencia del carácter inquisitivo de este tipo de procedimientos.

4.º) Que ha de ser la Administración tributaria, la que por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, forme prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, verificado lo cual, la carga probatoria a tenor del artículo 114 de la Ley General Tributaria, se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven. La doctrina jurisprudencial viene admitiendo la validez del uso de las presunciones en el ámbito tributario, siempre que cualquier actuación no pueda acreditarse por pruebas de carácter objetivo; señalando la sentencia del Tribunal Supremo de 20 septiembre 2005 "que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra".

Para la deducibilidad de los gastos, resulta pues exigible su correlación con los ingresos, de manera que aquellos coadyuven a la obtención de ingresos de la actividad empresarial desarrollada por la sociedad. Ha de partirse del principio que, salvo patente desproporción, no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad. La incertidumbre probatoria respecto de este extremo ha de perjudicar pues a la Administración, en virtud de las normas legales sobre la carga de la prueba, que no tienen otro alcance que el de señalar las consecuencias de la falta de prueba. No obstante, cumplida por la Administración tal carga de la prueba, debe ser el interesado quien peche con la carga de desvirtuar la prueba de adverso, mediante la oportuna contraprueba o prueba de lo contrario, debiéndose añadir que en cada caso la carga de la prueba podrá ser modulada por la regla de la facilidad probatoria."

- De 30 de junio de 2005, número 773/2005, recurso 150/2001, cuyo Fundamento Tercero expresaba:

"TERCERO: La sentencia de esta Sala y Sección núm. 1250/2004, de 2 de diciembre de 2004 (rec. núm. 950/2000), 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 quién 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.I LGT). 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 (...).".

TERCERO.- A la vista de las anteriores consideraciones procede apreciar el recurso por cuanto: (...)

2.- Otro tanto cabe decir del resto de los gastos, considerando que no son manifiestamente inadecuados al ejercicio profesional, ni desproporcionados en su cuantía, debiendo añadirse que en la medida en que el RD 1496/2013 permite los tickets como documentos sustitutivos de las facturas, y hallándose los que se tratan en este proceso entre los supuestos comprendidos en el art. 4, no son exigibles sino los requisitos exigidos para estos documentos y los elementos acreditados que resulten de los mismos".

Enlazando con esto último, acerca de la doctrina jurisprudencial sobre la acreditación de los gastos y la deducibilidad de los mismos con la aportación de tickets y en relación al mismo impuesto puede verse por ejemplo la sentencia número 340/2012, de 13 de abril (recurso número 4/2008), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, concretamente su fundamento de derecho segundo:

" El mero examen y descripción de la documentación señalada elimina cualquier motivo de los que se oponen para no contabilizar este gasto, fuera del único que la Administración utilizó desde el principio, a saber: la mera observación formal de que los documentos de cargo "no son facturas". Debe pues averiguarse si esta es razón suficiente para eliminar su cómputo.

En primer lugar hay que decir que los recibos de caja aportados, que se llaman a sí mismos "factura", reúnen los requisitos que el art. 8 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que regula el deber de expedir y entregar facturas de empresarios y profesionales, exige en su art. 3 para que un documento tenga naturaleza de tal; así:

1) Número y, en su caso, serie; la numeración de las facturas será correlativa. Cada documento tiene su número bajo el indicativo "N.º de factura".

2) Nombre y apellidos o denominación social, número de identificación fiscal y domicilio, tanto del expedidor como del destinatario. Estos datos constan perfectamente indicados en los documentos aportados, tanto respecto de D.ª Encarnación como respecto de La Caixa.

3) Descripción de la operación y su contraprestación total. Cuando la operación esté sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán consignarse en la factura todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible, así como el tipo tributario y la cuota tributaria repercutida. Todos estos datos constan igualmente.

4) Lugar y fecha de su emisión. Constan tales datos también, pues consta la fecha y la identificación de la oficina bancaria.

En segundo lugar, y aún si se hiciera abstracción de lo anterior, es erróneo afirmar, como afirma la Administración y el Tribunal Económico-administrativo de Castilla-La Mancha, que la factura es, con carácter prácticamente ad solemnitatem, la única forma de acreditar el concepto. Esto requiere una explicación más detallada.

Es cierto que la disposición adicional séptima de la Ley 10/1985, de 26 de abril, estableció lo siguiente: " Uno. Los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen, en la forma y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente. Dos. Para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, como las deducciones practicadas, requerirán su justificación mediante las facturas a que se refiere el apartado anterior ". En desarrollo de lo anterior, el artículo 8 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que regula el deber de expedir y entregar facturas de empresarios y profesionales, estableció: " 1. Para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación. A los efectos previstos en este Real Decreto se entiende por factura completa la que reúna todos los datos y requisitos a que se refiere el apartado primero del artículo 3".

Ahora bien, junto a esta normativa siempre ha coexistido otra, tal como el art. 47.2 de la LGT : " Las bases determinadas por los regímenes de las letras a) y c) del apartado anterior podrán enervarse por el sujeto pasivo mediante las pruebas correspondientes ", o el art 115: " 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 de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes ". E incluso, en la parte en que afectase a la imposición



de sanciones derivadas de la liquidación, el art. 24 CE en tanto que reconoce el derecho a usar todos los medios de prueba.

Esta situación ambivalente se traslada a la doctrina jurisprudencial. La doctrina de los tribunales inferiores viene manteniendo en numerosas ocasiones que la factura no es el único modo de demostrar los gastos deducibles. Así, la Sentencia núm. 1352/2002 de 18 octubre, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana (JUR 2003\70778), dice lo siguiente (aunque en el punto concreto en que alude al art. 10 LGT parece no tener en cuenta la existencia de la ya citada adicional séptima de la Ley 10/1985, de 26 de abril):

"En lo que se refiere a la falta de requisitos formales de los justificantes que acreditan la realidad del gasto, si bien es cierto que el artículo 8.1 del R.D. 2402/1985, de 18 de diciembre establece la exigencia de que los gastos de empresarios y profesionales sean justificados mediante factura completa, no es menos cierto que el incumplimiento de tal exigencia, no debe determinar sin más la consideración como fiscalmente no deducible del gasto que integra la factura incompleta, ya que si así fuera tendríamos que concluir que el citado precepto vulnera el principio de reserva de Ley establecido en el artículo 10 de la Ley General Tributaria. En efecto, el artículo 10 L.G.T., establece que la determinación de las bases de los tributos se regulará en todo caso por Ley, y en cumplimiento de este mandato tanto el artículo 19 de la Ley 44/1978, como el artículo 41 de la Ley 18/1991, ambas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establecen que para el cálculo del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales se deducirán de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo, los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que procedan los ingresos, sin que ninguno de ambos artículos citados establezca la necesidad de que tales gastos tengan que ser justificados mediante factura completa, por lo que la acreditación de los mismos podrá realizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Es por ello que la exigencia del Art. 8.1 del R.D. 2402/1985 debe ser entendida como una presunción "iuris tantum" establecida en favor del destinatario o poseedor de la factura completa; el sujeto pasivo que pretenda deducir fiscalmente un gasto y aporte factura completa que lo acredite, contará con la presunción de veracidad de la factura, que sólo podrá ser destruida mediante prueba en contrario. Pero ello no obsta a que la realidad de los gastos pueda ser acreditada por otros medios distintos de las facturas completas a las que se refiere el repetido artículo, ya que si tal acreditación o demostración se produce, el importe de aquéllos deba ser deducido a efectos de la determinación del rendimiento neto de la actividad".

En semejante sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, núm. 1311/2004 de 21 de diciembre (JT 2005\167), califica la factura de "medio de prueba por excelencia", cosa con la que puede estarse de acuerdo, pero que por definición no excluye otros.

Otras sentencias sin embargo parecen convertir al a factura el único medio de prueba. Así, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de de Murcia 198/2003, de 28 de marzo (JT 2003\630).

Pasando a la doctrina del Tribunal Supremo, la misma no es lo abundante que podría imaginarse. La sentencia de 14/12/1989 ciertamente se refiere a la necesidad de probar los gastos mediante factura, pero lo hace en el marco de un debate en el que se pretendía la demostración del gasto mediante el mero apunte contable, y no con la intención de limitar a la factura los medios de prueba adicionales a dicho apunte, como prueba la mención inmediata que al art. 114 de la LGT hace la propia sentencia. En este sentido se interpretó ya esta sentencia por esta sala en sentencia de 02/02/1993 (JT 1993\131), donde se dijo: de acuerdo con la S 14-12-1989 (RJ 1989\9699): " que para que pueda haber un gasto fiscalmente deducible no basta con la existencia de meras posibilidades potenciales, que hace falta y es necesario que esté acreditada y patentizada su realidad mediante algo más que unos meros asientos contables, con facturas, documentos, etc., con algo tangible y real, no mediante su simple contabilización, ya que el mero apunte contable nada dice por sí solo, y observando con detenimiento las manifestaciones hechas por la entidad recurrente en las alegaciones de su demanda, la extrema parquedad de la cuarta, deviene incuestionable que la causa tercera de impugnación, la de los gastos jurídicos, ha de ser, también, desestimada, por cuanto nada existe en las actuaciones que posibilite pensar en la existencia de esos gastos que se pretenden deducir, y menos cuando la Inspección de los Tributos requirió en 20 noviembre y 4 diciembre a la actora para que hiciera la justificación documental de los mismos, sin conseguirlo, y sólo en la diligencia practicada el 24-2-1988 la aportación de una minuta de gastos jurídicos por importe de 378.575 ptas. que se admitió".

La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2005 (RJ 2005\5242) es invocada pertinentemente por el Tribunal Económico-administrativo y por el Abogado del Estado. En ella se dice lo siguiente:

"Sin duda alguna, uno de los requisitos para que pueda hablarse de "gasto deducible" a efectos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, era la justificación documental de la anotación contable, de conformidad al art. 37.4 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que establecía que



"toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente, y en especial, cuando implique alteración en los criterios valorativos adoptados".

Esta Sala, en su sentencia de 14 de diciembre de 1989, señaló, en este sentido, que la realidad deberá de ir acompañada de una prueba con la acreditación de esos gastos mediante facturas, y no mediante su simple contabilización, ya que el mero apunte contable nada dice por sí solo.

Respecto a la justificación, la disposición adicional séptima de la Ley 10/1985, de 26 de abril, estableció la obligatoriedad para empresarios y profesionales de expedir y entregar facturas para las operaciones que realicen, en la forma y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente

El desarrollo reglamentario de la citada norma se realizó mediante el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedición y entrega de factura por empresarios y profesionales, disponiendo su artículo 1.º que los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen, y a conservar copia o matriz de la misma, añadiendo el art. 8 que "Para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, cuanto están originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales deberán justificarse mediante factura completa entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación".

En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto contabilizado se ha realizado efectivamente, en los bienes o servicios que se describen en las correspondientes facturas, debiendo justificarse, en cuanto a los gastos derivados de transacciones con terceros, necesariamente a través de una factura expedida por quien realizó la prestación de dar o hacer al sujeto pasivo, factura que es la expresión documental de la ejecución de un negocio jurídico.

El requisito cuestionado y los demás establecidos, que tienen su respaldo legal en la disposición adicional 7.ª de la Ley 10/1985, pretende salir al paso de prácticas abusivas tratando de evitar facturas falsas y que éstas sean realizadas con o para otro sujeto pasivo diferente del que pretende hacerla valer, consiguiéndose, por otro lado, que conste la persona con la que contrató el sujeto pasivo.

Estamos ante la valoración tasada de un medio de prueba, la factura, que tendrá valor probatorio si reúne los requisitos establecidos, sin perjuicio de que sea susceptible de probarse su falsedad, y no tendrá valor probatorio en otro caso, sin perjuicio de que el hecho que trata de acreditar pueda ser probado por otros medios de prueba. En definitiva, el Real Decreto 2402/1985, es la manifestación tributaria de la prueba legal o tasada, en la que se persigue la verdad formal".

Ahora bien, el carácter aparentemente taxativo de la doctrina que el Tribunal Supremo sienta queda francamente puesto en entredicho cuando en la sentencia se matiza "sin perjuicio de que el hecho que trata de acreditar pueda ser probado por otros medios de prueba".

La LGT de 2003 -no aplicable al caso de autos por razones temporales- indica en su art. 106 que "1. 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. (...) 4. 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" (el subrayado es nuestro). Además, el Real Decreto 2402/1985, antes citado, fue sustituido por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, Reglamento que regula las obligaciones de facturación, con una regulación no idéntica a la del anterior.

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2008 (RJ 2009\342), aun referida a un ejercicio en el que esta nueva normativa no era de aplicación, menciona, junto a otros datos, esta nueva normativa, para flexibilizar una interpretación excesivamente estricta de la doctrina contenida en la de 24 de mayo de 2005; dice así esta sentencia:

"La exigencia de un documento para poder ejercitar el derecho a deducir es loable, ya que con su cumplimiento se posibilita el poder controlar que, efectivamente, se está deduciendo conforme a la realidad de los hechos, disponiéndose así de un instrumento en la lucha contra el fraude fiscal. En nuestro Derecho el principal documento es la factura original expedida por quien realiza o preste el servicio.

Ahora bien, no cabe extremar esta exigencia hasta llegar a mantener que cuando la factura está incompleta, supone la pérdida de la posibilidad de ejercitar el derecho porque la factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo.



En este sentido en la sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 5 de diciembre de 1996, AS. C-85/95, John Reisdorf, ya se reconoció implícitamente que los medios de prueba del IVA soportado no pueden limitarse de forma que se haga imposible o sumamente difícil ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas, estando los Estados miembros legitimados para solicitar del sujeto pasivo, cuando no posea factura, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente.

Acorde con esta orientación, en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del IVA, luego de ponerse de manifiesto la importancia que tiene la factura para la correcta gestión de los distintos tributos, por la información que la misma proporciona a la Administración, se añade que la factura no puede configurarse como un medio de prueba tasada, especificando que si bien la factura completa es, sin duda, el principal medio de prueba a efectos tributarios, ello no puede suponer que las cuotas o gastos deducibles no puedan probarse de otras formas, siempre que las mismas acrediten de modo fehaciente la realidad de los referidos gastos y cuotas.

En suma, si el medio de prueba empleado es el idóneo, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción, aunque se haya infringido algún requisito formal.

En favor de la flexibilización del rigor formalista se encuentra también la sentencia del TJCE de 1 de abril de 2004 (TJCE 2004, 90), AS C-90/02, al otorgar relevancia prioritaria a la deducción de las cuotas de IVA efectivamente soportadas, por ser tal deducción un elemento esencial del funcionamiento del régimen de este Impuesto ".

Es cierto que la recesión que la sentencia hace del Real Decreto 1496/2003 (en realidad de su exposición de motivos) puede resultar un tanto extensiva, pues no vemos que la norma llegue a decir tanto como se indica. Ahora bien, sí es cierto que en dicha exposición de motivos se dice que al regularse la factura no se pretende establecer una prueba tasada, sino un " requisito de deducibilidad "; pero ello se dice únicamente en cuanto al IVA y por expresa remisión al art. 97 de la Ley de dicho impuesto, cuando aquí nos hallamos en otro ámbito (y obsérvese que la sentencia del Tribunal Supremo que glosamos sí se refería a ese más estricto ámbito del IVA y aún así optó por la tendencia flexibilizadora). Luego en definitiva sí pretende la norma separarse expresamente de cualquier pretensión general de tasar la prueba, consciente de que tal pretensión choca con muchas otras de nuestro ordenamiento jurídico.

En fin, la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2012 dice: " Con tales actuaciones, la recurrente venía, además, a incumplir desde una perspectiva formal las exigencias del entonces vigente Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales " (el subrayado es nuestro); admitiendo pues que hay una perspectiva formal y otra material de la cuestión, que es justamente lo que aquí se debate. Y más adelante señala: " En consecuencia, a tenor de la normativa legal y reglamentaria expuesta, la facturación de los gastos que la recurrente pretendía deducir debieran para ello contener los datos e importes por los que se identifique, tanto al expedidor de las facturas, como al pagador de las mismas y las operaciones realizadas; cuestión claramente incumplida por la obligada tributaria al contabilizar tan solo unos gastos genéricos por operaciones vinculadas, incumpliendo con ello el requisito para que un gasto sea deducible: que el servicio o contraprestación que se satisface se haya producido realmente, de forma que quede plasmado detalladamente en el documento probatorio mercantil, la factura en el caso que nos ocupa " (el subrayado es nuestro); luego no siempre es necesariamente el único posible.

A la vista de lo anterior, es evidente que el documento debe reunir los datos necesarios para acreditar con solvencia (a falta de prueba en contrario) la operación y sus características, pero que el hecho de que no sea una factura con todos sus elementos ha de suponer siempre y en todo caso que el gasto no se tome en consideración ".

Por ejemplo, hemos dicho en nuestra sentencia número 525/2015, de 8 de mayo (recurso ordinario número 110/2012), fundamento de derecho sexto:

"SEXTO. En relación con las Sentencias que se citan, esta Sala y Sección se ha pronunciado a propósito del Impuesto sobre Sociedades en el sentido de que no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulte 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.

Ahora bien, cuestión distinta es la prueba de la efectiva realidad del gasto, que es lo que ahora se discute y la Administración los rechazó no sólo porque no se acreditó la correlación con los ingresos, sino porque no se había probado su relación con el obligado tributario, cuestión examinada por el TEARC en virtud de lo previsto en el Reglamento de facturación, en tanto el artículo 4 establece los supuestos en que los emisores pueden sustituirlas facturas por tickets y el artículo 8 regula la deducibilidad de los gastos.



En consonancia con lo anterior, hemos dicho en nuestras recientes Sentencias números 99/15, de 30 de enero y 444/15 de 27 de abril, que << en tema de facturación ha de tenerse en cuenta el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Es cierto que en el artículo 4 de dicho Reglamento se contemplan determinados supuestos en los que la obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de éste cuando el importe de la operación correspondiente no exceda de 3.000 euros, IVA incluido.

Ahora bien, no obstante lo anterior, el artículo 4.2 del RD 1496/2003 estipula claramente que la obligación de expedir factura no podrá ser cumplida mediante la expedición de tique en los supuestos que se citan en los artículos 2.2 y 3. Y de la regulación de tales artículos resulta que los tiques no pueden ser sustitutivos de las facturas precisamente 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, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria".

TERCERO.- A partir de lo anterior, y por relación con los gastos cuya deducibilidad pretende la parte recurrente y rechaza la Administración, y a los que, en suma, ciñe el debate procesal de fondo, de entrada procede significar que, ciertamente, una cosa es la realidad de los gastos y otra la relación de éstos con la actividad y la correlación con los ingresos de ésta, exigidos a los efectos de la deducibilidad de aquéllos. Bien, el examen de lo actuado, más concretamente las motivaciones contenidas en la propuesta de liquidación, en el acuerdo de liquidación y en la resolución económico-administrativa (hechos 3 y 4 y fundamento de derecho 6 de la resolución económico-administrativa, más arriba reproducidos en lo que aquí interesa), pone de manifiesto que, sin examinar con un mínimo de rigor la oficina gestora la vinculación de los gastos con la actividad significada en sus alegaciones por el actor acompañadas de pruebas sobre el desarrollo de su actividad de formación por todo el territorio nacional (se limita a decir aquélla de forma escueta y sin más que " *nos encontramos ante un conjunto de gastos de los que no se prueba su vinculación* "; cuestión ésta sobre la que la resolución económico-administrativa no va más allá de manifestar que " *es evidente la correlación de unos gastos necesarios en los desplazamientos realizados por al desarrollo de la actividad económica realizada* ", con lo que incluso parece admitir la vinculación o correlación), en realidad el único y exclusivo motivo contemplado por la oficina gestora, lo que viene corroborado por la resolución económico-administrativa, desde el principio para eliminar del cómputo de ciertos gastos por no considerar acreditada la realidad de los mismos es la observación formal de que " *no están justificados mediante el original de la factura, aportándose como justificante de los mismos unos tiques* " (propuesta y acuerdo de liquidación), los cuales, significa la resolución económico-administrativa, " *no reúnen los requisitos previstos en el reglamento de facturación (Real Decreto 1496/2003)* ", " *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* ", " *aportándose únicamente tiques sin identificación del destinatario* ". Es más, en relación a esos gastos controvertidos contabilizados en sus importes y agrupados por meses, " *órdenes de viaje del mes* " (gastos de manutención, desplazamientos interurbanos y urbanos - básicamente, taxis, metro, autobús...-), tampoco detalla expresamente la Administración los defectos formales de los concretos justificantes de pago aportados examinados a la luz de la normativa a la sazón aplicable más allá de apuntar de forma genérica la falta de identificación del destinatario. Esto es, incluso desde esa perspectiva estrictamente formal adolece el acuerdo liquidatorio impugnado de una insuficiente motivación en cuanto al rechazo de la acreditación de la realidad de los gastos controvertidos, no suplida en relación a los mismos por la también escueta argumentación contenida en la resolución económico-administrativa (fundamento de derecho 6, más arriba reproducido), sin detalle tampoco en autos de qué concretos gastos vienen justificados por ticket (tampoco los detalla en esta vía jurisdiccional el actor). Sentado lo anterior, yendo más allá de ese único e insuficiente (en los términos expuestos) argumento formal de rechazo de los gastos controvertidos, si bien en lo relativo exclusivamente a aquéllos sobre los que se aporta ante la oficina gestora tickets o justificantes, sobre todo de desplazamientos urbanos o interurbanos (desde luego no en todos los gastos incluidos en las fichas confeccionadas por el actor, fichas que en tanto que carentes de justificación documental que pueda amparar todas las anotaciones de gasto *per se* no pueden ser admitidas como prueba suficiente de la realidad del gasto a los efectos examinados), entiende este Tribunal que no hay obstáculo para considerar que los mismos (gastos justificados con tickets) responden a lo habitual de la actividad profesional del actor, acreditada por éste, a la que se vinculan necesariamente gastos, y ello sin que la Administración, que se queda como se ha visto en lo puramente formal en los términos expuestos, ofrezca motivación alguna de rechazo de los gastos por razón de la ausencia de relación de los mismos con la actividad profesional declarada y de correlación con los ingresos de ésta. Así las cosas, a juicio de este Tribunal, han de estimarse deducibles aquellos gastos controvertidos, referidos en el acuerdo de liquidación como registros 3, 6, 7, 12, 14, 16, 23, 25, 26, 30, 33 y 35, si bien como se ha dicho únicamente aquéllos acerca de los cuales se aporta ticket,



no desglosados en esos términos en autos, con el límite en su caso del 5% sobre el rendimiento neto ex artículo 30 del Real Decreto 439/2017 (cuantificado en el acuerdo de liquidación) para no incurrir en *reformatio in peius*.

CUARTO.- Conforme a los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, en los supuestos de estimación parcial de las pretensiones cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes, si las hubiere, por mitad, salvo que el órgano judicial, razonándolo debidamente, acuerde su imposición total, parcial o hasta una cifra máxima a una sola de ellas, por lo que, atendido aquí el sentido parcialmente estimatorio del fallo que sigue, y no concurriendo tampoco mala fe o temeridad en ninguna de las partes litigantes, no se justifica aquí un especial pronunciamiento de condena en las costas procesales.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS:

Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo número 265/2016 promovido por Jose Francisco contra la resolución de 26 de octubre de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que acuerda " *estimar en parte la presente reclamación, anulando el acuerdo de liquidación impugnado y retrotrayendo las actuaciones de conformidad con lo expuesto en el fundamento de derecho quinto de la presente reclamación confirmando el resto de gastos regularizados* ", en el sentido de anularla, y con ello también la liquidación (acuerdo de 12 de abril de 2016 por la Administración de Sabadell, Agencia Estatal de Administración Tributaria, de liquidación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011), si bien exclusivamente en lo concerniente a la deducibilidad de los gastos por razón de la actividad en los términos del fundamento de derecho tercero (gastos por razón de la actividad justificados mediante tickets). Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, con la indicación de que contra la misma cabe la interposición de recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que deberá prepararse ante este órgano judicial en el plazo de treinta días a contar desde el día siguiente al de la notificación de esta resolución, conforme a lo previsto por los artículos 86 y siguientes y concordantes de la Ley 29/1998, siguiendo al efecto las indicaciones dadas por acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado mediante acuerdo de 19 de mayo de 2016 del Consejo General del Poder Judicial en el Boletín Oficial del Estado número 162, de fecha 6 de julio de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, y, luego que gane firmeza la misma, líbrese una certificación de ella y remítase, junto al expediente administrativo de autos, al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar oportuno recibo.

Notifíquese esta sentencia a las partes, con indicación de que cabe la interposición de recurso de casación y, luego que gane firmeza, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el magistrado ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe