

# EDJ 2016/67824

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 5-4-2016, nº 363/2016, rec. 189/2014  
Pte: Alvarez Theurer, Carmen

## Resumen

*IS. Liquidación. El TSJ declara que para la deducción de gastos no basta con la expedición de factura completa, su contabilización y la justificación del pago, sino que es preciso además que el sujeto pasivo demuestre la adquisición del bien o la prestación del servicio que motiva el pago para acreditar su afectación directa a la actividad empresarial sujeta al IS (FJ 5).*

### NORMATIVA ESTUDIADA

RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades  
art.1 , art.3 , art.14 , art.19

RD 1496/2003 de 28 noviembre 2003. Aprobación del Rgto. por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Rgto. del IVA

art.133

Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria  
art.2 , art.105 , art.106 , art.108 , art.118

Ley 1/2000 de 7 enero 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC  
art.1 , art.386

Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria  
art.114

RD de 24 julio 1889. Código Civil  
art.1214 , art.1227

### ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO .....	3
FUNDAMENTOS DE DERECHO .....	3
FALLO .....	8

### CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

#### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

##### CUESTIONES GENERALES

##### SUJECCIÓN

##### OBLIGACIÓN PERSONAL DE CONTRIBUIR

###### Base imponible

###### Gastos deducibles

###### Otros

###### Otras cuestiones

#### PERIODO IMPOSITIVO Y DEVENGO

### FICHA TÉCNICA

Favorable a: Contribuyente; Desfavorable a: Administración estatal

Procedimiento:Recurso contencioso-administrativo

#### Legislación

Cita art.1, art.3, art.14, art.19 de RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Cita art.2, art.105, art.106, art.108, art.118 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Cita art.133 de RD 1496/2003 de 28 noviembre 2003. Aprobación del Rgto. por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Rgto. del IVA

Cita art.1, art.386 de Ley 1/2000 de 7 enero 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC

Cita art.114 de Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Cita art.1214, art.1227 de RD de 24 julio 1889. Código Civil

Cita Ley 37/2011 de 10 octubre 2011. Medidas de agilización procesal

Cita art.19.3 de RDL 4/2004 de 2 julio 2004. Se adoptan determinadas medidas relacionadas con daños ocasionados por el accidente del buque «Prestige»

Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Cita RD 1496/2003 de 28 noviembre 2003. Aprobación del Rgto. por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Rgto. del IVA

Cita Ley 1/2000 de 7 enero 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC

Cita art.139 de Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Cita art.118.2 de Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Cita RD de 24 julio 1889. Código Civil

Cita RD de 22 agosto 1885. Código de Comercio

#### Jurisprudencia

Cita STS Sala 3ª de 17 febrero 2014 (J2014/11874)

Cita STC Sala 2ª de 20 enero 1984 (J1984/3)

#### Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2014/0004640

Procedimiento Ordinario 189/2014

Demandante: INICIATIVAS VULCANO, S. L.

PROCURADOR D. /Dña. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 363

RECURSO NÚM.: 189-2014

PROCURADOR D. : Rodrigo Pascual Peña

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

-----  
En la Villa de Madrid a 5 de abril de 2016

Vistos por la Sala, constituida por los señores del margen, de este Tribunal Superior de Justicia, los autos del recurso contencioso-administrativo número 189/2014, interpuesto por la mercantil INICIATIVAS VULCANO SL, representada por el Procurador de los Tribunales don Rodrigo Pascual Peña, contra la Resolución de fecha 25 de noviembre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001.

Habiendo sido parte la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

# ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la mercantil recurrente indicada se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 25 de febrero de 2.014 ante esta Sección contra los actos antes mencionados, acordándose su admisión, y una vez formalizados los trámites legales preceptivos fue emplazada para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos y de la liquidación y sanción de las que traen causa.

SEGUNDO.- La representación procesal de la Administración General del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicable, terminó pidiendo la desestimación del presente recurso.

TERCERO.- Habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba se practicó la admitida por la Sala con el resultado obrante en autos y tras el trámite de conclusiones, con fecha 29 de marzo de 2016 se celebró el acto de votación y fallo de este recurso, quedando el mismo concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Magistrada Iltma. Sra. Dña. Carmen Álvarez Theurer.

# FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- A través del presente recurso jurisdiccional la mercantil recurrente impugna la resolución de fecha 25 de noviembre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM002 contra los acuerdos de liquidación que derivan de sendas actas de disconformidad NUM003 y NUM004 dictadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2008 y 2009 por un importe a ingresar de 846,05 y 17.813,33 euros, respectivamente.

El motivo principal por el que se practica la regularización en ambos periodos se debe al ajuste de las operaciones vinculadas como al de los gastos no deducibles.

El TEAR rechaza la falta de motivación de la liquidación que imputa exclusivamente los ingresos y gastos a la socia, en atención al propio acuerdo de liquidación. En este sentido, la Inspección no acepta la deducibilidad de los gastos no justificados o no relacionados con la actividad, sin que el actor haya aportado todos los justificantes de los gastos que se deduce. Añade que, según dice la Inspección, PRODUCCIONES VULCANO no dispone de los medios materiales y humanos para efectuar las prestaciones de servicio documentadas en las facturas emitidas y, por tanto, los importes consignados en ellas no se consideran como deducibles para la entidad "INICIATIVAS VULCANO, SL". La Inspección ha concluido que los importes consignados por PRODUCCIONES VULCANO AEIE en las facturas que emite no se consideran como deducibles para la entidad que las recibe INICIATIVAS VULCANO, SL.

SEGUNDO.- La resolución recurrida trae causa de los acuerdos de liquidación practicados el 3 de octubre de 2012 por la Inspección de los Tributos a la entidad actora, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 a 2009, en los que, en síntesis, se hace constar lo siguiente:

(...) 1.- El domicilio fiscal de doña Ruth (Administradora única y socia con el 99,90% de las 'participaciones) está sito en Madrid, en la CALLE000 número NUM005-28023 MADRID

2.- El domicilio fiscal y social de la entidad "INICIATIVAS 1VULCANO,SL" (objeto de comprobación) y de la entidad "PRODUCCIONES VULCANO AEIE" con CIF: G82425083 está sito en Madrid, en la CALLE000, número NUM005- 28023 MADRID, es decir, el mismo domicilio fiscal de doña Ruth.

4.- La entidad "PRODUCCIONES VULCANO AEIE" está matriculada en el Epígrafe 8499 de I.A.E "OTROS SERVICIOS INDEPENDIENTES

5.- El Administrador de la entidad "PRODUCCIONES VULCANO AEIE" y socio con una participación del 40% es la entidad INICIATIVAS VULCANO, SL" (objeto de comprobación),; perteneciendo el otro 60% de las participaciones a la entidad CARTESIAN COMUNICACIÓN Y AGRICULTURA " con CIF:33166800H domiciliada en REINO UNIDO.

6-La entidad "PRODUCCIONES VULCANO AEIE":

- Tiene como único cliente a la entidad "INICIATIVAS VULCANO, SL"(objeto de comprobación).

-No tiene imputaciones de compras y gastos.

- No tiene trabajadores.

7.-El concepto recogido en las facturas emitidas por "PRODUCCIONES VULCANO AEIE" es "Por servicios de producción, promoción, comercialización y repercusión de gastos". El objeto de las facturas es siempre el mismo, lo que varía considerablemente de una a otras es e). importe. No se han aportado pruebas que especifiquen los servicios que se reflejan en las facturas.

8-PRODUCCIONES VULCANO AEIE es una sociedad que se declara Agrupación Europea de Interés Económico, INICIATIVAS VULCANO es socio (40%) pero no declara bases imponibles positivas o negativas procedentes de dicha sociedad en 2008, y dos ajustes de signo contrario que se anulan en 2009 (+/- 92 euros) (,..)

Los servicios facturados INICIATIVAS VULCANO a sus clientes dentro del capítulo de Ingresos de Explotación, en todos los casos, requerían la intervención de Ruth ya fuese en programas de radio o televisión, en medios escritos, y en otro tipo de eventos, siendo dicha intervención el contenido esencial de las prestaciones de servicios. Se trataban de servicios personalísimos, siendo el principal activo sus propias cualidades como presentadora o periodista.

Los ingresos percibidos de terceros por la entida INICIATIVAS VULCANO SL con motivo de las intervenciones de su socia administradora, Ruth, han sido pactados entre partes independientes. Sin embargo la sociedad no ha retribuido con ninguna cantidad a la socia.

Esa falta de retribución no se considera ajustada a mercado. y ha determinado en conjunto una tributación inferior (...)".,

TERCERO.- La mercantil interesa en su demanda que se anulen las resoluciones del TEAR, y, en consecuencia, que se anulen las liquidaciones, alegando en su fundamento que resulta improcedente la disminución de ingresos a la sociedad, añadiendo que los servicios prestados por PRODUCCIONES VULCANO AEIE son reales y acreditados, debidamente documentados siendo el gasto derivado de los mismos plenamente deducible. Indica que, en base a su actividad, cuenta con medios materiales y personales, propios o cedidos, por los que declara ingresos y entre los medios de terceros se encuentran otras empresas, y los gastos por los servicios prestados por ellas se consideran deducibles, salvo el de PRODUCCIONES VULCANO AEIE, que tiene los derechos en exclusiva de explotación de los derechos económicos derivados de la propiedad intelectual e industrial de la Sra. Ruth teniendo que pagar a la misma por la cesión de los derechos que tiene en exclusiva y a cambio de la exclusiva PRODUCCIONES VULCANO AEIE retribuye una renta vitalicia a la Sra. Ruth. Indica que la cesión de un derecho de explotación de un activo intangible no requiere de medios materiales y personales para el que basta el gerente de la Agrupación la cual realiza declaraciones e ingresos de IVA y no tributa por Sociedades sino que imputa a sus socios los resultados.

Añade que no es admisible que ni la Inspección ni el TEAR rechacen los gastos por falta de justificación, cuando han quedado acreditados los gastos a través de los libros de contabilidad aportados y obrantes en el expediente.

Denuncia la falta de motivación en cuanto a la comprobación de valores para la fijación del valor de mercado, pues se consideran ingresos financieros de la sociedad los obtenidos por persona física en 2008, y no se tienen en cuenta en 2009.

Subsidiariamente, alega que se está aplicando una norma excepcional que va contra el principio constitucional de libertad de empresa.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, en esencia, que los datos ofrecidos por la Inspección avalan un entramado societario y una serie de operaciones vinculadas entre la recurrente y la Sra. Ruth lo que determina que la facturación no sea imputable a la sociedad sino a la persona física y que las facturas de la AEIE no recogen servicios efectivamente prestados.

En cuanto al fondo la periodista Doña Ruth se encuentra dada de alta en la actividad del epígrafe 861 del IAE "pintores, escultores ceramistas y artesanos" cuando es notorio que es periodista con presencia en varios medios de comunicación y en su declaración de IRPF de 2008 solo declara 300 euros de rendimientos pagados por la entidad Ediciones Conde Nast SA, pero no declara ninguna cantidad satisfecha por el obligado tributario ni en concepto de rendimientos de trabajo ni de actividad profesional solo rendimientos de capital mobiliario satisfechos por la AEIE por importes de 22.750 euros y de 31.850 euros en 2008 y 2009, respectivamente.

La Sra. Ruth es administradora única y titular del 99,90% del capital social del obligado tributario.

La empresa tiene empleados que se dedican al trabajo domestico y los medios materiales consisten en dos inmuebles que no se acredita que generen ingresos y su facturación a terceros por importes respectivos de 218.516,64 euros y de 215.904,80 euros en 2008 y 2009, procede de los servicios profesionales prestados directamente y en exclusiva por Doña Ruth como presentadora de TV, colaboradora en medios escritos y audiovisuales promoción y publicidad y participación en eventos, pero no se ha aportado contrato alguno que regule las relaciones económicas entre la sociedad y su socia mayoritaria y esta señora además es la apoderada de sus cuentas.

El obligado tributario es administrador y tiene el 40% del capital social de la AEIE sin embargo no declara bases imponibles procedentes de esta en 2008 y ajustes contables de signo contrario que se anulan en 2009 declara y el resto del capital social corresponde a una entidad residente en Reino Unido.

La AEIE tiene como cliente único al obligado tributario y no tiene imputación ni de compras ni de gastos ni de personal y las facturas emitidas lo son por servicios de producción, promoción, comercialización y repercusión de gastos, en ellas solo varia la fecha y la cuantía sin que se haya especificado o concretado con pruebas.

De todo ello cabe inferir que los servicios no se han prestado y no cabe la deducción de gastos soportados pretendidos, no siendo suficiente a estos efectos las facturas y su contabilización es necesario que se pruebe que corresponden a operaciones reales. En este caso las facturas se han emitido por sociedad sin medios materiales ni personales por la prestación de unos servicios que no se concretan y para una sociedad que es su administradora y titular del 40% de su capital social sin que declare bases imponibles procedentes de la AEIE y la única prueba que se aporta, ya en vía económico administrativa, es el contrato de cesión de la explotación económica de los derechos de propiedad intelectual e industrial de la Sra. Ruth y dada la vinculación entre las partes solo tiene carácter forma".

La prueba de las presunciones en el ámbito tributario se recoge en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, a cuyo tenor 2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

La jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de febrero de 2014, recurso 651/2013, señala que se ha de tener en cuenta que la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, al señalar que «en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la prueba». Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la prueba (véanse, por todas, las sentencias emanadas de esta misma Sección el 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09, FJ 6 °), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07, FJ 3 °), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2 °) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11, FJ 2 °) y en sentencias más recientes de 9 de febrero de 2015, recurso 188/14 y 14 de septiembre de 2015, recurso 1761/14.

En este caso del conjunto de los hechos debidamente constatados se infiere que no ha quedado acreditada la prestación de los servicios facturados, ya que el contenido de esas facturas es el mismo y genérico sin descripción de las operaciones, no se ha aportado ninguna prueba de los servicios concretos recibidos consignados en las facturas; el único cliente de Producciones Vulcano es el obligado tributario y esta no tiene ni trabajadores ni imputaciones de ingresos o pagos, como dice la Inspección se hace difícil razonar que esa sociedad preste servicios a otra sociedad por importe de 65.000 euros en 2008 sin incurrir en gastos como mínimo de personal, y que incluso repercuta gastos que previamente debía haber sufragado y que no haya ninguna constancia de ellos; no se ha aportado ningún contrato que vincule laboral o profesionalmente a la AEIE con Ruth y la renta vitalicia que le paga como contraprestación ha sido declarada por ambas partes como rendimiento del capital mobiliario como retribución de capitales entregados y no como rendimiento del trabajo o de la actividad profesional y así es como procedería tributar si el motivo del pago fuera la prestación de servicios por parte de la periodista, tampoco se ha justificado vinculación alguna entre los servicios facturados y el contrato de cesión de explotación económica de los derechos de propiedad intelectual e industrial de los que es titular la Sra. Ruth. Además Iniciativas Vulcano SL y Producciones Vulcano AEIE, junto con la socia, están domiciliadas en el mismo inmueble y el obligado tributario es titular del 40% de las acciones de AEIE, pero no tiene imputación de bases imponibles en 2008 procedentes de esa sociedad.

Quedan expuestos así los hechos y la consecuencia que de los mismos cabe extraer, la relación lógica entre ambos y el razonamiento que conduce a llegar a tal consecuencia y es que no ha quedado probada la prestación de los servicios que se recogían en las facturas y por esta razón no puede admitirse la deducción de las cuotas soportadas declaradas derivadas de las facturas emitidas por la AEIE al contribuyente.

QUINTO.- La cuestión debatida en el presente recurso es la de si procede la disminución de la base imponible realizada por la Inspección, en consideración a que los servicios facturados por la sociedad, por importe de 215.904,80 euros deben de considerarse imputables a la persona física de Ruth, eliminando como deducibles gastos correspondientes a los servicios prestados por la Agrupación Producciones Vulcano AEIE y otros gastos de explotación.

Para analizar esta cuestión hay que partir del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que en su art. 10.3 establece: "En el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". Además, el art. 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, proclama que serán deducibles todos los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.

Así, se proclama la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir el carácter deducible de un gasto hay que cumplir el requisito de "inscripción contable" que proclama el art. 19.3 del citado RDL 4/2004: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente".

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

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

Aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, requisito indispensable para poder afirmar su vinculación con la actividad económica sujeta a tributación, pues el gasto tiene que ser necesario para la obtención del ingreso, es decir, debe existir correlación entre los ingresos y los gastos.

Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actualart. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales,..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales".

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

SEXTO.- En relación con la carga de la prueba, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2000 afirma que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según tal sentencia, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los arts. 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en esta jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del art. 114 LGT de 1963 (art. 105.1 de la vigente Ley 58/2003) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Y el art. 106.1 de la vigente Ley General Tributaria 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", añadiendo el art. 108.2 de la misma Ley que "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

SÉPTIMO.- Teniendo en cuenta la normativa antes mencionada así como la jurisprudencia que la interpreta, debe afirmarse que la entidad actora - sobre la que recae la carga probatoria a tenor del art. 105 de la LGT - no ha acreditado la realidad de las compras que se describen en las facturas controvertidas.

En este punto procede traer a colación lo que ha señalado recientemente la Sala -Ponente Sr. Canabal-, en la Sentencia número 333 de fecha 14 marzo de 2016, recaída en el recurso núm. 188/14, sustanciado por la misma entidad recurrente frente a la resolución del TEAR que desestima, en lo que aquí importa, la reclamación económico-administrativa nº 28/27874/12 interpuesta contra el acuerdo de liquidación que se deriva del acta de disconformidad A02 72066453, dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT de fecha 3 de octubre de 2012 en relación con el IVA del año 2009. Dicha Sentencia se expresaba en los siguientes términos:

Tal y como se refleja en la liquidación la mercantil recurrente declaró en las autoliquidaciones de 2009 bases imponibles por un importe total de 215.905,20 €. De las facturas aportadas se aprecia que todos los conceptos tienen que ver con la prestación de servicios de la socia administradora, Ruth: como presentadora, colaboradora en medios escritos y audiovisuales actividades de promoción y publicidad o presentación o participación en eventos. Además del programa de TV y lo relacionado con él, el otro flujo de ingresos proviene de colaboraciones en programas de radio medios escritos (artículos periódicos y revistas) o en eventos.

De dichas facturas la Inspección destaca los correspondientes a las emitidas por la entidad "PRODUCCIONES VULCANO AEIE" que entiende no son deducibles y en relación con esta sociedad, se pone de manifiesto lo siguiente:

1.- El domicilio fiscal de doña Ruth (Administradora única y socia con el 99,90% de las participaciones) está sito en Madrid, en la CALLE000, número NUM005-28023 MADRID

2.- El domicilio fiscal y social de la entidad "INICIATIVAS VULCANO,SL"(objeto de comprobación) y de la entidad "PRODUCCIONES VULCANO AEIE" con CIF: G82425083 está sito en Madrid, en la CALLE000, número NUM005- 28023 MADRID, es decir, el mismo domicilio fiscal de doña Ruth.

3.- La entidad "PRODUCCIONES VULCANO AEIE" está matriculada en el Epígrafe 8499 de I.A.E "OTROS SERVICIOS INDEPENDIENTES NCOP".

4.- El Administrador de la entidad "PRODUCCIONES VULCANO AEIE" y socio con una participación del 40% es la entidad "INICIATIVAS VULCANO, SL" (objeto de comprobación), perteneciendo el otro 60% de las participaciones a la entidad "CARTESIAN COMUNICACIÓN Y AGRICULTURA" con CIF:33166800H domiciliada en REINO UNIDO.

5.- La entidad "PRODUCCIONES VULCANO AEIE": Tiene como único cliente a la entidad "INICIATIVAS VULCANO, SL" (objeto de comprobación). No tiene imputaciones de compras y gastos. No tiene trabajadores.

6.- El concepto recogido en las facturas emitidas por "PRODUCCIONES VULCANO AEIE" es "Por servicios de producción, promoción, comercialización y repercusión de gastos". El objeto de las facturas es siempre el mismo, lo que varía considerablemente de una a otras es el importe.

Según las declaraciones vertidas en demanda doña Ruth vendió a PRODUCCIONES VULCANO AEIE en exclusiva los derechos de explotación de los derechos económicos derivados de la propiedad intelectual e industrial de la Sra. Ruth teniendo que pagar la recurrente a la misma por la cesión de los derechos que tiene en exclusiva y a cambio de la exclusiva se paga a la Sra. Ruth una renta vitalicia.

Si tenemos en cuenta que la recurrente figura dada de alta en los siguientes Grupos/Epígrafes del IAE: Epígrafe 844 "Servicios de Publicidad y Relaciones Públicas" y que en las facturas emitidas se aprecia que todos los conceptos tienen que ver con la prestación de servicios relativos a los medios audiovisuales y periodísticos (como presentadora de TV, colaboradora en medios escritos y audiovisuales, actividades de promoción y publicidad o presentación o participación en eventos...todos ellos llevados a cabo por la socia administradora doña Ruth); si doña Ruth vendió dichos derechos a la Agrupación corresponde saber qué tipo de servicios auxiliares presta esta a la recurrente esto es se debe acreditar qué servicios de producción, promoción, comercialización y repercusión de gastos presta la Agrupación a la recurrente puesto que de los hechos expuestos lo único que se deduce es que la Asociación revende los derechos a su propietaria a través de la empresa de esta sin que conste la existencia de servicio alguno facturable y, por ende, deducible por lo que el motivo se desestima..

A ello debemos añadir lo que esta misma Sección indicara en la Sentencia número 240, recaída en el recurso 191/2014, dictada en fecha 7 de marzo de 2016, y que tenía por objeto la impugnación por la hoy actora de la resolución del TEAR que trae causa de la liquidación derivada del acta de disconformidad A02-72066435, en concepto de IVA de los periodos impositivos trimestrales de 2008. En dicha Sentencia decíamos:

"La prueba de las presunciones en el ámbito tributario se recoge en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, a cuyo tenor 2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

La jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de febrero de 2014, recurso 651/2013, señala que Se ha de tener en cuenta que la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, al señalar que «en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la prueba». Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la prueba (véanse, por todas, las sentencias emanadas de esta misma Sección el 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09, FJ 6º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07, FJ 3º), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11, FJ 2º) y en sentencias mas recientes de 9 de febrero de 2015, recurso 188/14 y 14 de septiembre de 2015, recurso 1761/14.

En este caso del conjunto de los hechos debidamente constatados se infiere que no ha quedado acreditada la prestación de los servicios facturados, ya que el contenido de esas facturas es el mismo y genérico sin descripción de las operaciones, no se ha aportado ninguna prueba de los servicios concretos recibidos consignados en las facturas; el único cliente de Producciones Vulcano es el obligado tributario y esta no tiene ni trabajadores ni imputaciones de ingresos o pagos, como dice la Inspección se hace difícil razonar que esa sociedad preste servicios a otra sociedad por importe de 65.000 euros en 2008 sin incurrir en gastos como mínimo de personal, y que incluso repercuta gastos que previamente debía haber sufragado y que no haya ninguna constancia de ellos; no se ha aportado ningún contrato que vincule laboral o profesionalmente a la AEIE con Ruth y la renta vitalicia que le paga como contraprestación ha sido declarada por ambas partes como rendimiento del capital mobiliario como retribución de capitales entregados y no como rendimiento del trabajo o de la actividad profesional y así es como procedería tributar si el motivo del pago fuera la prestación de servicios por parte de la periodista, tampoco se ha justificado vinculación alguna entre los servicios facturados y el contrato de cesión de explotación económica de los derechos de propiedad intelectual e industrial de los que es titular la Sra. Ruth. Además Iniciativas Vulcano SL y Producciones Vulcano

AEIE, junto con la socia, están domiciliadas en el mismo inmueble y el obligado tributario es titular del 40% de las acciones de AEIE, pero no tiene imputación de bases imponibles en 2008 procedentes de esa sociedad.

Quedan expuestos así los hechos y la consecuencia que de los mismos cabe extraer, la relación lógica entre ambos y el razonamiento que conduce a llegar a tal consecuencia y es que no ha quedado probada la prestación de los servicios que se recogían en las facturas y por esta razón no puede admitirse la deducción de las cuotas soportadas declaradas derivadas de las facturas emitidas por la AEIE al contribuyente"

En virtud de lo expuesto, no podemos admitir que las conclusiones a que llega la Inspección, y que confirmamos por entenderlas suficientemente acreditadas y fundamentadas, resulten contrarias a un principio de libertad de empresa, habida cuenta de que los servicios de referencia resultaron inexistentes.

Por consiguiente, y atendiendo a un principio de seguridad jurídica y de unidad de doctrina, no podemos sino mantener el criterio ya expuesto y desestimar el recurso que nos ocupa.

OCTAVO.- En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, después de la reforma operada por la Ley 37/2011, al desestimarse las pretensiones de la parte recurrente procede su condena en las costas causadas.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

Por la potestad que nos confiere la Constitución de la Nación Española,

## FALLO

Que DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo número 189/2014, interpuesto por la mercantil Iniciativas Vulcano SL, representada por el Procurador de los Tribunales don Rodrigo Pascual Peña, contra la Resolución de fecha 25 de noviembre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, con imposición de costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma NO cabe interponer Recurso de Casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo.

Así, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

**Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052016100350**