

La necesidad de demostración de la deducibilidad de los gastos, y la de motivación de las decisiones de la inspección

Análisis de la [SAN de 21 de noviembre de 2019, rec. núm. 388/2016](#)

Pedro Ángel Colao Marín

*Catedrático de Escuela Universitaria de Derecho Financiero y Tributario.
Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Politécnica de Cartagena*

Extracto

En este trabajo se analiza una sentencia de la Audiencia Nacional que pone de manifiesto dos fenómenos recurrentes, a cargo cada uno, generalmente, del obligado y de la Administración. Por un lado, la incapacidad de demostración de la realidad de los hechos alegados frente a la Hacienda, que no se puede sustituir por razonamientos, y, por otro, la falta de motivación o fundamentación de las decisiones de esta, que no se puede sustituir por menciones mecánicas a hechos o a normas.

1. Supuesto de hecho

La sentencia decide en el procedimiento iniciado por el obligado tributario contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 2 de marzo de 2016.

La cuestión objeto de litigio se circunscribe a los acuerdos de liquidación del impuesto sobre sociedades (IS) llevados a cabo por la Inspección de los tributos y correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008. También, a la resolución sancionadora derivada de la inspección. La sentencia decide tres cuestiones diferentes: la falta de motivación de los acuerdos de ampliación de plazo de los procedimientos inspectores, la insuficiencia de la prueba que la entidad lleva a cabo acerca de la realidad de ciertos gastos y el cumplimiento del resto de requisitos para ser adecuadamente imputados a la base imponible, y la referida a la sanción impuesta.

La entidad inspeccionada había declarado partidas de gastos deducibles cuya realidad y correlación con los ingresos no pudo demostrar. Las carencias detectadas por la Inspección fueron de diversa especie, hasta el punto de que la sentencia ilustra acerca de gran parte del elenco de defectos que pueden encontrarse en la alegación de gastos deducibles. El TEAC contrastó los datos de hecho sobre dichos gastos con los requerimientos legales, y concluyó en que muchos de ellos no eran deducibles. En ocasiones los gastos se hallaban muy lejos de los normales según el objeto social y la actividad de la entidad, y se acercaban a la satisfacción de necesidades personales, incluso domésticas. En ocasiones, tenían un carácter claramente lúdico o suntuario. En otras, carecían de respaldo probatorio, o se referían a sujetos difícilmente relacionables con la actividad de la entidad. En otras, las relaciones entre pagador y receptor (entidades o personas físicas) eran evidentes. Lo más interesante de la sentencia, como se puede empezar a apreciar, no es tanto la novedad de los razonamientos jurídicos que incorpora como que, en un solo procedimiento, ilustra acerca de gran parte de la casuística de la indebida alegación de gastos.

La sentencia, como el procedimiento inspector, aborda el análisis de los gastos en función de su naturaleza o su carácter. La falta de pruebas vino acompañada de la elaboración y aportación, por la parte, de cuadros y explicaciones, que no arrojaron certeza alguna sobre la realidad de las operaciones alegadas.

En relación con la indebida acreditación de los gastos, la sentencia analiza también la sanción, y llega a la conclusión de que, por lo menos, existió una falta de diligencia grave y ocultación. Gran parte de la fundamentación de la sentencia con respecto a la sanción parte

de todo el esfuerzo de motivación anterior según los gastos, sobre el que se basa para concluir en que no cabe pensar en situaciones fortuitas, ni de duda acerca del mandato legal.

Pero la sentencia tiene otro aspecto, también relativamente poco novedoso, pero ideal para ser contrastado con el anterior, y que le otorga un valor añadido. En el curso del procedimiento inspector la Administración dictó una resolución de ampliación del plazo. En ella se limitó a constatar la existencia de puros datos de hecho en un cuadro «realizado por el actuario en el que consta la fecha de inicio y de cese de la dilación; la causa en la que se hace constar la expresión *no aportación de documentación* y los días imputados». Datos de hecho innegables en sí, pero sin que exista ningún tipo de razonamiento acerca de la trascendencia que estos tuvieron en relación con el transcurso del procedimiento.

Tal y como se puede apreciar, la Audiencia Nacional (AN) se enfrenta a dos situaciones de hecho contrapuestas y que se complementan o *reflejan*: una, en la que abundan los razonamientos y las supuestas explicaciones, pero no constan los hechos, y, otra, en la que dichos hechos constan, pero no existe motivación acerca de la aplicación a ellos del derecho.

Al procedimiento, el obligado tributario aportó una sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid, referida al mismo sujeto y procedimiento, pero con respecto al impuesto sobre el valor añadido (IVA) (Sentencia 459/2018, de 3 de octubre, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.ª, rec. núm. 67/2017).

2. Doctrina del tribunal

La primera cuestión que analiza la sentencia es la de la supuesta prescripción del derecho a comprobar el ejercicio 2007, por la no finalización del procedimiento de inspección en plazo.

La entidad aportó, como se ha dicho, una Sentencia del TSJ de Madrid de 3 de octubre de 2018, referida al mismo procedimiento inspector, pero al IVA. Dicha sentencia aplica la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 7 de febrero de 2014 (rec. núm. 4368/2010), sobre la falta de eficacia de un acuerdo de ampliación del plazo del procedimiento inspector adoptado una vez vencido el plazo legal, que determina que, al no haberse dictado acuerdo de ampliación, operó la prescripción. Ahora bien, la AN manifiesta que la motivación que ha de decidir la causa en la sentencia presente es distinta (además de que el cómputo del plazo de prescripción también lo es): cuando no existe acuerdo de ampliación lo que hay que constatar es si la inspección superó o no el plazo establecido. En el caso presente, sin embargo, razona la AN, hay que determinar si las dilaciones debidas al sujeto se imputaron de forma correcta, y si el plazo legal del procedimiento de inspección no se habría superado y la prescripción se habría interrumpido. La AN supedita la conclusión a la motivación de los actos administrativos. Señala que, a pesar de los esfuerzos realizados por el TEAC para motivar las dilaciones, dicho razonamiento no procede en esa sede, sino en el acto que pone fin al procedimiento de inspección, donde no existe:

El Acuerdo de liquidación recoge [...] un cuadro realizado por el actuario en el que consta la fecha de inicio y de cese de la dilación; la causa en la que se hace constar la expresión *no aportación de documentación* y los días imputados. Pues bien, en [...] del Acuerdo, la Inspección se limita a reproducir el cuadro antes descrito y transcribir. No realiza mayor argumentación, por lo que debemos plantearnos el art. 104.1 de la Ley 58/2003 si esta motivación es o no suficiente.

A continuación, trae a colación una Sentencia del TS de 4 de abril de 2017 (rec. núm. 2659/2016), que llegó a la conclusión de que la Inspección debe motivar el acuerdo de ampliación, haciendo mención, para cada periodo de dilación concreto, a la documentación no aportada y las razones de la incidencia de tal falta de aportación en el procedimiento, cosa que en el procedimiento objeto de la sentencia no sucede. La AN, además de a la normativa tributaria, se refiere al artículo 54 de la Ley 30/1992, referencia que en situaciones actuales se podría sustituir por la del artículo 35.1 e) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

Declarado prescrito el derecho a comprobar y liquidar el IS correspondiente al año 2007, la sentencia se centra en los gastos correspondientes a 2008. Menciona el objeto social de la empresa, mobiliario de lujo personalizado y decoración, y hace un breve repaso de los requisitos que el gasto ha de cumplir para ser deducible a los efectos del IS (necesidad o afectación, correlación con los ingresos, justificación, contabilización). Y deja sentado que la carga de la prueba del gasto corresponde al obligado, y que la falta de diligencia con respecto a esta no puede favorecerle.

Distingue diversos apartados de gastos:

- Gastos de viaje. La casuística es variada: no identificación del viajero, personas no empleadas de la entidad, viajes en fines de semana sin justificación, supuestos en los que la acreditación solo se sustenta en una nota interna. Hace una referencia al detalle en los conceptos de las facturas y partes de trabajo, en el sentido de que no es suficiente hacer una alegación genérica.

Se refiere la sentencia a un hecho que tiene una cierta trascendencia: cuando la Inspección solicitó la acreditación de los gastos, la entidad aportó una serie de cuadros y listados. La sentencia concluye en que estos no pueden considerarse prueba a su favor. Esta situación se produce también con respecto a otras partidas de gastos. Según alguno de estos, la sentencia manifiesta que:

[...] la parte pretende que consideremos como prueba suficiente un cuadro de elaboración propia e incluye partidas de caza, música, etc. que abunda en crear indicios en contra de la consideración de que realmente haya existido un gasto de explotación.

- Gastos de representación y atención a clientes. También aquí la sentencia se enfrenta a gastos de diverso carácter, alejados de la práctica empresarial normal y

con numerosas carencias en cuanto a su justificación, que rechaza. O a facturas con descripciones genéricas. Tampoco acepta como justificación válida de ciertos gastos la aportación de un contrato de patrocinio sin prueba complementaria alguna de su cumplimiento. La aportación de contratos privados sin más pruebas complementarias se da también con respecto a otros gastos alegados.

- Gastos de comida y restaurantes alejados de las necesidades ordinarias de una empresa.
- Compras de mobiliario realizadas por dos personas concretas, con vínculos entre la entidad y otras, o sujetos determinados. Una, pensionista y sin alta en ninguna actividad; la otra, trabajadora por cuenta ajena.
- Facturas de P. Inversiones, entidad que en 2007 y 2008 no tuvo trabajadores. Sus ventas no trascendieron el círculo de la entidad inspeccionada y algunas otras con vínculos de relación muy claros: existían vínculos familiares entre contratantes, autorizados y administradores del entramado de empresas que eran obvios.
- Facturas recibidas por doña AP y por alguna otra empresa. La relación se basaba en un contrato verbal. Doña AP tributaba en estimación objetiva en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el régimen simplificado en IVA. Con una casuística similar a la anterior.

3. Comentario crítico

Como se ha dicho, la sentencia decide en función de dos carencias que se manifiestan en los presupuestos de hecho como frente a un espejo: por un lado, la de la fundamentación adecuada de que hechos demostrados merecen tener trascendencia jurídica; por otro, la de la demostración de la realidad de los hechos alegados, que se pretende basar en puros razonamientos o explicaciones.

Ambas cuestiones se solventan, desde el punto de vista legal, mediante la mención a unos pocos artículos, a una regulación en absoluto prolija. Y, sin embargo, desde el punto de vista de la aplicación del derecho son tributarias de una evolución jurisprudencial compleja y basada en un sinnúmero de pronunciamientos.

3.1. La necesidad de motivación de las decisiones

Poco a poco, el derecho ha ido avanzando en la exigencia a la Administración de ciertos estándares de funcionamiento. Por lo que respecta a esta sentencia se pueden poner de manifiesto dos: el que se refiere a la necesidad de actuar con diligencia en el tiempo, terminando los procedimientos en un plazo razonable, y el que se refiere a la necesidad de actuación diligente en cuanto a la fundamentación de las decisiones, a lo que se podría denominar

«diligencia cualitativa». Se intenta proscribir de la actuación administrativa, así, la mera apariencia de actividad correcta y diligente basada en la sucesión de operaciones mecánicas.

La LPACAP determina en su artículo 35.1 que ciertos actos deben ser motivados, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho, y se refiere, entre otros, a algunos referidos a los plazos, o a los que se dicten en virtud de potestades discrecionales. En el ámbito estrictamente tributario la motivación es requerida, también, por los artículos 102.2 c), 103 o el 215 de la Ley General Tributaria (LGT). Por otra parte, y por lo que respecta al plazo de los procedimientos de inspección, es de aplicación el artículo 150 de la LGT, plazo en cuyo cómputo no se incluirán los periodos de interrupción justificada ni las dilaciones no imputables a la Administración (la sentencia aplica el texto y el plazo vigente hasta el día 11 de octubre de 2015, dado que con fecha 12 la redacción del artículo cambió, aunque a los efectos del análisis de la sentencia, salvada la diferencia entre 12 meses y 18, los razonamientos son igualmente aplicables).

Por centrar la cuestión en la esencia, y no en los detalles, el procedimiento de inspección debe terminar en un plazo; la ampliación de este plazo debe ser motivada y acordada de forma definitiva antes del término establecido, de fecha a fecha, desde el inicio del procedimiento. Si esto no se produce, el procedimiento inspector no caduca, pero, entre otras cosas, las actuaciones llevadas a cabo en él no producen el efecto de interrumpir la prescripción.

La AN determina en la sentencia que no procede la ampliación del plazo del procedimiento, porque no existe motivación en forma.

Motivar es explicar la decisión. La motivación no requiere de un análisis exhaustivo que agote todas las hipótesis y consecuencias, pero sí requiere que no quede un por qué decisivo por explicar. Así pues, la motivación debe sentar con claridad los hechos que considera relevantes para posteriormente encajarlos en un presupuesto jurídico y razonar acerca de la conexión entre ambos a efectos de la decisión. La motivación es un nexo entre hechos y derecho, por lo que no puede agotarse con la mera enumeración de los hechos ni con el enunciado de normas. Es un ejercicio de razonamiento que además debe ser concreto, histórico o apegado al caso, no general: nexo entre unos hechos concretos y una consecuencia jurídica específica. La Sentencia del TS de 9 de octubre de 2014 (rec. núm. 473/2013) se refiere a la necesidad de individualizar fáctica y jurídicamente el razonamiento, de forma que se individualice jurídica e históricamente la pretensión y su contestación. En este sentido, como pone de manifiesto Sánchez Pedroche (1995, p. 6), la motivación afecta a la transparencia del proceder de la Administración, la interdicción de la arbitrariedad y la tutela judicial efectiva. Y, en sentido análogo, se expresa Thury Cornejo (1999, V. esp. p. 18). En relación con esta triple función de la motivación se manifiestan, también, la Sentencia del TSJ de Madrid 825/2003, de 6 de junio (rec. núm. 549/2000), y la Sentencia de la AN de 7 de noviembre de 2002 (rec. núm. 164/2000). Y esto es aún más así cuando la decisión administrativa permite alguna dosis de discrecionalidad, ya que, entre otras funciones, la motivación es el medio por el que la Administración justifica o explica, de las opciones que tenía al alcance, la idoneidad de la asumida.

Sobre esta cuestión incide, también, la Sentencia del TSJ de Canarias (Las Palmas) 159/2000, de 17 de enero (rec. núm. 2375/1996) (sobre la función de interdicción de la arbitrariedad, también, Sánchez Pedroche, 1995, V. esp. p. 12). Y desde el punto de vista de las implicaciones directas con respecto al derecho de defensa de los interesados, que es el que se refleja de forma más clara en la sentencia comentada, queda claramente de manifiesto que la motivación no es un requisito formal o una mera cortesía, sino un requisito material de la validez del acto administrativo emitido, un requisito del núcleo material de la decisión, como se pone de manifiesto en la mencionada sentencia del TSJ de Canarias. La tutela judicial efectiva (art. 106.1 Constitución española) se basa en gran parte en la determinación concreta de actos y razones, en el principio de contradicción no acerca de ideas difusas, sino de hechos y normas concretas, y si la motivación falta el sujeto se ve ante un universo de hipótesis que combatir. Como dice la sentencia citada: «constituye una garantía para el administrado que podrá así impugnar en su caso la decisión administrativa con posibilidad de criticar las bases en que se funda». El TS se ha vuelto a manifestar de forma clara en la Sentencia 1280/2019, de 30 de septiembre (rec. núm. 6276/2017): el sujeto solicitó ampliación del plazo de alegaciones, no se le contestó, presentó las alegaciones en el plazo de ampliación y se le aceptaron, pero se le computaron los días de ampliación como dilación imputable a él. El TS sale al paso de este cómputo sobre la base de la ausencia de contestación en plazo y forma.

En relación con lo que aquí se comenta, es también interesante la Sentencia de la AN de 9 de octubre de 2008 (rec. núm. 91/2006), que asimila la conducta de actividad aparente pero vacía a la falta de actividad real. Una motivación sin contenido no existe como tal. No existe motivación cuando se hace una mera referencia a que se dio plazo de alegaciones y se aportó prueba, sin más, o cuando simplemente se enumeran hechos o descripciones. En relación con la insuficiencia de la pura y simple enumeración de presupuestos de hecho, por clara y meticulosa que sea, se puede consultar también la Sentencia del TS de 12 de diciembre de 2011 (rec. núm. 5967/2009). Tampoco existe motivación, claro está, cuando la supuesta motivación consiste en la enumeración o reproducción de textos legales, sin más (mucho menos cuando la motivación abarca, mediante una fórmula estereotipada, válida para multitud de casos, una multiplicidad de artículos de diverso grado de aplicación al caso, o incluso algunos de ellos no aplicables). No cabe resolver limitándose a reproducir el texto legal aplicable (Sentencia del TSJ de Cataluña 812/2001, de 30 de julio [rec. núm. 812/2001]). Se dice en la sentencia analizada que el TEAC hizo un esfuerzo argumental para sostener que las diligencias contenían datos suficientes para motivar la ampliación de las actuaciones, pero la sentencia lo rechaza, fundamentalmente por dos cuestiones muy bien traídas: la primera, que las diligencias hacen constar, en esencia, hechos y a lo sumo algún razonamiento previo. La segunda, que la motivación procede al final, cuando se tiene el conocimiento total del expediente. Está claro que las diligencias pueden apoyar una motivación, pero no sustituirla. En este sentido, es interesante la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 757/2006, de 22 de septiembre (rec. núm. 650/2003). (También, sobre este extremo, Navarro Egea, 1998. V. pp. 12 a 16). Está claro, también, que las expresiones rituales no sustituyen un razonamiento jurídico (Sentencia de la AN de 20 de septiembre de 2007, rec. núm. 394/2004, entre otras muchas).

3.2. Gasto y prueba

También por lo que respecta a la deducibilidad del gasto y a la prueba, el conjunto de razonamientos que han conformado el régimen jurídico se basa en una medida muy importante en aportaciones jurisprudenciales y doctrinales. La Ley del impuesto sobre sociedades parte, en estimación directa, de la realidad contable, y después de enunciar lo que ha de considerarse como base imponible (art. 10), se limita a sentar reglas de imputación temporal y de inscripción contable (art. 11) y a determinar ciertas limitaciones y exclusiones (arts. 12 a 16). Por lo que respecta a la prueba, y aparte de que su interpretación y aplicación pueden implicar complicaciones, la estructura legal es también relativamente sencilla: el artículo 105 de la LGT determina la carga de la prueba y el artículo 106 se remite a la Ley de Enjuiciamiento Civil y al Código Civil; establece la prueba prioritaria mediante factura en las operaciones llevadas a cabo por empresarios o profesionales y matiza que la factura no es un medio privilegiado de prueba. El artículo 214 de la LGT se remite a lo anterior por lo que respecta a los procedimientos de revisión.

Dos cuestiones principales pueden ser planteadas en relación con la sentencia: si el gasto no cumple ciertas condiciones, no es deducible, y si no se prueba es como si no existiera. Todos los requisitos materiales que ha de reunir el gasto para ser imputable a la base se suelen agrupar bajo la expresión «realidad del gasto», y de no acreditarse esta el cumplimiento de requisitos formales es inoperante, porque no se puede entender que haya nacido el derecho a deducir (Sentencia del TSJ de Madrid 257/2016, de 7 de marzo, rec. núm. 1453/2013). El gasto, además, ha de estar en relación de correlación con las actividades del sujeto (Sentencia del TS 416/2016, de 24 de febrero [rec. núm. 4044/2014], que decidió una cuestión muy al caso que se analiza: la asunción de gastos en interés exclusivo de socios, un préstamo en interés de estos, o la Sentencia del TSJ de Madrid 694/2017, de 12 de julio [rec. núm. 1319/2015], que no admitió como deducibles gastos correspondientes a la defensa jurídica, por cuestiones personales, de la titular de la empresa). Así pues, el gasto tiene que estar relacionado con la actividad de la entidad, estar justificado y debidamente contabilizado. Y la prueba debe acreditar todos los extremos materiales del gasto, lo que incluye, al menos, la realidad y la correlación (Sentencia del TSJ de Madrid 709/2017, de 13 de julio, rec. núm. 1296/2015, referida al IVA, pero también en relación con la prueba de la correlación). Además, no hay que olvidar que para el sujeto que alega la Administración es un tercero, ajeno a las relaciones que haya mantenido, lo que implica que la prueba tiene que acreditar frente a ella (Sentencia del TSJ de Madrid 1202/2016, de 23 de noviembre, rec. núm. 296/2015), lo que hace que los acuerdos verbales, los contratos privados o el cumplimiento de requisitos contables o formales solo tengan validez si, puestos en duda razonable, vienen acompañados de otras pruebas (Sentencia del TS de 5 de febrero de 2007, rec. núm. 2739/2002), documentación adicional que respalde la pura apariencia formal o la pura alegación (Sentencia del TS de 8 de noviembre de 2012, rec. núm. 679/2009).

La sociedad inspeccionada presentaba unos datos formales aceptables en gran medida (una tesorería aceptablemente documentada, una contabilidad que, salvo algún asien-

to, parece que informaba de la situación, facturas y, lo que es relevante desde el punto de vista de la demostración de la realidad, un gran despliegue explicativo, incluso por escrito); ahora bien, las carencias surgieron a partir de ese momento, como se ha puesto de manifiesto al analizar la doctrina de la sentencia.

Las facturas que la sentencia no admite existían, pero con evidentes defectos, y de la misma forma que un gasto demostrado sin factura es alegable, una factura sin gasto demostrado no lo es (sobre la relación factura/realidad, entre otras, la Sentencia del TSJ de Castilla y León –Burgos– 63/2000, de 7 de febrero, rec. núm. 965/1998; la Sentencia del TSJ de Andalucía –Granada– 3347/2014, de 9 de diciembre, rec. núm. 1041/2009; la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana 115/2015, de 3 de febrero, rec. núm. 1638/2011, o la del TSJ de Castilla y León –Burgos– 284/2013, de 14 de junio, rec. núm. 376/2012. La Sentencia del TSJ de Castilla y León –Valladolid– 1404/2019, de 29 de noviembre, rec. núm. 1126/2018, es muy interesante: incide en la necesidad de demostración de la realidad, pero además aplica la doctrina de los actos propios, dado el comportamiento de aceptación de la Inspección con respecto a otros años, y veta la posibilidad de retrotraer el expediente cuando en manos del Tribunal Económico-Administrativo existen los datos suficientes, una vez aceptado el gasto, para determinar la liquidación).

La casuística que las facturas presentan es muy variada, pero puede merecer una mención una cuestión que cada día viene teniendo mayor importancia, y que merece un cierto cuidado por parte de los sujetos: el concepto o descripción de la operación. La sentencia arroja mucha luz sobre la cuestión. La factura tiene que dar información precisa, tanto para ayudar a determinar la efectiva correlación como para otro tipo de convencimientos.

La acreditación del gasto debe ser individual, y además debe referirse a operaciones concretas; no es alegable un conjunto de gastos que sin más se atribuyen a un conjunto más o menos difuso de ingresos, y para esto la descripción del concepto en las facturas es muy importante (Sentencias del TSJ de Galicia 584/2015, de 21 de diciembre, rec. núm. 15086/2015, y 96/2016, de 9 de marzo, rec. núm. 15314/2015; o la Sentencia del TSJ de Madrid 1224/2016, de 28 de noviembre, rec. núm. 294/2015). Además, el concepto debe facilitar información sobre los trabajos concretos, con el detalle de la localización, las unidades de medida, los bienes o servicios y su calidad o las fechas, porque solo así se puede arrojar una idea sobre la adecuación de la prestación y de su importe (entre otras muchas, las Sentencias del TSJ de Castilla y León –Burgos– 508/2011, de 1 de diciembre, rec. núm. 321/2010; del TSJ de Andalucía –Granada– 711/2015, de 20 de abril, rec. núm. 1102/2009, y 1110/2015, de 8 de junio, rec. núm. 1581/2009; la del TSJ de Andalucía –Granada– 2168/2015, de 23 de noviembre rec. núm. 2041/2009, o la del TSJ de Castilla y León –Valladolid– 632/2017, de 22 de mayo, rec. núm. 571/2016). Y la factura, para terminar, no es sino un documento más que tiene que venir acompañado de otras pruebas coherentes que lo avalen (Sentencia del TS de 11 de marzo de 2013, rec. núm. 3858/2010, o Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 679/2016, de 22 de julio, rec. núm. 248/2013). Pruebas, no argumentaciones más o menos creíbles.

Vista la sentencia, y a pesar de que la decisión se basa en una pluralidad de indicios, no parece que aplique siempre el método de conclusión que consiste en valorar los indicios; la llamada prueba de indicios se produce cuando existen datos que contradicen una apariencia. Y eso sucede en este caso en ocasiones, pero en otras lo que hay es, pura y simplemente, inexistencia de una actividad probatoria válida, o como la propia sentencia dice, la apariencia efectiva de inexistencia de razones para imputar los gastos (indicios en contra). En muchos casos, por lo tanto, no se llega al nivel de tener que utilizar razonamientos indiciarios, porque existe falta de prueba sobre los extremos alegados.

3.3. Una última consideración

Si la constatación de hechos sin una fundamentación jurídica no da lugar a la constitución de una facultad administrativa, la explicación exhaustiva mediante cuadros no da lugar a la constitución de un derecho. Es cierto que la coherencia, la racionalidad y las explicaciones correspondientes tienen un gran valor para reforzar y explicar una prueba, pero no pueden sustituirla cuando no existe.

Referencias bibliográficas

- Navarro Egea, M. (1998). Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la Inspección. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año n.º 14, n.º 2.
- Sánchez Pedroche, J. A. (1995). El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria. *Quincena fiscal*, 4.
- Thury Cornejo, V. (1999). Control de la actividad administrativa: discrecionalidad técnica y motivación: apuntes a partir de la reciente jurisprudencia española. *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, 3.

Bibliografía

- Pérez Nieto, R. (2011). La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios. *Tribuna fiscal, Revista tributaria y financiera*, 252.
- Rodríguez-Bereijo León, M. (2007). *La prueba en Derecho tributario*. Thomson-Aranzadi.