



Roj: **STSJ CAT 7138/2021 - ECLI:ES:Tsjcat:2021:7138**

Id Cendoj: **08019330012021100823**

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

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **06/07/2021**

Nº de Recurso: **1607/2019**

Nº de Resolución: **3295/2021**

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO 1607/2019

Partes: Conrado c/ TEARC

SENTENCIA Nº 3295

Ilmos. Sres. Magistrados.

D^a. MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ, presidente

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA (ponente)

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

En la ciudad de Barcelona, a seis de julio de dos mil veintiuno.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso administrativo nº 1607/2019, interpuesto por Conrado , representado por el Procurador D. Sergio Carando Vicente contra el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, Magistrado de esta Sala, quien expresa el parecer de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La representación de la parte actora, por escrito presentado ante esta Sala, interpuso recurso contencioso administrativo contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en su caso), de fecha 30 de septiembre de 2019, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000 , y acumuladas, "contra acuerdos dictados por el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña", "Por el concepto de IRPF 2011-2012-2013-2014, Liquidación y sanción". La cuantía, **en la resolución recurrida**, queda fijada, **a efectos de aquella vía**, en 42.278,28 euros, (2014, la mayor).

SEGUNDO. Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta Jurisdicción. El actor dedujo demanda en la que relacionó los hechos y fundamentos de derecho que tuvo a bien, instando de este Tribunal sentencia por la que,



"se anule y se deje sin efecto la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo de Cataluña, así como los acuerdos de liquidación y sanción impugnados, (...) y contra cualquier acto o resolución que traiga causa de los impugnados"

TERCERO. La Administración demandada, en la contestación a la demanda, solicitó la desestimación del recurso.

CUARTO. Señalada deliberación, votación y fallo del recurso, ha tenido la misma efectivamente lugar.

La fecha y número de la presente sentencia, conforme a acuerdo gubernativo, son consignadas en la misma sin intervención de los Magistrados que componen el Tribunal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, el presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 30 de septiembre de 2019, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000, y acumuladas.

La resolución recurrida comprende la siguiente relación de antecedentes:

"PRIMERO.- En fecha 21-07-2017 a la entidad obligada le fue incoada por la Inspección de los Tributos el acta número NUM001 y NUM002 por el concepto y periodo en referencia, que fue tramitada en disconformidad y notificada en la misma fecha.

SEGUNDO.- Las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general se iniciaron mediante comunicación de inicio notificada en forma el día 17-02-2016, en relación con el IVA, período 2012 a 2014 y con el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, ejercicios 2011 a 2014.

En referencia al cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003 dispone el acuerdo de liquidación:

En el curso del procedimiento, de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 150 de la LGT, el obligado tributario ha solicitado que durante los siguientes periodos de tiempo no se realicen actuaciones con él, lo que ha supuesto la extensión del plazo de duración del procedimiento inspector en 22 días.

TERCERO.- La regularización ha consistido en 2011-2012:

"1.- Determinación de los ingresos percibidos por el obligado tributario.

Los hechos puestos de manifiesto en el desarrollo de las actuaciones revelan que no fueron declarados todos los ingresos derivados de los servicios de DJ "COYU" prestados por D. Conrado .

a) Ingresos en cuentas bancarias titularidad del obligado superiores a los ingresos de explotación declarados:

Del examen de las cuentas bancarias titularidad del obligado resultan ingresos derivados de la prestación de servicios de DJ superiores a los declarados y registrados en los ejercicios 2011 y 2012. A los efectos de determinar dicha diferencia, los ingresos comprobados en cuentas se minoran en el importe de las cuotas de IVA repercutido correspondientes a aquellas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), teniendo en cuenta que gran parte de las actuaciones del obligado se realizan en otros países de Europa o en países terceros, por lo que dichas prestaciones de servicios no se entienden localizadas en TAI. Asimismo, los ingresos se minoran en el importe de anulaciones de domiciliaciones (en su caso), así como en el importe de los traspasos entre cuentas titularidad del obligado tributario y en los ingresos correspondientes a la nómina de la cotitular de la cuenta NUM003 (pareja sentimental del obligado tributario).

(...) 2.- No deducibilidad de determinados gastos registrados y declarados por el obligado tributario.

En los Libros registro de gastos aportados por el obligado constan anotados determinados gastos cuya deducibilidad no puede admitirse puesto que, o bien no han sido justificados documentalmente o bien no ha resultado acreditada su afectación a la actividad profesional del obligado.

Estos gastos corresponden a desplazamientos, restaurantes, vestuario, etc:

- En cuanto a los gastos de restaurantes, el obligado tributario se ha limitado a la aportación de tickets, sin que haya sido aportado ningún otro elemento que justifique su afectación a la actividad. Además, la mayoría de los tickets están pagados en efectivo por lo que sólo prueban la realidad del gasto, esto es, que alguien incurrió en ese gasto, pero no hacen prueba de que el obligado tributario incurriera en el mismo. Por otra parte, gran parte de ellos corresponden a comidas realizadas en Barcelona o alrededores (Gavá, donde reside el obligado tributario).



- Respecto de los servicios de taxi, los documentos aportados por el obligado tributario son tickets donde es muy excepcional que se refleje el origen y destino del trayecto. Tampoco se identifica el usuario del servicio, con el añadido de que no hay justificantes de pago por tarjeta en ninguno de ellos. Por lo que tampoco queda documentado que fuese el propio obligado tributario el que incurrió en aquellos gastos.

- En cuanto a los gastos de combustible, de peajes y de aparcamiento en parkings públicos derivados de la utilización de vehículos, en el caso presente no existe registrado ningún vehículo en el Libro Registro de bienes de inversión del obligado pero, además, en el hipotético caso de que se hubiese registrado tampoco se entendería afecto a la actividad por utilizarse simultáneamente en necesidades privadas. Asimismo debe reseñarse que la mayoría de los soportes documentales aportados por el obligado tributario carecen de justificantes de pago porque fueron satisfechos en metálico, por lo que no resulta acreditado que el obligado tributario haya incurrido en dichos gastos.

- En relación con la deducibilidad de las compras de ropa para la actividad económica, el carácter deducible de los gastos queda condicionado 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 están relacionados a su vez con la obtención de ingresos, serán deducibles. No obstante, no se entenderán afectados aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante, de acuerdo con lo previsto en el artículo 22.4 del RIRPF. De modo que, en la medida en que la ropa que vaya a adquirir no tenga el carácter de ropa específica de la actividad económica desarrollada, sin que dicha ropa sea exigida para el desarrollo de dicha actividad, no podrán deducirse las cantidades invertidas en su adquisición. En el presente caso, no se trata de ropa específica, sino que es ropa de calle (jersey, abrigos, chaquetas, etc.) comprada en ZARA, BERSHKA, COS."

CUARTO.- La regularización en 2013-2014 ha consistido en:

"Del examen de los ingresos en cuentas bancarias, detallado pormenorizadamente en los Antecedentes de hecho, así como del examen de los eventos publicitados en Redes sociales y portales de internet de música electrónica en contraste con las facturas emitidas del propio obligado tributario, resulta que el obligado tributario no declaró la totalidad de los ingresos procedentes de su actividad. En concreto:

a) Ingresos en cuentas bancarias titularidad del obligado superiores a los ingresos de explotación declarados:

Del examen de las cuentas bancarias titularidad del obligado resultan ingresos derivados de la prestación de servicios de DJ superiores a los declarados y registrados en el ejercicio 2013. A los efectos de determinar dicha diferencia, los ingresos comprobados en cuentas se minoran en el importe de las cuotas de IVA repercutido correspondientes a aquellas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI). Asimismo, los ingresos se minoran en el importe de anulaciones de domiciliaciones (en su caso), así como en el importe de los traspasos entre cuentas titularidad del obligado tributario y en los ingresos correspondientes a la nómina de la cotitular de la cuenta NUM003 (pareja sentimental del obligado tributario).

(...) Ante la falta de datos necesarios para determinar de forma concreta los ingresos derivados de cada uno de los eventos no declarados ni facturados por el obligado, la Inspección procederá a estimar el importe de dichos ingresos en base a los precios medios declarados por el propio obligado.

A este respecto, la LGT se refiere al método de estimación indirecta en los artículos 53 y 158 : (...) - Causas determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta:

Como se ha señalado anteriormente, en el caso que nos ocupa se ha detectado la existencia de eventos en el ejercicio 2013, efectivamente realizados por el obligado, según resulta de la publicidad e información existente en INTERNET y de las redes sociales publicadas por el propio obligado tributario comentando cada uno de los eventos en los que participó (TWITTER). Eventos que contrastados con el desglose, detalle y especificación de las facturas emitidas no han sido facturados ni declarados, puesto que en las autoliquidaciones presentadas se consignó la información resultante de los Libros Registro de facturas emitidas.

Es decir, respecto de dichos ingresos se dio un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales puesto que no se consignaron en los Libros Registro de ingresos, dándose por tanto el presupuesto de hecho previsto en el apartado 53.1.c) de la LGT para la aplicación del método de estimación indirecta.

El listado de eventos no declarados y comprobados se han detallado en los Antecedentes de hecho.

- Justificación de los medios elegidos para la determinación del rendimiento de la actividad económica:

De todos los medios previstos en la legislación tributaria, la Inspección aplicará para determinar la base imponible del obligado tributario, los señalados en los apartados a y c del artículo 53 de la LGT, en concreto,



la aplicación de los datos y antecedentes disponibles relevantes al efecto y la valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios.

En concreto el artículo 158.3.b) de la LGT habilita a utilizar los datos económicos del propio obligado tributario, incluso de los ejercicios anteriores o posteriores al regularizado en los que se disponga de información suficiente y fiable.

(...) B.2.- GASTOS.

EJERCICIO 2013 En el caso presente no existe registrado ningún vehículo en el Libro Registro de bienes de inversión del obligado pero, además, en el hipotético caso de que se hubiese registrado tampoco se entendería afecto a la actividad por utilizarse simultáneamente en necesidades privadas.

EJERCICIO 2014 En este caso, obligado tributario no ha aportado justificación de la afectación de dicho gasto a la actividad, más allá de la propia factura.

B.3.- OPERACIÓN VINCULADA.

En el presente caso, según los hechos expuestos, desde el momento en que se constituyó la sociedad, SUARA MUSIC, S.L., su socio único D. Conrado pasó a facturar sus servicios como DJ "COYU" a través de aquella, según se recogió en la Diligencia nº 1 extendida en la comparecencia de 15/03/2016.

De forma que a partir del 01/09/2013 la sociedad SUARA MUSIC, S.L. facturó los eventos en los que D. Conrado prestó sus servicios como DJ. Por lo que en el ejercicio 2014 se fijó ya una retribución como trabajador por cuenta ajena de SUARA MUSIC, S.L. que ascendió a 24.000,00 euros (practicándose unas retenciones de 4.080,00 euros).

En este caso resulta acreditada la existencia de vinculación entre la persona física y la sociedad por el hecho de que D. Conrado posee desde la constitución de la sociedad, el 100% de las participaciones sociales y, además, ostenta la condición de administrador de la misma.

En consecuencia, concurren los presupuestos exigidos por el artículo 16 del TRLIS para que deban valorarse por su valor normal de mercado las operaciones realizadas entre D. Conrado y la sociedad SUARA MUSIC, S.L. y para que la Administración tributaria pueda comprobar que dichas operaciones se han valorado correctamente y efectuar, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga.

Los ajustes en materia de ingresos y gastos deducibles realizados en el Acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 y 2014, dictado en relación con la sociedad SUARA MUSIC, S.L. hay que tenerlos en cuenta también a los efectos de la valoración de la operación vinculada para comprobar si tal valoración se ha realizado de acuerdo a criterios de mercado.

(...) Calificación de la renta imputada al socio como consecuencia de la valoración de las operaciones:

Una vez valorada la actividad de D. Conrado en la sociedad SUARA MUSIC, S.L. sólo resta calificar la renta a efectos de su posible imputación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Así, las operaciones llevadas a cabo por el Sr. Conrado en la sociedad SUARA MUSIC, S.L. se corresponden esencialmente con la prestación de servicios de carácter personal relativos a prestación de servicios de DJ musical.

En este sentido, la Inspección ha considerado que la valoración de dicha prestación de servicios constituirá para D. Conrado un ingreso en concepto de actividad profesional.

Esta calificación como rendimiento de actividades económicas y no del trabajo resulta obvia al amparo del artículo 27 de la LIRPF y de nuestra doctrina.

Por un lado, parece claro que no se cumplen las características propias de una relación laboral, como son las notas de dependencia y ajenidad, teniendo en cuenta la participación del 100% de D. Conrado en la sociedad y que, además, es su administrador único, en los ejercicios comprobados.

Por otro lado, el artículo 27 de la LIRPF exige el cumplimiento de dos requisitos esenciales para poder calificar el rendimiento como de actividad económica:

1. Ordenación por cuenta propia.
2. Existencia de medios de producción.



En cuanto a la ordenación por cuenta propia de los medios de producción, siguiendo la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V179-09, la misma se determinará por la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad en la relación entre D. Conrado y la sociedad SUARA MUSIC, S.L., siendo para dicho Órgano, así como para los tribunales, un elemento esencial del análisis el porcentaje de participación del socio en la entidad. Una participación del 50% en el capital social fue suficiente en la consulta citada para considerar que no concurrían las notas de ajenidad y dependencia.

Por otro lado, en cuanto a la existencia de medios de producción, debe tenerse en cuenta que el principal medio de producción reside, como se ha expuesto, en el propio socio, D. Conrado, respecto de los ingresos derivados de sus actuaciones como DJ "COYU".

B.4. AJUSTES FISCALES DERIVADOS DE LA OPERACIÓN VINCULADA.

En el caso de la sociedad SUARA MUSIC, S.L. y D. Conrado, la vinculación se define en función de la relación socio-sociedad, y la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado es a favor de la sociedad, pues obtiene servicios de su socio a precios inferiores al valor normal de mercado. Se produce así una transferencia implícita de rentas de los socios a la sociedad, rentas que se remansan en la sociedad, pues los socios dejan de percibir rentas que les corresponderían, y ello procura recíprocamente ganancias en quien acumula esas rentas dejadas de pagar, en este caso la sociedad. Es decir, en el presente caso la diferencia entre el valor de mercado y el valor pactado entre las partes vinculadas es a favor de la sociedad, por tanto, dicha diferencia tiene la consideración de aportaciones de los socios a los fondos propios y, como consecuencia, aumentará el valor de adquisición de la participación del socio en la parte correspondiente a su porcentaje de titularidad (100%).

De acuerdo con lo anterior, los ajustes fiscales que procede realizar en la sociedad SUARA MUSIC, S.L. por la operación vinculada con su socio, D. Conrado, consiste en incrementar los gastos fiscalmente deducibles (ajuste primario) en los siguientes importes:

2013: Ajuste primario sociedad (más gasto): 17.290,64 euros 2014: Ajuste primario sociedad (más gasto): 102.898,34 euros"

QUINTO.- En fecha 18-08-2017, la Inspección dictó acuerdo de liquidación IRPF 2011- 2012 del que resulta una deuda tributaria a ingresar por importe de 46.836,41 euros comprensiva de una cuota por 38.914,56 euros e intereses de demora por 7.921,85 euros. Notificado en fecha 25.08.2017

En fecha 19-10-2017, la Inspección dictó acuerdo de liquidación IRPF 2013-2014 del que resulta una deuda tributaria a ingresar por importe de 14.825,89 euros comprensiva de una cuota por 13.160,48 euros e intereses de demora por 1.665,84 euros. Notificado en fecha 20.10.2017

En fecha 19-10-2017, la Inspección dictó acuerdo de liquidación IRPF 2013-2014 del que resulta una deuda tributaria a ingresar por importe de 53.786,64 euros comprensiva de una cuota por 49.265,18 euros e intereses de demora por 4.521,46 euros. Notificado en fecha 20.10.2017

SEXTO.- Por otro lado, en fecha 26-10-2017 la Inspección dictó acuerdo de imposición de sanción por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, conducta tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, elevándose la sanción a 61.461,80 euros.

Dicho acuerdo motiva la culpabilidad del sujeto infractor considerando que:

"En el presente caso, en cuanto a los ingresos no declarados, no cabe duda del conocimiento por parte del obligado tributario de la totalidad de los ingresos derivados de su actividad percibidos en los ejercicios comprobados. No obstante, el obligado ha omitido en los períodos comprobados ingresos derivados de su actividad que fueron descubiertos por la Inspección al analizar los ingresos de las cuentas bancarias del obligado, así como al comprobar, de acuerdo con la información encontrada en INTERNET de los eventos publicitados en los que intervino el obligado como DJ "COYU" (confirmada por los numerosos TWITS que el propio obligado tributario escribía en relación con los distintos eventos en los que participó), la existencia de eventos realizados por el obligado que no habían sido declarados. Por tanto, no puede sino afirmarse que el obligado tributario conocía la obtención de dichos ingresos derivados del desarrollo de su actividad quería los resultados obtenidos, esto es, omitir parte de los ingresos obtenidos en el desarrollo de su actividad y con ello, defraudar a la Hacienda Pública, al dejar de ingresar parte de la deuda tributaria y obtener indebidamente devoluciones. En consecuencia cabe calificar dicha conducta como dolosa.

Asimismo, respecto de los gastos no registrados ni justificados, el obligado tributario evidentemente conoce los requisitos previstos en el TRLIS en materia de gastos deducibles aplicable tanto al Impuesto sobre Sociedades como a los rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas por la remisión al mismo que hace la Ley reguladora de este último impuesto. Por tanto, es evidente que sabe que la afectación del gasto a la actividad, es decir, la correlación del mismo en la obtención de los ingresos de la



actividad es esencial para poder deducir el mismo. Sin embargo, el obligado se ha deducido en el ejercicio 2012 gastos que ni siquiera figuran consignados en los correspondientes Libros registros y respecto de los cuales no se ha aportado justificación alguna que permita a la Administración comprobar la realidad de los mismos por lo que cabe calificar dicha conducta como dolosa.

En cuanto a los gastos respecto de los cuales no se ha acreditado su afectación a la actividad, en el curso de las actuaciones de comprobación se ha puesto de manifiesto que el obligado tributario ha deducido gastos de restaurante, desplazamientos, combustible, etc. respecto de los cuales únicamente se ha limitado a la aportación de tickets o facturas, sin que haya sido aportado ningún otro elemento que justifique su afectación a la actividad. Además, la mayoría de los tickets están pagados en efectivo por lo que sólo prueban la realidad del gasto, pero no hacen prueba de que el obligado tributario incurriera en el mismo, dado que en los mismos no se identifica al usuario del servicio. Asimismo, respecto de las cuotas correspondientes a los gastos derivados de la utilización de vehículos (combustible, peajes, parkings, reparaciones, etc.) se da la circunstancia que no existe registrado ningún vehículo en el Libro Registro de bienes de inversión del obligado.

La normativa del impuesto (artículo 28 y siguientes de la LIRPF) es muy clara en este sentido y, por tanto, no puede tratarse de un error o interpretación del contribuyente que debía conocer la obligación de no deducir los gastos en la medida en que no se halle justificada su afectación a la actividad, por lo que consecuentemente se aprecia culpa en la conducta del obligado tributario, o lo que es lo mismo, omisión de la diligencia que, en función de las circunstancias concurrentes, le era exigible al obligado tributario.

Por otro lado, no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en los apartados segundo y tercero del artículo 179 de la Ley 58/2003 .

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción."

Dicho acuerdo sancionador consta notificado el día 27-10-2017.

SÉPTIMO.- En fecha 20-11-2017 el reclamante interpuso la presente reclamación económico-administrativa NUM000 contra IRPF 2013-2014, y en fecha 27.09.2017 la reclamación NUM004 contra IRPF 2011-2012. En el escrito de alegaciones presentado en fecha 19.11.2018, manifestó, en síntesis:

Prescripción del derecho a liquidar el IRPF 2011-2012 por excesiva duración del procedimiento, dado que considera que se ha excedido del plazo de 18 meses

Duplicidad e incorrecta imputación de ingresos por el concepto de eventos no declarados

Disconformidad por la consideración de eventos promocionales como declarados, con los ingresos de la pareja del reclamante, con los ingresos de agentes o promotores en el extranjero, con la estimación indirecta, con la atribución de ingresos al reclamante de la sociedad SUARA MUSIC SL y con los gastos deducibles.

En escrito presentado en fecha 19.03.2019, solicita que se tengan por reproducidas las alegaciones presentadas ante la AEAT durante la resolución del procedimiento.

OCTAVO.- Disconforme con la sanción, interpuso reclamación económico administrativa contra la misma en fecha 24.11.2017, solicitando la anulación de la sanción."

La fundamentación de la misma obedece a la siguiente literalidad, en lo que aquí importa:

"(...) CUARTO.- En primer lugar procede analizar la posible prescripción del procedimiento por transcurso de plazo de 18 meses, en relación con IRPF 2011 y 2012, no alegando la prescripción ni de 2013 ni de 2014. El recurrente considera que no se puede utilizar los periodos solicitados por el mismo para la extensión del plazo del procedimiento inspector, y que la Inspección podía haber terminado las actuaciones con anterioridad.

En este sentido el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria , establece que:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.



Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3.

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley.

b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.

c) El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo.

d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.

f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo que concurra la circunstancia prevista en la letra e) de este apartado, la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. No obstante, si la Administración Tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones



tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión.

La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. No obstante, en el caso contemplado en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa."

Por su parte el apartado dos del artículo 104 de la misma ley dice que:

"2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución".

Hay que tener en cuenta que el plazo del procedimiento inspector del artículo 150 de la Ley fue objeto de nueva redacción por la Ley 34/2015, de forma que en el mismo no será objeto de aplicación lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

Las alegaciones presentadas y sentencias aportadas se refieren a estas dilaciones ya no computables en el procedimiento inspector, ya que los 22 días de extensión del plazo han sido solicitados por el propio contribuyente.

Así, la duración de las actuaciones, estas se iniciaron el 17-02-2016 y, teniendo en cuenta los 22 días solicitados por el contribuyente para no realizar actuaciones, el plazo de 18 meses legalmente establecido finalizaría el 11-09-2017. Dado que el acuerdo de liquidación fue notificado en fecha anterior (28-08-2017) no se ha producido el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, siendo admitido dicho hecho en el acuerdo impugnado y por tanto no se ha producido la prescripción de ningún periodo.

QUINTO.- En segundo lugar, el reclamante se opone a la imputación de los eventos no declarados.

De conformidad con el acuerdo de liquidación, del examen de las cuentas bancarias titularidad del obligado resultan ingresos derivados de la prestación de servicios de DJ superiores a los declarados y registrados en los ejercicios 2012 y 2013.

En lo que respecta a la duplicidad de ingresos alegada, en la contestación de alegaciones en el acuerdo de liquidación la Inspección aclaró la inexistencia de duplicidades de la siguiente forma, considerándola el Tribunal correcta:

"Si bien es cierto que en el ejercicio 2011 los ingresos correspondientes a los tres primeros trimestres se consignaron de manera genérica por el obligado tributario, la Inspección preguntó durante la instrucción del procedimiento sobre el desglose, manifestando en la comparecencia de 22/06/2016 (Diligencia nº 3) que no lo podía especificar. Pese a todo, y en aras de realizar una regularización ajustada a la realidad y evitar duplicar ingresos, en la propuesta de 21/07/2017 únicamente se regulariza el importe de los eventos no declarados en la medida en que el importe comprobado de aquellos excedió de los ingresos en cuenta no declarados (comparados con los ingresos declarados) y de las cantidades consignadas de manera genérica en el Libro Registro de ingresos en 2011, según se detalla en los cuadros de las páginas 47 y 48 del acta, en el apartado 3.11.1. de los HECHOS de la misma."

El reclamante se opone a la regularización efectuada, efectuando alegaciones poco concretas, pero no presenta prueba alguna que demuestre que declaró todos los ingresos.

Por otro lado, la Inspección afirma la existencia de multitud de eventos no declarándose los ingresos de los mismos, reflejándose el anuncio de las fechas de celebración de los eventos en la red social del contribuyente (twitter).



El reclamante alega que no cobró cantidad alguna porque eran de carácter promocional para darse a conocer, no obstante no aporta ninguna prueba de la gratuidad de los mismos

En el presente supuesto no se aporta ninguna prueba de las manifestaciones del reclamante para demostrar la correcta declaración de ingresos, debiéndose tener en cuenta que todo procedimiento tributario debe reconducirse a la materia probatoria, pues el fin que persigue la Administración Tributaria es conocer y constatar, en su concepto y cuantía, todos los elementos y circunstancias que están presentes en los supuestos de hecho sujetos a tributación, y que han de servir para cifrar el importe de la aportación de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como determina el artículo 31 de la Constitución . Antes el artículo 114 de la Ley 230/1963, General Tributaria , y ahora el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria , en consonancia con el artículo 217 de la LEC , dispone "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Por otra parte, la distribución de la carga de la prueba entre las partes ha sido objeto de reiterada jurisprudencia, siendo aplicable la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba. Así, el Tribunal Supremo, en sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989 , 6 de junio de 1994 , 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999 , entre otras, se ha pronunciado en el sentido de que la carga de la prueba debe adaptarse a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de normalidad, disponibilidad y facilidad probatoria. Doctrina que ha sido recogida en la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil que, tras disponer en el artículo 217 que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, matiza en el apartado 6 que "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

De conformidad con los preceptos y doctrina antes citados, y aplicándolos al caso que nos ocupa, es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de ingresos correctamente declarados, por lo que con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los Tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe la carga de probar los ingresos obtenidos. Sin embargo, la falta de aportación de prueba, como se indica en la resolución reproducida, y sin aportar ninguna otra documentación complementaria, impide adoptar como ingresos únicamente los declarados por el obligado tributario.

En consecuencia, procede la desestimación de la alegación de la reclamante relativa a la no ocultación de ingresos, confirmando el acuerdo dictado por la Administración en todos sus puntos.

SEXO.- Además, el reclamante alega que se han computado como ingresos no declarados, los ingresos de su pareja.

Lo cierto es que, la Inspección ha realizado todo lo contrario, ya que ha minorado el importe de las cuentas corrientes en el importe de los ingresos declarados de la pareja del contribuyente, como indica el acuerdo de liquidación, por lo que este Tribunal considera correcta la regularización efectuada por la Inspección.

Otra alegación efectuada por el reclamante es la relativa a la incorrecta imputación de ingresos provenientes de agentes o promotores en el extranjero, ya que el reclamante considera que se han imputado algunos gastos necesarios para la actividad como ingresos. No obstante, el acuerdo de liquidación establece que no se han computado dichos gastos como ingresos, sino que se han descontado a efectos de la regularización.

SÉPTIMO.- Por otro lado, el reclamante considera que los precios medios de las actuaciones calculados por la Inspección son superiores a los precios reales de las mismas.

La Inspección, por su parte, determina estos precios medios en función de las actuaciones declaradas por el contribuyente, además estos precios medios calculados son similares a los manifestados en la diligencia número 11 por el contribuyente, por lo tanto se desestima la alegación del reclamante.

OCTAVO.- En relación con la imputación de ingresos al reclamante que se han regularizado a través de operaciones vinculadas en IRPF 2013-2014, el reclamante no está de acuerdo con la imputación a el mismo, y no a SUARA MUSIC.

En este punto, es de destacar que la liquidación de Impuesto de Sociedades 2013-2014 a SUARA MUSIC ha devenido firme, habiéndose notificado la desestimación de la reclamación económico administrativa NUM005 en fecha 22.03.2019, con el siguiente contenido:

"TERCERO.- Con carácter previo es de ver que, interpuesta la reclamación y notificada la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, la sociedad dejó que transcurriera el plazo conferido sin realizar actuación alguna.

CUARTO.- El Tribunal Supremo, en sentencias como las de 27.2 y 30.5.69 , 28.1.92 o 11.6.97 , por una parte, y el Tribunal Económico Administrativo Central siguiendo su doctrina, en resoluciones como las de 11.10.79 y



25.1 y 14.11.84, o, más recientemente, la de 20.12.04, por otra, tienen establecido que la falta de presentación del escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo, no es causa por sí misma de caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, ni siquiera prejuzga o determina la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo en todo caso el Tribunal hacer uso de la amplias facultades revisoras que el artículo 237 LGT le atribuye.

No obstante lo anterior, el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, sólo puede llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acuerdo recurrido, cosa que no ocurre en el presente caso, por lo que es de aplicación asimismo la también reiterada doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (entre ellas la nº 3673/2004, de 20.4.05 o la nº 2215/2003, de 29.6.05) en el sentido de que la falta de alegaciones priva al Tribunal de los elementos de juicio, deducidos de los argumentos del recurrente, que se hubieren utilizado para combatir los razonamientos del acuerdo impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado."

Por tanto no son atendibles las alegaciones contra un acto firme, por lo que se desestima la alegación.

NOVENO.- En lo que respecta a la deducibilidad de los gastos, la normativa aplicable a la cuestión planteada se contenía para los ejercicios 2009 a 2012 en LIRPF y en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante RIRPF).

Así, el art. 28.1 LIRPF establece como regla general 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".

En cuanto afecta al régimen de estimación directa normal (aplicado a la actividad profesional del aquí reclamante), el art. 30 LIRPF establece:

"1. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada."

Respecto de los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica, el artículo 29 de la LIRPF establece:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente podrán determinarse las condiciones en que, no obstante, su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica. (...)"

Este precepto encuentra desarrollo en el artículo 22 RIRPF que regula los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, estableciendo:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.



c) *Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.*

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y

notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2º Aquéllos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

DÉCIMO.- Por remisión del art. 28 LIRPF y sin perjuicio de las especialidades correspondientes, debemos acudir a la normativa relativa al Impuesto sobre Sociedades para efectuar la determinación del rendimiento de la actividad desarrollada, y en cuanto concierne a las cuestiones planteadas en las presentes reclamaciones, determinar los requisitos de deducibilidad del gasto, sin perjuicio de las normas específicas aplicables en el IRPF respecto de la afectación de los elementos patrimoniales y la deducibilidad específica de gastos relacionados con tales elementos.

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por RD Leg. 4/2004 de 5 de marzo (en adelante TRLIS) remite en su artículo 10.3 al resultado contable (determinado con arreglo al Código de Comercio y demás disposiciones de desarrollo de esta norma, entre las que se encuentra, de forma destacada, el Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1514/2007 de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y RD 1515/2007 de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas) a la hora de determinar la base imponible (en el mismo sentido que el actualmente vigente art. 10.3 Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades). El resultado contable constituye por tanto el punto de partida para la determinación de la base imponible, pero además de la contabilización del gasto, reiteradamente la doctrina y jurisprudencia ponen de manifiesto unos requisitos adicionales para admitir la deducibilidad fiscal del mismo. Así el Tribunal Económico-Administrativo Central entre otras en su Resolución para unificación de criterio de fecha 3 de febrero de 2010 (RG 358/2009), señala:



"(...) En primer lugar, y en lo referente a la cuestión planteada relativa a determinar si los importes documentados en las facturas controvertidas han sido efectivamente realizados o si por el contrario su existencia se limita a su mera documentación formal, debe recordarse que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto presente dicha correlación, esté contabilizado y se haya realizado efectivamente (...)"

En el presente caso por tanto, hemos de analizar los referidos requisitos de la deducibilidad del gasto, desde su constancia documental y registral hasta su correlación con los ingresos, extremo que supone una cuestión de hecho sujeta a las normas que regulan en este ámbito los medios y valoración de la prueba. En este punto es preciso tener en cuenta que todo procedimiento tributario debe reconducirse a la materia probatoria, pues el fin que persigue la Administración Tributaria es conocer y constatar, en su concepto y cuantía, todos los elementos y circunstancias que están presentes en los supuestos de hecho sujetos a tributación, y que han de servir para cifrar el importe de la aportación de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como determina el artículo 31 de la Constitución. Antes el artículo 114 de la Ley 230/1963, General Tributaria, y ahora el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en consonancia con el artículo 217 de la LEC, dispone "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Por otra parte, la distribución de la carga de la prueba entre las partes ha sido objeto de reiterada jurisprudencia, siendo aplicable la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba. Así, el Tribunal Supremo, en sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras, se ha pronunciado en el sentido de que la carga de la prueba debe adaptarse a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria". Doctrina que ha sido recogida en la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil que, tras disponer en el artículo 217 que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, matiza en el apartado 6 que "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

De conformidad con los preceptos y doctrina antes citados, y siendo patente la facilidad y disponibilidad probatoria del contribuyente a la hora de acreditar las compras que realiza y los pagos que efectúa así como la correlación con sus ingresos, debe concluirse que es a él a quien compete la carga de probar dichos extremos y quien debe, consecuentemente, soportar el riesgo de que tales requisitos no queden convenientemente acreditados.

DÉCIMO PRIMERO.- Antes de entrar a analizar las concretas partidas regularizadas, hemos de efectuar una serie de precisiones a algunas genéricas ideas que presiden ciertas alegaciones del reclamante.

En primer lugar, desde el punto de vista de los requisitos de deducibilidad del gasto antes indicados, la parte efectúa una total omisión de algunos de ellos pretendiendo la deducción de gastos no consignados en factura sino en tickets (documentos en los que no consta el destinatario de la operación y por tanto no aptos para deducir el gasto, STS 17.10.2014, casación nº 1596/2012, FDº 6º). Ello impide la deducibilidad de tales partidas de gasto.

En segundo lugar, la exigencia probatoria a que nos referimos en el Fundamento anterior no puede decaer en función del tipo de actividad desarrollada, subyaciendo en las alegaciones de la parte la idea errónea de que dada la naturaleza de la actividad no pesaría sobre ella la carga de probar detalladamente el destino de determinados gastos (algunos de marcado perfil privado o de tipo personal). Debe traerse a colación en este punto la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de octubre de 2012 (recurso nº 2/2010) cuando declara al respecto de este tipo de gastos en su F.Dº 4º (la negrita es nuestra):

"Por otro lado, debe partirse de que si bien la Ley 43/1995 supuso un avance respecto de la Ley 61/1978, a la que derogó, en materia de deducibilidad de ciertos gastos promocionales o de relaciones públicas, sin embargo esta amplitud conceptual no da pie para suponer, al margen del texto y el espíritu de la Ley de 1995, que cualquier gasto real o supuesto sería deducible al margen de su necesidad para la obtención de los ingresos. En otras palabras, la nueva regulación será más generosa o amplia en la interpretación de lo que deba entenderse por necesidad o conexión entre ingresos y gastos, dando cabida a determinadas deducciones anteriormente vedadas, pero no excluye la exigencia de la relación causal misma y de su prueba a cargo de quien postula la deducción. De tal forma que quedan fuera, por tanto, de la excepción a la nota de la "liberalidad", aquéllos gastos que no discurren en el seno de las "relaciones públicas con clientes o proveedores o con el personal de la empresa en virtud de los usos y costumbres", lo que remite, en última instancia, a la necesidad de que quien pretende la deducción acredite la finalidad específica de cada uno de tales desembolsos, tanto en lo que se refiere a la naturaleza subjetiva de



"clientes o proveedores" -o bien trabajadores- de los destinatarios del gasto, como en la índole objetiva de la relación que da lugar a su realización.

Con esto, lo que la Sala quiere poner de relieve es que los gastos se han de acreditar de forma singular o individualizada y en relación con personas concretas, de forma que pueda apreciarse la necesidad del gasto y su relación con la actividad de promoción de los productos o servicios prestados por la entidad, o con los propios empleados, para lo cual resulta imprescindible la justificación de la adquisición de los bienes (objeto de atenciones a clientes o empleados), o de las invitaciones (comidas, cacerías, viajes, etc), sin que pueda admitirse una apreciación genérica o en globo de dichos gastos, que a semejanza de cajón de sastre admita toda la clase de gastos que escapan de la esfera de la actividad económica de la entidad...".

DÉCIMO SEGUNDO.- En cuanto a los gastos relativos al vehículo turismo, de acuerdo con lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores se ha de confirmar su no deducibilidad dado que no ha acreditado su afectación exclusiva a la actividad profesional desarrollada.

DÉCIMO TERCERO.- Respecto de la legalidad de las sanciones impuestas a la reclamante debe recordarse que la conducta del sujeto pasivo consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria correspondiente a la correcta declaración, está tipificada como infracción tributaria en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, mientras que el artículo 195 de la misma Ley regula la infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

A estos efectos, a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo (Sentencia de 04-03-2004) en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debe vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se encuentre amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, principios, que se recogieron de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003 en el que se expresa que "Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa. Como señala el Tribunal Supremo en la citada Sentencia "... nuestro sistema de sanciones tributarias es un sistema de carácter evidentemente subjetivo en el que se precisa la concurrencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo para la existencia de la infracción".

En el presente caso, como queda acreditado de la actuación inspectora, el reclamante en el periodo comprobado omitió la declaración de una parte de los ingresos y se dedujo indebidamente cuotas no afectas a la actividad empresarial y las no justificadas, ocasionando con esta conducta una defraudación a la Hacienda Pública, disminuyendo la deuda tributaria en el periodo mencionado, situación que no habría sido descubierta y corregida si no hubieran mediado las actuaciones de comprobación por parte de la Inspección de los Tributos, por lo que esta Instancia entiende que su actuación es constitutiva de infracción tributaria, sin que quepa calificar los hechos acaecidos como inducidos por un error, o por el mantenimiento de una postura interpretativa divergente, de donde se desprende la existencia de una conducta intencional que debe ser objeto de sanción. Como declara la Audiencia Nacional en sentencia de 21-06-2012 (recurso nº 279/2009) en su FDº 3º "...por lo que se refiere al ejercicio de la potestad sancionadora, peca el actor de absoluta insuficiencia en la defensa de su pretensión anulatoria..., lo que de por sí es suficiente para el mantenimiento de la sanción, a lo que cabe añadir que tampoco se puede esgrimir, frente al acto en su vertiente sancionadora, la existencia de interpretación razonable de las normas fiscales cuando aquí se regulariza la no deducibilidad de unos gastos cuyos servicios no han sido acreditados, lo que no puede conducir materialmente a ningún conflicto jurídico-interpretativo, ni cabe tampoco



mantener la presunción de buena fe en quien así ha actuado, lo que de suyo es suficiente para atribuir a la entidad sancionada una conducta cuando menos negligente y, por ello, responsable a los efectos sancionadores". Igualmente respecto de la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en la emisión de facturas falsas la Sentencia del TS de 11-12-2014 (casación nº 2742/2013) declara que "es claro que el mero hecho de expedir una factura con datos falsos o falseados (en concreto, de reflejar en una factura una prestación de servicios que no ha tenido lugar) implica de por sí un comportamiento doloso que está muy lejos de la ausencia de "componente subjetivo" o de la inexistencia de intencionalidad".

En consecuencia, entendemos que existe el elemento subjetivo de la culpabilidad, que figura justificado de manera suficiente por la inspección, y que se infiere razonablemente del conjunto de circunstancias concurrentes, apreciándose en la conducta de la obligada tributaria la culpabilidad exigida por la LGT, sin que exista automatismo en la imposición de sanción ni mucho menos pueda hablarse de responsabilidad objetiva a la hora de sancionar la conducta de la interesada.

DÉCIMO CUARTO.- Y en cuanto a la falta de motivación de sanción impugnada, cabe advertir que este requisito no presupone necesariamente un razonamiento exhaustivo y pormenorizado en todos los aspectos y perspectivas, sino que basta una motivación sucinta que en conjunto exprese suficientemente el proceso lógico y jurídico de la decisión administrativa, con el fin de que el destinatario pueda conocer las razones en que la misma se ha apoyado y, en su caso, posteriormente pueda defender su derecho frente al criterio administrativo. Hay que recordar que para que la ausencia de motivación alcance a producir la nulidad del acto ha de ser insuficiente en tal grado que no permita al interesado conocer la razón esencial de decidir de la Administración, en términos que no hagan posible la defensa de sus derechos, debiendo ponderarse con referencia a la situación examinada en el expediente, por cuanto su extensión deberá estar en función de la mayor o menor complejidad de lo que se cuestione, o de la mayor o menor dificultad del razonamiento que se requiera, debiendo tenerse en cuenta la que aparezca como implícita e interpretarse la causa de nulidad de forma restrictiva, de suerte que bastará con que el acto sea suficientemente indicativo de sus motivos. En tanto que para apreciar indefensión es preciso que se haya producido una disminución efectiva, real y trascendente en las garantías.

A juicio de este Tribunal el acuerdo sancionador no sólo concreta los hechos que se tuvieron por probados a partir de la actuación inspectora, quedando patente la antijuricidad de su actuación, sino que realiza el necesario juicio de culpabilidad, basándose en la normativa sancionadora cuya claridad, como se ha dicho, no ofrece duda alguna en su interpretación."

SEGUNDO. La parte actora despliega en su escrito de demanda los siguientes motivos de impugnación, a los efectos de obtener el pronunciamiento anulatorio a que aspira:

-con carácter preliminar, se abunda en las "circunstancias especiales y la evolución de la profesión, de pinchadiscos, de DJ, de mi mandante", para poner el acento en el carácter meramente promocional, no retribuido, de varias de sus actuaciones, con el propósito de hacerse un nombre en el sector;

-iniciando ya la batería de motivos de impugnación propiamente dichos: "de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IRPF/IVA de los períodos 2011 y 2012, por excesiva duración del procedimiento inspector. Improcedente imputación de dilaciones debido al normal desarrollo de las actuaciones";

- "omisión de las circunstancias especiales a cada evento así como duplicidad e incorrecta imputación de ingresos por el concepto de eventos no declarados";

-"ingresos efectuados por la pareja de Conrado ";

- "errónea estimación de ingresos que, de forma indirecta, se ha efectuado";

- "incorrecta atribución de ingresos a Conrado correspondientes a la sociedad "Suara Music, S.L." ;

- "de los gastos fiscalmente deducibles" y;

- "error del cálculo efectuado en las liquidaciones". Este último motivo abunda en las mismas razones y contenido de otros anteriores, siendo redundante. Nótese que no se dedica, por lo demás, un solo pasaje del escrito de demanda a cuestionar la motivación y acierto del acuerdo culminando en su caso el ejercicio de la potestad sancionadora, fiándose al respecto la estrategia al éxito de los motivos de impugnación dirigidos a cuestionar las liquidaciones tributarias.

TERCERO. El primero de los motivos de impugnación articulados atañe a la que se califica de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente a los períodos 2011 y 2012 por excesiva duración del procedimiento inspector, imputándose de modo improcedente dilaciones al contribuyente, dado el normal desarrollo de las actuaciones.



Como con acierto pone de manifiesto la resolución recurrida, la representación del recurrente parece no ser consciente de la nueva disciplina legal de aplicación al supuesto de autos, y de su significación, dada aquélla por la nueva redacción del art. 150 LGT, en virtud de la Ley 34/2015, muy en particular atendiendo a las circunstancias del supuesto, y a la literal dicción del apartado cuarto de aquel precepto legal. Razona al respecto el acuerdo de liquidación en los siguientes términos:

"Respecto de la alegación PRIMERA, el obligado tributario hace mención a la "Prescripción del derecho a liquidar el IRPF de los períodos 2011 y 2012, por excesiva duración del procedimiento inspector. Improcedente imputación de dilaciones (...)"

En este sentido debe destacarse que la Inspección no se refiere a dilaciones, puesto que debido a la modificación de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003) operada por la Ley 34/2015 dejaron de tenerse cuenta en el cómputo del plazo del procedimiento inspector, modificación normativa que dicha parte parece desconocer. A lo que se hace mención en la propuesta de liquidación es a los períodos de extensión del plazo de duración del procedimiento inspector que expresamente solicitó el obligado tributario en los escritos presentados en fechas 25/10/2016 (RGE 589034052016) y 06/07/2017 (RGE446029762017), en el primer caso, por no disponer de la información y documentación requerida por la Inspección en la fecha señalada para la comparecencia y, en el segundo, para aplazar la fecha de firma de actas. En este sentido, el artículo 150.4 de la LGT prevé que "El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo."

Pese a que el segundo período de extensión se solicitó tras la apertura del trámite de audiencia la Inspección fue garantista y accedió a la solicitud expresa del obligado tributario. En cualquier caso, lo que no es de recibo es que el obligado tributario alegue como motivo de prescripción una circunstancia (la extensión del procedimiento) que él mismo, de manera voluntaria, deliberada y consciente, creó, buscó y propició. Con dicha petición instó la no realización de actuaciones con el fin de evitar que se le notificasen las propuestas de regularización, sin que se produjera merma alguna de su seguridad jurídica puesto que como fue una petición formulada por el mismo conocía la fecha cierta de finalización del procedimiento."

En el propio escrito de demanda reconoce el actor que fueron solicitadas ambas suspensiones, y que las solicitudes de paralización del procedimiento lo fueron por tiempo de trece y nueve días, consecutivamente. De la sola y reconocida solicitud de paralización de las actuaciones en el período comprendido entre el 27 de octubre y el 10 de noviembre de 2016 (por espacio admitido de **trece días**, folio noveno del escrito de demanda) se sigue ya la imposibilidad de entender que haya habido exceso de duración de las actuaciones inspectoras, donde las mismas dieron inicio en fecha 17 de febrero de 2016 y se reconoce (de nuevo, en la propia demanda) practicada la notificación del acuerdo practicando liquidación correspondiente al período para el que se postula la prescripción en fecha 28 de agosto de 2017 (folio vigésimo de aquel escrito), es decir transcurridos no más de **once días** del inicial plazo de resolución. Y ello, según se ha visto, aun sin considerar siquiera la segunda solicitud de paralización de actuaciones, atendida por la recurrida en los singulares términos razonados en el acuerdo de liquidación, en exclusivo beneficio de la posición del obligado tributario.

El primer motivo de impugnación, por ello, no merece sino rechazo.

CUARTO. En segundo término, esgrime el actor un genérico y complejo motivo agrupado bajo la rúbrica de omisión de las circunstancias especiales a cada evento y duplicidad e incorrecta imputación de ingresos por el concepto de eventos no declarados (circunstancia ésta, por cierto, la de concurrencia de eventos no declarados ni facturados que reportaron rendimientos al actor, plenamente acreditada en el expediente).

Siendo este reproche común a otros motivos desplegados por el recurrente, se incurre en demanda en la muy deficiente técnica de dirigir la impugnación sin atender a (ni discriminar) los diferentes razonamientos en que se apoyan sendos acuerdos de liquidación (el correspondiente al período 2011-2012, y el correspondiente al período 2013-2014), donde es de ver que los motivos de regularización practicada divergen en buena medida en uno y otro caso, pivotando en mayor grado la primera en torno a la valoración e imputación de eventos no declarados (ingresos ocultos), y la negación de deducibilidad de partidas de gastos no demostradas afectas a la actividad profesional desarrollada, o no justificadas, y la segunda en torno a la debida valoración de operaciones vinculadas, desde el momento en que decide el recurrente constituir sociedad limitada (de la que es socio y administrador único, y cuyo domicilio coincide con el particular del actor), y canalizar a través de ella la percepción de unas retribuciones o pagos por actuaciones que, curiosamente, dejan ya de satisfacerse en metálico (a diferencia de lo que ocurría en buena medida cuando del solo ejercicio de actividad económica



por la persona física se trataba), y pasan a valorarse (en la relación entre sociedad pagadora y socio) varias veces por debajo de su valor comprobado.

Para dar respuesta al genérico motivo de impugnación que nos ocupa, que da cobijo, en la técnica seguida en demanda, a una multiplicidad de razones de queja no necesariamente homogéneas ni coherentes entre sí, comienza el actor por poner de relieve *"lo sucedido en varios de los eventos"*, para hacer una larga enumeración de ellos, en que se insiste, una y otra vez, en una idea que sirve de hecho de proemio a los distintos motivos desplegados: que varias de las intervenciones o actuaciones del recurrente, de profesión pinchadiscos (DJ), no fueron retribuidas, o lo fueron exclusivamente en el pago de gastos de desplazamiento o *"coste de la estancia"*, dado que el actor se estaría dando a conocer en el sector y se valdría de sus actuaciones para ganar renombre y poder así aumentar el prestigio de su quehacer musical.

Por más que se repita (y se repite una y otra vez en demanda) el simplísimo argumento manejado (donde, de entrada, la regularización se basa en la constatación de unos ingresos en cuentas bancarias del actor muy superiores a los correspondientes a sus escasísimas actuaciones facturadas, registradas y declaradas, en los dos primeros ejercicios comprobados), carece el mismo del mínimo rigor y credibilidad. De muestra (más allá de lo anterior) un solo y significativo botón: sólo en el ejercicio 2011 (el primero de los regularizados, y en que, atendiendo a la lógica del razonamiento del recurrente, menor sería su prestigio y reconocimiento), se constatan actuaciones (no declaradas) en los siguientes países, regiones o ciudades (hasta donde hemos podido constatar a la lectura de los acuerdos de liquidación, sin ánimo exhaustivo, pues los hay que se repiten varias veces en un solo trimestre): Suiza, La Coruña, Navarra, Amberes (Bélgica), Ámsterdam, Barcelona, Milán, Pensilvania (Estados Unidos), Montreal, Michigan (Estados Unidos), Miami, Washington y Toronto (Canadá, primer trimestre); Barcelona, Alicante, Rumanía, Leeds (Reino Unido), Irlanda, Ibiza, Sídney y Brisbane (Australia, segundo trimestre); Italia, Londres, Ámsterdam, Barcelona, Lima (Perú), Brasil, Cali (Colombia), Toronto (Canadá), Alicante, Ibiza y Burgos (tercer trimestre); y Paraná (Brasil), Sao Paulo (Brasil), Barcelona, Londres, Dinamarca, Toledo y Gijón (cuarto trimestre). Ni el número de actuaciones (o eventos), ni su localización (diversa, a los cuatro costados del globo, constando, entre los escasísimos eventos declarados en los dos primeros años regularizados, incluso una actuación en Angola) nos hablan de un artista anónimo que trata de hacerse un lugar en la industria, sino de un profesional conocido y consagrado. Por poca que sea la lógica que se aplique a las notas que caracterizan el desempeño profesional comprobado. De modo que el (insistimos, sencillísimo y muy escasamente sofisticado) argumento esgrimido carece de cualquier poder de convicción, a ojos de este Tribunal.

Salvo por cuanto habrá ocasión de razonar al término del presente fundamento, las restantes consideraciones aglutinadas bajo el motivo que nos ocupa se deslizan por un terreno inocuo (en el mejor de los casos para el recurrente) cuando no directamente perjudicial para sus intereses. Así, manifiesta el mismo que *"el obligado tributario, a resultas de la particularidad de su profesión (...) actúa en una diversidad de espacios, trabajando para multitud de clubs, salas, discotecas y varios clientes alrededor del mundo, siendo así y atendiendo a la peculiaridad de cada empresa que contrata sus servicios, éste se adapta a la forma de pago de cada una de ellas"; "es por ello por lo que, en algunas ocasiones, facturaba el importe íntegro y se lo ingresaban en cuenta directamente, pero en otras ocasiones, le abonaban el importe en el momento en que finalizaba la actuación"; "además, ocurre que del importe que le pagaban que en las demás pudiera ser que le abonaran un importe e ingresara una cuantía inferior, habida cuenta de la necesidad de abastecer sus necesidades cuando se encuentra fuera de su ciudad"; "a la Administración parece que no le cabe en la cabeza que, del importe facturado y cobrado, el contribuyente utilice parte del cobro para atender gastos, ingresando la diferencia"; y "el sentido de la lógica y el sentido común debería haber bastado para no considerar ingreso lo que constituye un cobro, puesto que si realmente el contribuyente hubiese estado obteniendo ingresos no facturados, no habría ingresado dichos ingresos en la cuenta corriente"*.

La regularización, a la lectura de ambos acuerdos de liquidación, y muy singularmente por cuanto concierne a los períodos 2011 y 2012, se basa en buen grado en aflorar rendimientos de la actividad profesional no declarados, comprobados al seguimiento de publicaciones del propio obligado tributario en redes sociales, dando éste puntual cuenta de su actividad a cuantos quisieran seguirla (incluida la Agencia Tributaria, a la poste). A sus resultas, tenemos que, frente a tres eventos declarados en 2011, y cinco en 2012, se le comprobaron al recurrente, en tanto que no declarados (ni sometidos sus rendimientos a tributación de clase alguna), cincuenta y seis y cuarenta, respectivamente. La proporción es elocuente, y deja muy escaso margen a las (nuevamente) pobres consideraciones en que trata de apoyar el actor su esfuerzo impugnatorio.

En el propio acuerdo de liquidación (período 2011-2012) se razona cabalmente en los siguientes términos:

"b) En la alegación SEGUNDA el obligado tributario hace referencia a la "Duplicidad e incorrecta imputación de ingresos por el concepto de eventos no declarados".



En este sentido cabe destacar que las alegaciones son absolutamente genéricas, limitándose a afirmar que "se habría producido una duplicación de ingresos, al confundir un ingreso en banco, correspondiente al cobro de una factura o facturas con un ingreso no declarado", sin especificar qué ingresos concretos están duplicados, identificando el evento concreto (fecha y lugar de celebración), la factura emitida concreta (número, descripción e importe de factura) y fecha e importe del ingreso en cuentas.

A tal respecto, la Inspección debe añadir que conforme a los Libros Registros de ingresos de 2011 y 2012, y la descripción de las facturas emitidas en uno y otro año, los únicos eventos facturados y declarados son los que resultan del apartado 3.7.1.1. del apartado de los HECHOS del acta incoada el 21/07/2017 y del apartado 3.9.2. Es decir, sólo declaró en 2011 los eventos de Berlín, Angola y del día de Nochevieja en una discoteca en Barcelona (Nitsa), mientras que los eventos facturados y declarados correspondientes al 2012 fueron exclusivamente las actuaciones en el club L'Usine (en Sant Boi de Llobregat), en Space (Ibiza), en Green Runa (Pamplona), en la sala Sonora (Bilbao) y en la sala Foru (en Amsterdam). Y ello, pese a la totalidad de los eventos (apartado 3.9.1. de los HECHOS de la propuesta de regularización) en que participó como DJ que resultan de la publicidad de INTERNET y de las propias redes sociales. Eventos que resultan de su cuenta personal de TWITTER donde de manera natural y en tiempo real el obligado tributario comentaba sus próximas actuaciones y sus impresiones sobre los eventos ya acontecidos (incorporados al expediente electrónico).

Si bien es cierto que en el ejercicio 2011 los ingresos correspondientes a los tres primeros trimestres se consignaron de manera genérica por el obligado tributario, la Inspección preguntó durante la instrucción del procedimiento sobre el desglose, manifestando en la comparecencia de 22/06/2016 (Diligencia nº 3) que no lo podía especificar. Pese a todo, y en aras de realizar una regularización ajustada a la realidad y evitar duplicar ingresos, en la propuesta de 21/07/2017 únicamente se regulariza el importe de los eventos no declarados en la medida en que el importe comprobado de aquellos excedió de los ingresos en cuenta no declarados (comparados con los ingresos declarados) y de las cantidades consignadas de manera genérica en el Libro Registro de ingresos en 2011, según se detalla en los cuadros de las páginas 47 y 48 del acta, en el apartado 3.11.1. de los HECHOS de la misma.

Es más, incluso de las alegaciones formuladas por el obligado tributario (en concreto al decir que "el hecho consistente en que un cliente pague una factura en efectivo y, con posterioridad se ingresen no el total de la factura en la cuenta corriente, sino parte del total (...)") y al decir que "...entra dentro del comportamiento normal de cualquier persona el que si necesita parte del importe para satisfacer determinados gastos o para realizar cualquier pago, lo haga con el dinero que ha cobrado y sólo ingrese en la cuenta corriente lo que reste tras satisfacer dichos gastos o costes") se infiere que está reconociendo o admitiendo que los ingresos totales efectivamente percibidos son mayores a los ingresos en cuenta, puesto que sólo se llega a ingresar parte de lo que se cobra en efectivo. A tal respecto, cabe señalar que la Inspección sólo incluye en la propuesta de regularización el importe de los eventos COMPROBADOS y no declarados en la medida que exceden de los ingresos en cuenta (2011 y 2012) y de las cantidades declaradas y no desglosadas (en 2011), sin considerar otras cantidades que se hayan podido cobrar en efectivo de las escasas actuaciones declaradas, pese a que el obligado tributario reconoció en la primera comparecencia, el 15/03/2016 (Diligencia nº 1) que Conrado cobraba por transferencia y muchas veces en efectivo, a diferencia de su sociedad SUARA MUSIC SL que lo cobraba prácticamente todo a través de bancos.

Por todo lo anterior no puede hablarse de duplicidad de ingresos."

Partiendo de tales razones, no combatidas eficazmente en esta sede jurisdiccional, como decíamos, y se argumenta de hecho acertadamente en el acto recurrido (lo que debió disuadir del empeño en reincidir en el error argumental ante esta Sala), el propio actor llega a reconocer cobros en efectivo, muchos de los cuales sin reflejo siquiera en cuentas bancarias, en tanto que destinados directamente a atender necesidades (las que fueren) de aquél. En tan inocente concepción de las cosas late un concepto profundamente erróneo: el ingreso derivado de actividad profesional es ingreso, se le llame ingreso, cobro, o como se quiera, y se halla en consecuencia sujeto a tributación. Que los gastos (deducibles) tendrán la consideración fiscal oportuna, muy en particular en orden a la determinación del rendimiento neto de la actividad, mas en ningún caso por la peculiarísima y ordinaria vía que el actor, debidamente asistido aquí, asume sin rubor, por la pura y simple vía de hecho. En otras palabras, acaso más comprensibles: se gaste sus retribuciones el actor en lo que quiera y le plazca, ello no banaliza aquéllas, ni las hace desaparecer en la órbita tributaria, que los ingresos de la actividad (TODOS) han de ser debidamente declarados, sin la suerte de compensación que el recurrente parece creer en condiciones de autodispensarse, sin control alguno, por cierto. Por lo demás, que de la circunstancia del ingreso de cuantías en cuenta corriente se derive, en el imaginario del recurrente, la imposible ocultación del correspondiente rendimiento constituye de nuevo afirmación absolutamente inocua a los fines que nos ocupan, que, a falta de declaración en forma, tan oculto es el ingreso que se materializa en una imposición bancaria como el que se traduce en efectivo al que se busque más rudimentario escondrijo.



Con todo, el motivo merecerá parcial estimación en un solo particular: donde el actor denuncia cómputo de eventos duplicados, tal incorrecta práctica regularizadora no encuentra verdadera concreción (en la propia demanda y su relato) más que en el correspondiente al día 1 de abril de 2011. En tal fecha se totalizan en sede regularizadora dos eventos (y se trata de un caso único en aquella regularización), el primero titulado "*Suara Night With Catz N Dogz & Coyu at Nitsa/Barcelona, Spain*", y el segundo, "*Suara at Nitsa/Barcelona, Spain*". No se da razón en el acuerdo de liquidación, ni en el acta de disconformidad que lo precede (a sus folios 27 y 28 aparece la relación de eventos en que se hallan incluidos los dos anteriores, en fecha idéntica), de por qué se entienden eventos distintos dos que corresponden a una misma fecha y localización, por lo que, en este punto, computados en el año 56 eventos no declarados que incluyen los (teóricos) dos anteriores, la impugnación habrá de prosperar, habiendo la recurrida de regularizar en atención a un total de 55 eventos no declarados en el período 2011.

QUINTO. En tercer lugar, mantiene el recurrente que entre los ingresos regularizados los hay efectuados por la pareja sentimental, que no debieron atribuirse a aquél, por cuanto se trata de imposiciones con que aquélla vendría a sufragar la parte que le correspondería en lo tocante a viajes compartidos (incluidos sus gastos).

El acuerdo de liquidación, dando respuesta a la alegación, se pronuncia en los siguientes términos:

"Seguidamente se abordará la alegación TERCERA del obligado tributario, relativa a los "Ingresos efectuados por la pareja de D. Conrado", en la que sostiene que han sido considerados ingresos por la Inspección el obligado tributario.

A este respecto la Inspección debe señalar que se hace todo lo contrario y que se han excluido dichas cantidades a la hora de considerar los ingresos en cuenta, tal y como se pone de manifiesto en el apartado 3.8.1. de los HECHOS de la propuesta de regularización y como resulta del desglose de cada uno de los ingresos, por importe y fecha de la operación, de las HOJAS DE CÁLCULO incorporadas al Expediente electrónico con la denominación "MOV. AÑO 2011.XLS", "MOV. AÑO 2012.XLS". "MOV. AÑO 2013.XLS" y "MOV. AÑO 2014.XLS". Cantidades próximas a las consignadas por aquella como rendimientos de trabajo en sus declaraciones fiscales de IRPF. En cualquier caso, el obligado tributario no ha aportado ningún medio de prueba adicional a las meras manifestaciones del escrito de alegaciones, justificativo de ingresos de la pareja del obligado tributario, imputados por la Inspección a Conrado y que hayan sido efectivamente obtenidos y declarados por aquella, conforme a su fuente de ingresos declarada."

La regularización practicada, en este extremo, razona en modo bastante la pulcra separación de los correspondientes ingresos, según su fuente y titular, no atendándose la pretensión del actor por cuanto concierne a imposiciones en relación a las cuales no constare su correlación con fuentes de renta efectivamente correspondientes a la pareja, y debidamente declaradas por la misma. El motivo de impugnación, en consecuencia, ha de decaer.

SEXTO. Bajo la rúbrica de errónea estimación indirecta de ingresos denuncia el actor el establecimiento de unos precios medios de las actuaciones que juzga erróneos, por distar "*mucho de la realidad económica de los ingresos que percibió*". Insiste al respecto, de nuevo, en que "*la Administración debe tener en cuenta la singularidad de la profesión*", "*teniendo en consideración que muchas de las actuaciones fueron promocionales*", y en que "*la liquidación debería haber restado un porcentaje basado en las actuaciones las cuales el obligado tributario indicó que eran promocionales*". Cuestiona igualmente la estimación del precio medio efectuada remitiendo a páginas web del sector de las que resultaría que el actor "*no estaba incluido como DJ de renombre en dichas fechas*" (no se precisa cuáles), remitiendo nuevamente a enlaces (de los que se desconoce cualquier fiabilidad) en que (se dice) constan márgenes de 100 a 300 euros por actuación, y denunciando que las manifestaciones de su representante han sido ignoradas, "*sin que el criterio seguido por la Inspección atienda a ningún criterio lógico*".

A la lectura del acuerdo de liquidación correspondiente al período 2011-2012 tenemos que la estimación cuestionada obedece a los siguientes razonamientos:

"b) Estimación de ingresos correspondientes a eventos no declarados:

De la información derivada, tanto de la documentación aportada por el obligado como de la obtenida por la Inspección, resultan una serie de eventos que no han sido declarados ni constan en las facturas emitidas por el obligado. Estos eventos alcanzan un total de 56, en el ejercicio 2011, y un total de 40, en el ejercicio 2012:

(...)

Ante la falta de datos necesarios para determinar de forma concreta los ingresos derivados de cada uno de los eventos no declarados ni facturados por el obligado, la Inspección ha estimado el importe de dichos ingresos en base a los precios medios declarados por el propio obligado.



A los efectos de determinar el precio medio de los servicios facturados, en el ejercicio 2011, sólo consta una actuación facturada en España y, además, se trata de una actuación en una fecha "especial" (Nochebuena), por lo que la Inspección considera más fidedigna la información resultante del precio medio de los ejercicios siguientes, teniendo en cuenta la evolución de los precios de un ejercicio a otro (evolución de los precios medios calculada por la Inspección: 38,27%).

(...)

e) En lo concerniente a la alegación QUINTA, referida a la "Errónea estimación de ingresos que, de forma indirecta, se ha efectuado" cabe destacar que los parámetros utilizados para el cálculo de las tarifas medias son las facturas emitidas por el propio obligado (en 2011, 2012 y 2013) y por la sociedad de su control SUARA MUSIC SL (puesto que desde que constituye dicha entidad lo factura todo a través de la misma). A este respecto cabe señalar que en el ejercicio 2013 la mayoría de los eventos constan facturados, de manera que los datos son fidedignos. De modo que la tarifa media calculada resulta de los propios datos del obligado tributario, aportados durante la instrucción. Y no sólo eso, sino que, en aras de una regularización ajustada a la realidad, la Inspección ya ha considerado un decremento para los primeros años (2011 y 2012) entendiendo que su caché experimentó una evolución al alza por el transcurso del tiempo al incrementar su prestigio, su fama como DJ y ser requerida su participación en mayor número de eventos o en más festivales, clubs y salas.

Tarifa media calculada por la Inspección (detallada y especificada en los apartados 3.9.2 y 3.9.3 de los HECHOS de la propuesta de regularización) que resulta próxima a la manifestada por el propio obligado tributario en la comparecencia de 09/06/2017 (Diligencia nº 11), que dijo que su tarifa osciló entre 800-1.000 € por eventos realizados en el extranjero en 2012 y en España era inferior. Las tarifas medias que resultan de la estimación practicada por la Inspección para ese período ascienden a 779,05 € en España y 1.207,86 € en Europa y el extranjero. Resulta contradictorio que sólo dos meses más tarde el obligado tributario alegue que fueron mucho más reducidos.

En cuanto a la valoración de la operación vinculada, debe indicarse que la misma afecta exclusivamente a los ejercicios 2013 y 2014. No obstante, el carácter personalísimo de los servicios se infiere de las propias actuaciones y del desglose detallado y específico de las facturas en dichos períodos, desglosados en el apartado 3.10.2. de los HECHOS de la propuesta de regularización, que motivó que incluso en el ejercicio 2014 se contabilizase en una cuenta de ingresos separada (la cuenta contable 70500003, denominada "COYU DJ"), distinta de las cuentas contables en las que se registraban los ingresos por las ventas de la tienda (SUARA STORE) o los ingresos de la actividad de sello realizada por la sociedad (algunos comprendidos en la cuenta de IBIZA 70500002, otros en las cuenta de BEATPORT 70500004...debiendo atender al desglose individualizado, propio y específico consignado en cada una de las facturas)."

No revisten los argumentos desplegados por el recurrente entidad bastante en orden a refutar o comprometer los razonamientos de que se sirve la liquidación cuestionada, donde aquél se limita a insistir en la necesidad de atender a las especificidades de su profesión, al carácter promocional de sus actuaciones, o al desprecio a las manifestaciones de su representante, frente a las aquilatadas razones en que se apoya aquella liquidación. Así, se ha visto, la estimación se ha basado en precios facturados o manifestados (descartándose manifestaciones contradictorias, en el curso de las actuaciones inspectoras, posteriores, en tanto que no verosímiles) por el propio obligado, descartándose los correspondientes a eventos que por su singularidad no resultaren representativos y pudieren tener un efecto distorsionador, y acogiéndose un porcentaje de incremento de un ejercicio a otro precisamente en atención a la evolución o trayectoria profesional, ascendente. Luego, los precios estimados no resultan del capricho, o la arbitrariedad, sino que parten de elementos objetivos, representativos, obrantes en el propio expediente, y de manifestaciones del propio actor, que, insistimos, no aparecen desvirtuadas en base al pobre argumentario desplegado en demanda.

SÉPTIMO. Bajo el epígrafe de "incorrecta atribución de ingresos a Conrado correspondientes a la sociedad Suara Music, S.L." aduce el recurrente que la firmeza de la regularización practicada en relación a la sociedad (operaciones vinculadas) no es razón bastante para rechazar sus alegatos impugnatorios; que la sociedad tiene una actividad económica cierta y diferenciada, siendo injustificado atribuir al actor los ingresos de la sociedad; que el actor tiene una nómina establecida (cabe entender, desde la constitución de aquella sociedad, de la que es socio y administrador único), siendo la misma la contraprestación de una relación laboral; que de entenderse que los servicios han de imputarse al actor "no tendrían en ningún caso los valores atribuidos y serían de un importe muy inferior al establecido"; y, con carácter subsidiario, que en todo caso debería permitirse a la persona física la deducción de los gastos de la persona jurídica.

Con carácter previo a acometer el muy impreciso y breve (en su desarrollo) motivo que nos ocupa, habremos de hacer dos precisiones: no tiene el mismo sentido sino proyectado a la regularización practicada en relación a los ejercicios 2013-2014, pues para los anteriores ningún ajuste por operaciones vinculadas (la concurrencia



de supuesto legal típico de las cuales para aquellos ejercicios no se cuestiona siquiera aquí, tal como la razona el correspondiente acuerdo de liquidación) se practica; y no ha tenido aquí, por cuanto a la facturación mediante sociedad profesional concierne, lugar regularización alguna apreciando simulación, por lo que carecen de sentido las invocaciones a la actividad económica cierta y real de la sociedad, o a lo injustificado de atribuir o trasladar los ingresos de la misma al socio único persona física, no siendo tal, insistimos, el signo y sentido de la regularización practicada.

Convendrá por ello atender a la literalidad del acuerdo de liquidación correspondiente a los dos ejercicios que aquí importan, pues de su lectura resulta bien centrado el marco de la controversia:

"(...) En el presente caso, según los hechos expuestos, desde el momento en que se constituyó la sociedad, SUARA MUSIC, S.L., su socio único D. Conrado pasó a facturar sus servicios como DJ "COYU" a través de aquella, según se recogió en la Diligencia nº 1 extendida en la comparecencia de 15/03/2016.

De forma que a partir del 01/09/2013 la sociedad SUARA MUSIC, S.L. facturó los eventos en los que D. Conrado prestó sus servicios como DJ. Por lo que en el ejercicio 2014 se fijó ya una retribución como trabajador por cuenta ajena de SUARA MUSIC, S.L. que ascendió a 24.000,00 € (practicándose unas retenciones de 4.080,00 €).

En este caso resulta acreditada la existencia de vinculación entre la persona física y la sociedad por el hecho de que D. Conrado posee desde la constitución de la sociedad, el 100% de las participaciones sociales y, además, ostenta la condición de administrador de la misma.

En consecuencia, concurren los presupuestos exigidos por el artículo 16 del TRLIS para que deban valorarse por su valor normal de mercado las operaciones realizadas entre D. Conrado y la sociedad SUARA MUSIC, S.L. y para que la Administración tributaria pueda comprobar que dichas operaciones se han valorado correctamente y efectuar, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga.

(...)

D. Conrado percibió en los ejercicios comprobados las siguientes retribuciones por los servicios prestados a la sociedad SUARA MUSIC, S.L.:

2013 2014

RENDIMIENTOS ÍNTEGROS AAEE -- 24.000,00

(...)

(...) la entidad SUARA MUSIC, S.L. no cumple con todos y cada uno de los requisitos previstos para la posible aplicación del artículo 16.6 del RIS, por lo que no puede presumirse que el valor convenido sea el valor de mercado, siendo necesario valorar los servicios prestados a valor de mercado.

(...)

(...) el método que se estima más adecuado en este caso es el previsto en el 16.4.1.a) del TRLIS: el método del precio libre comparable. Según este método, se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

(...)

el valor de mercado correspondiente a los servicios prestados por el D. Conrado a la sociedad SUARA MUSIC, S.L. es el siguiente:

EJERCICIO 2013 2014

INGRESOS SERVICIOS PROFESIONALES 19.177,95 138.286,18

GASTOS DEDUCIBLES 1.887,31 11.387,84

VALOR MERCADO SERVICIOS PRESTADOS POR D. Conrado 17.290,64 126.898,34

(...)

En el caso de la sociedad SUARA MUSIC, S.L. y D. Conrado, la vinculación se define en función de la relación socio-sociedad, y la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado es a favor de la sociedad, pues



obtiene servicios de su socio a precios inferiores al valor normal de mercado. Se produce así una transferencia implícita de rentas de los socios a la sociedad, rentas que se remansan en la sociedad, pues los socios dejan de percibir rentas que les corresponderían, y ello procura recíprocamente ganancias en quien acumula esas rentas dejadas de pagar, en este caso la sociedad. Es decir, en el presente caso la diferencia entre el valor de mercado y el valor pactado entre las partes vinculadas es a favor de la sociedad (...)

(...)"

Suficientemente razonado el ajuste por operaciones vinculadas practicado, que culmina, en sede del socio persona física, en la determinación de un rendimiento neto de actividades económicas (que contempla gastos deducibles) superior al declarado, reconduciendo aquél a valores normales de mercado en base a un método de valoración cuya elección se justifica en el acuerdo de liquidación, entre otras, en la circunstancia de que el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo, y que del análisis del supuesto se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de aquella persona física, la impugnación se apoya en demanda en meros lamentos carentes de sustento, insistiéndose de forma reiterada en la circunstancia, suficientemente rechazada en el acuerdo de liquidación, de encontrarnos ante una mera relación laboral, y en la inadecuada valoración de los servicios prestados por el recurrente (sin que se aporte un solo elemento de prueba que lo corrobore, ni aun se alegue en contra del método legal de valoración seguido por la recurrida y su aplicación al caso).

El motivo de impugnación no puede por ello prosperar.

OCTAVO. Por último, y bajo epígrafe de *"los gastos fiscalmente deducibles"*, vuelve el actor a centrar su atención, al parecer, en los ajustes practicados en relación a los períodos 2011 y 2012, para defender que los gastos deducidos (no se dice cuáles) se ajustan totalmente a la actividad desempeñada; que no se permite la deducción de gastos (tampoco se dice cuáles) destinados directamente a la actividad; que la motivación del acto recurrido prescinde de analizar cada tipo de gastos en función de su individualidad (lo cual resulta desacertado e incierto, pues, se verá, se atiende a los distintos tipos de gastos pretendidos deducibles, y se detallan las razones de su no deducibilidad, en la determinación del rendimiento de la actividad de la persona física); que *"la repercusión publicitaria, el impacto escénico que causa un DJ con la indumentaria que porte en cada actuación implica unos gastos y un desembolso económico superior al que pudiera implicar cualquier otra actividad fuera del ámbito musical"*; y que *"todo ello avala total y plenamente el desembolso de gastos que son de total justificación, asimismo han sido acreditados durante todo el procedimiento"*.

Hasta aquí las alegaciones genéricas del recurrente, que, en su misma formulación, admitirán, sin más, por su absoluta inespecificidad, desestimación. Concreta (de modo paupérrimo), a la sazón, el escrito de demanda, la deducibilidad de gastos no admitidos como tales, entre los que detalla tickets de restaurantes, facturas de desplazamiento, ya sean taxis, vuelos, o cualquier otro medio de transporte (insistiéndose de nuevo en la peculiar profesión del actor, cual mantra reiterado una y otra vez), y la indumentaria del artista, que se dice necesariamente en sintonía con la del público (sin que se concrete con detalles la pretendida razón de su especificidad).

Frente a las generalizantes afirmaciones que abriga el escrito de demanda, el acuerdo de liquidación da razones detalladas para negar la deducibilidad de muy concretos gastos (que no son todos los deducidos en su momento por el actor), a ninguna de las cuales habrá de hallar un solo reparo esta Sala, menos en base a los pobres argumentos blandidos por el actor:

"2.- No deducibilidad de determinados gastos registrados y declarados por el obligado tributario.

En los Libros registro de gastos aportados por el obligado constan anotados determinados gastos cuya deducibilidad no puede admitirse puesto que, o bien no han sido justificados documentalmente o bien no ha resultado acreditada su afectación a la actividad profesional del obligado.

Estos gastos corresponden a desplazamientos, restaurantes, vestuario, etc:

- En cuanto a los gastos de restaurantes, el obligado tributario se ha limitado a la aportación de tickets, sin que haya sido aportado ningún otro elemento que justifique su afectación a la actividad. Además, la mayoría de los tickets están pagados en efectivo por lo que sólo prueban la realidad del gasto, esto es, que alguien incurrió en ese gasto, pero no hacen prueba de que el obligado tributario incurriera en el mismo. Por otra parte, gran parte de ellos corresponden a comidas realizadas en Barcelona o alrededores (Gavá, donde reside el obligado tributario).

- Respecto de los servicios de taxi, los documentos aportados por el obligado tributario son tickets donde es muy excepcional que se refleje el origen y destino del trayecto. Tampoco se identifica el usuario del servicio,



con el añadido de que no hay justificantes de pago por tarjeta en ninguno de ellos. Por lo que tampoco queda documentado que fuese el propio obligado tributario el que incurrió en aquellos gastos.

- En cuanto a los gastos de combustible, de peajes y de aparcamiento en parkings públicos derivados de la utilización de vehículos, en el caso presente no existe registrado ningún vehículo en el Libro Registro de bienes de inversión del obligado pero, además, en el hipotético caso de que se hubiese registrado tampoco se entendería afecto a la actividad por utilizarse simultáneamente en necesidades privadas. Asimismo debe reseñarse que la mayoría de los soportes documentales aportados por el obligado tributario carecen de justificantes de pago porque fueron satisfechos en metálico, por lo que no resulta acreditado que el obligado tributario haya incurrido en dichos gastos.

- En relación con la deducibilidad de las compras de ropa para la actividad económica, el carácter deducible de los gastos queda condicionado 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 están relacionados a su vez con la obtención de ingresos, serán deducibles. No obstante, no se entenderán afectados aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante, de acuerdo con lo previsto en el artículo 22.4 del RIRPF. De modo que, en la medida en que la ropa que vaya a adquirir no tenga el carácter de ropa específica de la actividad económica desarrollada, sin que dicha ropa sea exigida para el desarrollo de dicha actividad, no podrán deducirse las cantidades invertidas en su adquisición. En el presente caso, no se trata de ropa específica, sino que es ropa de calle (jersey, abrigos, chaquetas, etc.) comprada en ZARA, BERSHKA, COS.

(...)

f) Respecto de la alegación SEXTA relativa a "La no deducibilidad de los gastos anotados en el Libro Registro de los gastos" debe reseñarse que todos los gastos relativos a hoteles y vuelos registrados y contabilizados respecto de los que se ha aportado soporte documental, y se ha verificado que el beneficiario fue Conrado, se ha admitido su deducibilidad sin mayor problema.

Los únicos gastos cuya deducibilidad no se ha admitido son aquellos cuya justificación consistió en tickets sin que resultase probado que el obligado tributario incurrió en ese gasto, o bien, su afectación y correlación con los ingresos (tales como gastos de ropa; gastos en restaurantes de Gavá, localidad donde reside el obligado tributario; taxis donde no se especifica ni origen, ni destino, ni ocupante; etc). Por otra parte, tampoco se ha admitido la deducibilidad de los gastos relativos a su vehículo y accesorios, puesto que la normativa exige para su deducibilidad que no se utilice simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, y al disponer de un solo vehículo el obligado tributario se infiere que lo utilizaba para el desenvolvimiento normal de su vida (en su esfera profesional y en su esfera privada)."

En suma, el acuerdo de liquidación ofrece evidéntísimas razones para negar la deducibilidad de los gastos de que se trata, entre las cuales la insuficiencia formal de los documentos aportados para justificar el gasto, la inexistente prueba del destinatario del servicio, y aun de quién haya sufragado el gasto correspondiente, la falta de acreditación de la afectación del gasto a la actividad, la simultánea afectación al uso privado y al profesional de los bienes, lo genérico de la indumentaria que se dice (sin prueba) especial y de solo uso profesional, y la concurrencia de indicios manifiestos de, cuando menos, aquella simultánea afectación al uso privado y al profesional. A refutar concretamente las explicadas razones del acuerdo de liquidación no se dirige un solo de los generalizantes argumentos desplegados en demanda, por lo que cuanto llevamos hasta aquí dicho habrá de servir sobradamente a la desestimación del último motivo de impugnación articulado.

NOVENO. A tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, no procede especial pronunciamiento en materia de costas.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero. Estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Conrado contra resolución del TEAR, de fecha 30 de septiembre de 2019, que anulamos, así como el acuerdo de liquidación de que trae causa, en el solo extremo relativo a haber de tenerse por cincuenta y cinco los eventos no declarados por el recurrente en el período 2011, en los términos del fundamento cuarto, in fine, de la presente, desestimándose las restantes pretensiones de aquél.

Segundo. Condenar al recurrente en las costas de la presente instancia, con el límite indicado.



Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

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

PUBLICACIÓN.- La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ