



Roj: **STSJ M 12603/2018 - ECLI: ES:TSJM:2018:12603**

Id Cendoj: **28079330052018100612**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **12/12/2018**

Nº de Recurso: **372/2017**

Nº de Resolución: **660/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2017/0010913

Procedimiento Ordinario 372/2017

Demandante: CREATIVE MANAGEMENT Y PRODUCCIONES S.L.U

PROCURADOR D./Dña. IRENE ARANDA VARELA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 660

RECURSO NÚM.: 372-2017

PROCURADOR DÑA. IRENE ARANDA VARELA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer



En la Villa de Madrid a 12 de Diciembre de 2018

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 372/2017, interpuesto por CREATIVE MANAGEMENT Y PRODUCCIONES SLU, representada por la Procuradora D^a Irene Aranda Varela, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 29 de marzo de 2017, que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001, deducidas contra la liquidación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, de los periodos de 2007 y 2008, así como frente a la sanción derivada de la misma.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida así como la liquidación y el acuerdo sancionador de los que trae causa.

SEGUNDO .- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO .- Siguió el procedimiento por sus trámites y una vez que quedaron concluidas las actuaciones, se señaló para votación y fallo del recurso el día 11 de diciembre de 2018, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^{ña}. María Rosario Ornos Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 29 de marzo de 2017, que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001 deducidas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid:

- Acuerdo por el que se practica liquidación derivada del acta suscrita en disconformidad A02- NUM002, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido de todos los periodos de 2007 y 2008, por un importe total a ingresar de 77.681,47 €, siendo la cuantía de la reclamación la de 74.176,20 €, correspondientes al 4T de 2008.

- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por la comisión de una infracción tributaria derivada de la anterior liquidación, por el mismo Impuesto y ejercicio, por importe total de 58.180,17 €.

SEGUNDO .- La entidad actora solicita en el escrito de demanda la anulación de la Resolución recurrida y alega

La deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas que han sido objeto de la regularización tributaria. En concreto, entiende que son deducibles tanto las cuotas de IVA soportadas en la adquisición y reforma del inmueble de la C/ DIRECCION000 NUM003, NUM004, NUM005, de Alcobendas 28100 como las cuotas correspondientes a gastos de vestuario, tratamientos de belleza y cosméticos.

Respecto del inmueble niega que constituya la residencia habitual de D^a Catalina, representada de la entidad actora y rechaza las conclusiones a que llegó la AEAT por la declaración de los dos conserjes de la urbanización donde tenía su domicilio realmente en la C/ DIRECCION001, Club de Campo, San Sebastián de los Reyes y el de la URBANIZACIÓN000, C/ DIRECCION000 de Alcobendas. Indica que el domicilio de la C/ DIRECCION000 nunca fue domicilio de D^a Catalina ya que, a finales de 2010, se trasladó a vivir a Palma de Mallorca, lugar donde residió hasta 2014.

Señala que en 2007 constituyó la sociedad **PATI CONDE** SLU (con posterioridad CREATIVE MANAGEMENT Y PRODUCCIONES SLU) la cual tenía su domicilio en la C/ Emilio Arrieta y que a finales de 2008 adquirió el inmueble de la C/ Hiedra a fin de establecer allí su sede social, para su actividad de representación de artistas y para ubicar allí su estudio de grabación, producción y show room para eventos publicitarios. De ahí que la reforma efectuada en ese inmueble fue para adecuar la vivienda a esas necesidades. Y por ello se afectó el inmueble un 100% a esa actividad y durante todo ese tiempo y posteriormente, D^a Catalina seguía residiendo en la C/ DIRECCION001, por lo que no es cierto que la vivienda de la C/ DIRECCION000 fuese el domicilio particular de D^a Catalina.



Aporta varias fotografías que indican, a su juicio, que la casa de la C/ DIRECCION001 era muy confortable y que reunía las necesarias características para ser la vivienda de D^a Catalina , así como fotos realizadas en ese domicilio con ocasión de un evento en 2009.

Aporta también fotos que justificarían, a su juicio, que el inmueble de la C/ Hiedra se destinaba a show room y a la producción de actividades relacionadas con la publicidad y la moda.

Justifica también la adquisición de vestuario y los gastos de maquillaje y belleza, ya que eran totalmente necesarios para la imagen pública de D^a Catalina y defiende su correlación con los ingresos obtenidos por la entidad.

Enumera, a continuación, una serie de entrevistas, reportajes fotográficos y grabación de spots publicitarios que señala que se realizaron en el inmueble de la C/ Hiedra, sin especificar su fecha y destaca que tenía medios materiales y personales para ello.

La actividad de la entidad actora iba mucho más allá de representar a D^a Catalina , ya que también era de asesoramiento y asistencia y promoción del personaje.

Por último, indica que el acuerdo sancionador no es ajustado a derecho ya que, al ser deducibles las cuotas de IVA no ha cometido infracción alguna. En conclusiones indica que en el citado acuerdo no se ha motivado la culpabilidad de la actora.

TERCERO .- El Abogado del Estado se opone a las reseñadas pretensiones argumentando, en primer lugar, que existe un error en el suplico de la demanda, ya que el mismo se refiere a las reclamaciones NUM006 y NUM007 y a la liquidación practicada por el IVA de 2009, lo que supone una evidente desviación procesal.

Por otra parte, indica que, de acuerdo con lo regulado en el art. 95 LIVA , no pueden ser deducidas las cuotas de IVA soportadas en la adquisición del inmueble de la C/ Hiedra, ya que las fotografías aportadas por la entidad actora no acreditan que los eventos se realizaron allí, teniendo en cuenta que la mayoría de los ingresos de la actora, en los ejercicios 2007 y 2008, son por la presentación de un programa que se produce en unos estudios audiovisuales ajenos a la sociedad.

Tampoco se ha acreditado la exclusividad de los gastos de maquillaje o vestuario para el desarrollo de la imagen pública de la socia, ya que se pretende por la entidad actora que dicha imagen no puede deslindarse de la privada, sin que resulte admisible que Catalina sea un personaje, una especie de "avatar", distinto de su persona.

También defiende que el acuerdo sancionador está motivado en relación a la culpabilidad de la actora, solicitando por ello la confirmación de la resolución del TEAR.

CUARTO .- En el acuerdo de liquidación definitiva de 12 de junio de 2012 se razonan por la administración los motivos de la regularización, en sus aspectos más destacables, en la siguiente forma:

"En virtud de lo establecido en los artículos 94 Uno y 95 Uno de la LIVA y ante la falta de justificación de la afectación directa y exclusiva a la actividad desarrollada del inmueble de la c/ Hiedra 96 de Alcobendas, no son deducibles en ningún caso las cuotas soportadas relacionadas con dicho inmueble.

Como se ha dicho, comprenden cuotas por servicios de la gestoría, el registro, la notaría, el proyecto de reforma del arquitecto y su ejecución, así como las procedentes de los suministros periódicos, y cuotas por adquisiciones de bienes, como la compra de todo tipo mobiliario, saneamientos, decoración, iluminación, jardinería, carpintería....

Aunque durante las actuaciones ha aportado un Informe con las actividades que dice que se desarrollan en el inmueble de Alcobendas, lo cierto es que estas se reducen a entrevistas y reportajes fotográficos, donde no siempre se observa el inmueble; el informe cita otras actividades relativas a diseño y distribución de una marca de ropa o una revista, pero esas actividades que cita se refieren a actividades que llevan a cabo otras sociedades de las que es partícipe también la socia, pero no a CREATIVE MANAGEMENT, y esas sociedades no han declarado que realicen actividad en el citado inmueble.

Como se dice en el acta, aún teniendo en cuenta las manifestaciones efectuadas en ese Informe, estaríamos ante un uso ocasional y excepcional de una parte del inmueble (la excepcionalidad se deduce de la contestación de GLOBOMEDIA en cuanto a la grabación de un spot), lo que no impide su utilización como vivienda.

A esto se unen las propias características del inmueble, ubicado en zona residencial, sin rótulos de actividad, la reforma efectuada, enfocada al uso del mismo como vivienda, y las declaraciones del portero (reconoce que allí vive la socia), que hacen concluir que el uso como vivienda de la socia es el principal y casi único uso que tiene el inmueble. Otro destino ha sido muy excepcional y no se encuentra especificado.



De acuerdo con estos hechos y la normativa (ARTS 94 Y 95), el inmueble de Alcobendas no está afecto a la actividad y las cuotas soportadas en relación con él, no son deducibles.

Y tampoco lo son, las cuotas soportadas en la adquisición de vehículo. A pesar de que el art. 95.Tres 2º LIVA presume una afectación del 50%, esta presunción es iuris tantum. La artista emplea estos vehículos para su vida privada, puesto que en sus desplazamientos profesionales emplea taxis y alquiler de vehículos (deducción admitida, por otra parte). E incluso aportó un coche propio como parte del precio a pagar por la sociedad en la compra de otro vehículo. Luego el uso que se va a dar al coche adquirido es el particular de la socia. Por ello, no es aplicable esa presunción de afectación al 50%, no existe afectación y no procede la deducción.

... ..

Entre los justificantes aportados se encuentran facturas recibidas y justificantes que amparan adquisiciones de bienes y servicios recibidos, que aun habiendo sido sufragados por la sociedad, corresponden a gastos privados y propios de la socia.

Se han aportado un gran número de facturas recibidas y justificantes que amparan adquisiciones de bienes y servicios recibidos, que aun habiendo sido sufragados por la sociedad, corresponden a gastos privados y propios de la socia. En el expediente constan, y se deben a muy diversas compras de vestuario y complementos, estética y perfumería...

Esas cuotas soportadas no son deducibles porque, como no se ha probado la afectación a la actividad de los objetos comprados y servicios recibidos y no guardan relación con la actividad desarrollada, en unos casos, y están incluso excluidos de la deducción estos casos (art 96), como los viajes y regalos.

La mayor partida deducida es la de vestuario. Como se dijo en el acta, aunque GLOBOMEDIA diga (a instancias del obligado tributario) que la actriz aporta vestuario, el que emplea Catalina en el programa de televisión (fuente principal y mayoritaria de los ingresos) es cedido por las marcas (ella reconoce que tiene libertad para elegir, no que los aporte ella...) según figura en el programa de TV, luego para obtener esos ingresos no ha requerido una inversión en vestuario. Si alguna vez la actriz en algún acto o programa, con carácter excepcional, emplea vestuario o complementos propios, estos siguen formando parte de su vestuario personal. Por otro lado, no ha justificado un enlace entre ningún gasto de este tipo con una actuación o acto concreto, y los clientes no le han exigido en los contratos un determinado vestuario, que haya tenido que adquirir ex profeso.

En relación con el resto de cuotas no ha efectuado manifestaciones, ni ha justificado la relación o afectación con la actividad, y por lo que se deduce, son gastos de estética, perfumería...

Por todo ello, no son deducibles las cuotas soportadas por la compra de bienes y adquisición de servicios que se destinan a la vida privada de la socia (vestuario y complementos, estética y perfumería..)"

QUINTO .- Debemos hacer examinar, en primer lugar, o alegado por el Abogado del Estado sobre que existe una desviación procesal en este recurso ya que en el suplico de la demanda se hace referencia a las reclamaciones NUM006 y NUM007 y a la liquidación practicada por el IVA de 2009, lo que supone una evidente desviación procesal.

Sin embargo, se aprecia que en el encabezamiento de la demanda se identifican correctamente las reclamaciones económico administrativas, objeto de este recurso, y los ejercicios de IVA controvertidos, con lo que debe de entenderse como un simple error que no puede suponer una desviación procesal.

Para resolver el fondo de la cuestión discutida en este recurso hay que partir de lo dispuesto en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, considera deducibles las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de operaciones sujetas y no exentas (arts. 92 y 94), siendo imprescindible para ejercitar el derecho a la deducción estar en posesión del documento justificativo, que consiste en la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio (art. 97.Uno.1º de dicho texto legal). Además, es preciso tener en cuenta que, conforme al art. 95. Uno. LIVA , los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y **exclusivamente** , a su actividad empresarial o profesional y que, tal como determina su apartado Dos, no se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

"1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

*2.º Los bienes o servicios que se utilicen **simultáneamente** para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.*



3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad."

Por otra parte, hay que tener en cuenta los requisitos establecidos en el art. 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, respecto del contenido que deben de tener las facturas, y que exige que toda factura esté numerada, que figure en ella el nombre y apellidos o denominación social del expedidor del documento y del destinatario, la descripción de la operación y su contraprestación total, así como el lugar y fecha de emisión. Debe añadirse que dicho artículo, en su apartado 9, establece que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 97. Uno, de la Ley del Impuesto, únicamente tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se refieren los apartados 1 a 7 de este artículo.

También es destacable que el art. 91.Uno, de la Ley 37/1992 del IVA, establece que " los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, **directa y exclusivamente**, a su actividad empresarial o profesional ."

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

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas y la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional del que pretende deducirse las cuotas soportadas en su adquisición. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas.

Por otro lado, el artículo 105 LGT, dispone que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos que normalmente le son constitutivos, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto.

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

SEXTO .- La entidad actora estaba dada de alta en el IAE, en el año 2007, en el epígrafe 844 "servicios de publicidad relaciones públicas y similares" y en el año 2008 en ese mismo epígrafe y además, en el epígrafe 965.4 de "empresas de espectáculos y en el epígrafe 019 "otras actividades cine, teatro y circo ncop". Siendo su domicilio social en estos ejercicios en la C/ Emilio Arrieta número cinco de Alcobendas en 2007 y en la C/ Hiedra 96, bajo B, de Alcobendas en 2008.

En un primer momento, la sociedad se denominaba **Pati Conde S.L.U.**, constituida el 16 de abril de 2007, pasando a denominarse Creative Management y Producciones S.L.U., en escritura de 28 de junio de 2011. Dicha sociedad tenía y tiene como administrador único a D^a Catalina y su socia única era también D^a Catalina .

Los ingresos de la sociedad en el ejercicio 2007 fueron de 474.480 €, procedentes de un cliente denominado Just Moda S.L. y salvo en el caso de dos eventos, se produjeron por la intervención de D^a Catalina en el programa "Sé lo que hicisteis la última semana". En el año 2008 los ingresos de la citada sociedad provinieron de Globo Media S.A., por la intervención en el mismo programa, y de Conservas Garavilla SA por la intervención de la socia en dos campañas publicitarias de ensaladas Isabel. También provinieron del cliente Estudios Pirámide por gastos de producción y gastos del maquillaje y de la entidad Vorágine Producciones S.L. por conceptos como ensayos de Catalina o actuaciones de Catalina , elevándose a un total de 1.271.290,32 €.

En relación a las cuotas que la entidad actora pretende deducirse por la adquisición y reforma de un inmueble en la C/ Hiedra 96, portal 4, Residencial Los Madroños de Alcobendas debe decirse ya desde este momento que la entidad actora no ha conseguido acreditar, a juicio de esta Sala, a pesar de la carga de la prueba que el correspondía, que el citado inmueble se destinase exclusivamente a las actividades empresariales para las que estaba dada de alta en el IAE y que no sirviese también como residencia privada de la socia y administradora única de la misma.

Se aprecia en el expediente administrativo que el citado inmueble tenía una superficie construida de 198,80 m², además de trastero y jardín con una superficie de 208 m², teniendo también una participación de 160,45 m² en las zonas comunes de la urbanización y contaba, además, con una plaza de garaje, ubicada en la planta baja del portal número 4. es evidente que resulta totalmente desproporcionado adquirir una vivienda de tales características para destinarla, en una zona y edificio residencial a oficina de representación de artistas, en este caso de la propia socia, y para la realización de actividades de publicidad o moda.

En esa vivienda la actora realizó una reforma por importe de 205.284,03 € en la que destaca la instalación de una cocina, por importe de 74.255 €, así como el suministro e instalación de mobiliario por importe de 78.164,28 €, lo cual resulta totalmente ausente de relación con las necesidades o gastos propios de unas oficinas o de un espacio diáfano para la producción de eventos o publicidad..

Todas las fotografías que, inusualmente, se aportan con la demanda para tratar de justificar que en dicha vivienda se hacían las citadas actividades realmente no acreditan absolutamente nada, puesto que todas tienen un fondo blanco y podían haberse realizado en cualquier otro lugar, lo mismo cabe decir de las fotografías que se aportan para acreditar que en 2009 la socia residía en otra vivienda. Además, qué estamos examinado los ejercicios 2007 y 2008.

Existe una certificación de Globo Media, de 26 de enero de 2012, en la que se especifica que en una ocasión se grabó parte de un spot en la vivienda de la calle DIRECCION000 .

Sin embargo, no se niega que, en alguna ocasión, se pudiese utilizar la vivienda para actividades de publicidad o grabación de programas, pero nunca de forma exclusiva y cabe entender que lo que hubo fue una utilización simultánea para las actividades de la entidad actora y para las de uso particular de la socia, en una especie de confusión entre unas y otras, que, como hemos visto más arriba, está totalmente prohibida en la LIVA a efectos de la deducción de las cuotas soportadas.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que la mayoría de los ingresos que se obtuvieron por la entidad actora en los ejercicios 2007 y 2008 fueron por la participación de D^a Catalina en determinados programas televisivos y esos programas, con carácter general, se grababan en los estudios de las sociedades que los contrataban y no, evidentemente, en la citada vivienda.

Es determinante la declaración, que obra en el expediente administrativo, de los porteros de la urbanización de la C/ DIRECCION001 NUM008 , en la que residía la socia en 2007 y de la urbanización de la C/ DIRECCION000 NUM003 , que fue adquirido a finales de 2008, en la que se afirma por el primero que la socia ya no residía allí y por el segundo que el domicilio de la C/ DIRECCION000 era la residencia habitual de la socia.

Hay que tener en cuenta, en todo caso, que en el año 2007 ni tan siquiera se había adquirido el inmueble de la C/ DIRECCION000 , que se adquiere a finales de 2008, con lo que realmente poco tiempo pudieron desarrollarse allí los eventos que se pretenden por la entidad actora. De ahí que no tenga la menor trascendencia, a efectos de este recurso, que la actora tuviese su residencia en Palma de Mallorca a partir del año 2011.

En definitiva, no habiéndose conseguido acreditar por la recurrente que desarrollaba con exclusividad sus actividades empresariales en el citado inmueble de la C/ Hiedra no puede admitirse la deducción de las cuotas de IVA soportadas en relación a la adquisición y reforma de dicho inmueble.



Lo mismo cabe decir de los gastos de vestuario y maquillaje cuyas cuotas de IVA soportadas pretende deducirse la recurrente ya que estamos totalmente de acuerdo con el Abogado del Estado en qué es imposible considerar que la socia no pudiese separar su faceta de personaje público de su vida y actividades privadas y se produce, por ello, en relación a esas facturas la misma situación que la descrita más arriba y es que no consta que hubiese una utilización exclusiva del vestuario, maquillaje o productos o tratamientos de belleza para el desarrollo de las actividades de la entidad actora y ni tan siquiera consta la relación expresa de determinados vestidos con determinados eventos o programas, lo cual es necesario, ya que, tal como hemos visto más arriba, es absolutamente necesaria la correlación entre los ingresos y los gastos para que las cuotas de IVA soportadas puedan ser deducibles.

No hay que olvidar que los ingresos que obtuvo la entidad en los dos ejercicios, que son objeto de este recurso (2007 y 2008), se refieren en su mayoría a la producción de un determinado programa y no consta en la absoluto acreditado que la entidad actora aportara determinado vestuario o maquillaje adquirido para la realización del mismo. Ello es predicable también de todos los vestidos o complementos, cuyas fotos son aportadas con profusión con la demanda, puesto que no consta la relación de ninguno de sus vestidos con las los ingresos de las actividades realizadas en 2007 y 2008.

Es significativo un examen de las cuotas de IVA soportadas que pretende deducirse la recurrente por compras en cerrajería compras en Bimba y Lola, en Zara, en el Hipercor, o en el Corte Inglés en artículos tales como perfumería, toallas o cuadros, así como la compra de dos móviles de D^a Catalina y tratamientos estéticos, capilares, ropa interior, viaje a Montecarlo, prendas de vestir sin especificar, gafas de sol o productos de belleza. No se ha demostrado, en absoluto, la vinculación de la compra de ese vestuario o productos de belleza con determinados eventos o producciones de programas que constituyeron los ingresos de la sociedad actora.

De ahí que, en consecuencia, no se entiendan de deducibles las cuotas de IVA soportadas por la entidad actora en la adquisición y reforma del inmueble referido así como en los gastos de vestuario maquillaje, de la de su representada y también socia y administradora única. De ahí que deba confirmarse el acuerdo de liquidación y la Resolución del TEAR en este punto.

SÉPTIMO - Debemos de pasar ahora, en aras del principio de tutela judicial efectiva, al examen de la motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, extremo al que no se hace referencia en la demanda, si bien se alude a él en conclusiones.

En el acuerdo sancionador de 11 de enero de 2013 se motiva la culpabilidad de la actora en el siguiente sentido:

"B) Aplicación al caso concreto

En su conducta se aprecia al menos negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones.

Es patente en el caso de una serie de deducciones, como los gastos de un inmueble que es propiedad de su socia, o la deducción de cuotas respecto de las que no aporta factura o aporta tickets en los que no se identifican los bienes y servicios. En estos casos es palmaria la contravención de la norma. Incluso un somero conocimiento de la normativa, implica conocer la no deducción de tales cuotas.

En otro tipo de deducciones no admitidas, como las que derivan de los gastos relativos al inmueble de la c/ Hiedra de Alcobendas y de la adquisición de vehículos, la no deducibilidad se ha concluido por la no afectación de los bienes a la actividad.

El inmueble tiene las características de una vivienda, y lo es de la socia (a ella personalmente se dirige el proyecto de reforma de un arquitecto). Y por otro lado, los ingresos que obtiene la sociedad se deben a prestaciones de servicios que lleva a cabo su socia en platós de TV, lo que hace que objetivamente sea imposible entender que en el inmueble se desarrolle su actividad. El hecho de que se hayan realizado algunos reportajes o fotografías no implica la afectación, y en ningún caso, la afectación exclusiva exigida por el impuesto.

En la deducción de estas cuotas, también se aprecia negligencia, por cuanto la afectación es un requisito básico de deducción exigido en la normativa del tributo. Si la socia tiene su residencia en el inmueble, en ningún caso puede aceptarse la deducción de cuotas derivadas de bienes y servicios que tengan que ver con el inmueble, dado que no es admisible la afectación parcial en el Impuesto sobre el Valor Añadido y que por otra parte, no ha probado un porcentaje de afectación. (en sus manifestaciones mantiene la afectación total)

En el caso de vehículos, no se admite la deducción porque son utilizados por la socia en necesidades particulares, lo que concurda con que en sus desplazamientos profesionales justifique (y se acepte) gastos de taxis o alquiler de vehículos.

Y otro tipo de cuotas no admitidas a deducción son los gastos particulares de la socia (vestuario, viajes, regalos, estética...). Se han considerado de esta manera, porque se constata que las empresas audiovisuales para las



que presta servicios la socia aportan el vestuario y corren con los gastos. Y porque no ha podido correlacionar ninguna adquisición de vestuario, por ejemplo, con una prestación de servicios en concreto. Como tampoco se ha justificado en relación con los gastos de estética.

Tampoco en este caso, la actuación ha sido diligente, sino al contrario, ha contravenido manifiestamente la normativa de deducción del impuesto.

Por lo expuesto, ha de concluirse que la conducta del sujeto infractor es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que ha actuado, cuando menos negligentemente, con el resultado de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en perjuicio del Erario público.

En consecuencia, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir parte de la carga tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido en los ejercicios inspeccionados, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003 .

... ..

Así, a juicio de esta Oficina Técnica, concurre el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, que ha permitido la obtención de una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.

Por todo ello, se entiende que existe grado de culpa suficiente en el actuar de CREATIVE MANAGMENT SL, a los efectos del correspondiente expediente sancionador."

OCTAVO .- La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Además, el Tribunal Supremo es especialmente exigente en esta materia, pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), "es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, "la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia" [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero , FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio , FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8], de manera que "no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia" [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable" (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía elart. 77.4.d) LGT ("cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma"), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma")."

Inciendo en estos argumentos, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en elart. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable" . Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la



Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

De acuerdo con esta jurisprudencia, de la motivación reproducida del acuerdo sancionador se deduce que la administración ha razonado por qué entiende que la conducta de la actora era culpable, ya que se especifica que el motivo por el que la contribuyente es sancionada es porque se dedujo cuotas de IVA relativas a gastos no relacionados exclusivamente con la actividad, con la obtención de una ventaja fiscal, sin que existiese interpretación razonable de las normas tributarias, apreciándose por ello la voluntariedad en su conducta y la ausencia de buena fe en la misma.

En virtud de tales afirmaciones, consideramos suficientemente motivado el acuerdo sancionador, a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no se produce una simple manifestación genérica de la conducta del sujeto pasivo, ni del objeto de la regularización, sino que se concreta e individualiza en qué consistió la intencionalidad de su conducta, con descripción de los hechos, especificando los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria, origen del acuerdo sancionador, conectando esos hechos con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, apreciándose además, la claridad de la norma tributaria, sin que existiese interpretación razonable de la misma, con lo que se cumple lo dispuesto en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

De ahí que deba ser desestimado íntegramente el recurso contencioso administrativo, con lo que debe confirmarse la resolución del TEAR impugnada, ya que confirmó también el acuerdo sancionador.

NOVENO .- En atención a las razones expuestas debe desestimarse en su integridad el recurso, con imposición de costas a la recurrente a la vista del artículo 139.1 LJ.

En todo caso, conforme a lo establecido en el apartado cuarto del citado art. 139 LJ procede fijar la cifra máxima de costas procesales en 4.000 €, por todos los conceptos, incrementado en el correspondiente IVA, si procede, habida cuenta del alcance y dificultad de las cuestiones suscitadas.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por CREATIVE MANAGEMENT Y PRODUCCIONES SLU, representada por la Procuradora D^a Irene Aranda Varela, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 29 de marzo de 2017, que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001, deducidas contra la liquidación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, de los periodos de 2007 y 2008, así como frente a la sanción derivada de la misma, y confirmamos la citada Resolución, por ser ajustada a derecho. Se hace imposición de costas a la parte recurrente, hasta la cantidad máxima indicada.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0372-17 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0372-17 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.



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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ