

Referencia: NFJ053770

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)**

*Sentencia 2275/2013, de 23 de diciembre de 2013*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 1256/2010*

#### **SUMARIO:**

**IRPF. Base imponible. Rendimientos de actividades económicas. Elementos patrimoniales afectos. IVA. Deducciones. Limitaciones del derecho a deducir. Reglas especiales respecto de algunos bienes de inversión. Vehículos. Prueba de la afección total del vehículo en actividades no excepcionadas.**

Si de vehículos se trata, se entenderán afectados a la actividad económica los que sean necesarios para la obtención de los ingresos y se utilicen «exclusivamente» en la actividad, dado que, por una parte, el vehículo turismo es un elemento patrimonial indivisible por lo que nunca podría dar lugar a una afectación parcial -art. 22.3 RD 439/2007 (Rgto. IRPF)- y, por otra parte, al no estar relacionado con las actividades excepcionadas en el art. 22.4, su dedicación simultánea a la actividad económica y a las necesidades privadas, aún cuando éstas fueran irrelevantes, determinaría su no afección. Pues bien, en el caso de autos, la Administración desconoce los siguientes hechos:

-Que el actor ya posee otros vehículos a su nombre para su uso personal o particular.

-Que el actor tiene la actividad de arquitecto técnico y por tanto tiene que realizar su trabajo de dirección de obra con visitas periódicas a las obras; también realiza la actividad de perito tasador de bienes inmuebles que exige una inspección física y visual de los inmuebles que tasa con el necesario desplazamiento, justificando que gran parte de su trabajo se ha desarrollado fuera de su domicilio, habiendo tenido que desplazarse fuera de Palencia.

-Que ha contabilizado y justificado los gastos derivados del vehículo.

Pues bien, de todos estos datos y facturas obrantes en el expediente se entiende acreditada la afectación exclusiva del vehículo turismo, procediendo la parcial estimación del recurso, al entender válidas las deducciones realizadas de los gastos del referido vehículo en el IRPF del ejercicio litigioso, así como la deducción del 100 por cien de las cuotas del IVA en relación con los gastos del referido vehículo.

[Vid., en el mismo sentido, STSJ de Castilla y León, de 13 de diciembre de 2013, recurso n.º 1187/2010 (NFJ053504)].

#### **PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 95.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 22.4.

#### **PONENTE:**

*Doña María Antonia Lallana Dupla.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

Doña MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

VALLADOLID

SENTENCIA: 02275/2013

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEON

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección : 003

VALLADOLID

-

N11600

C/ ANGUSTIAS S/N

N.I.G: 47186 33 3 2010 0102074

Procedimiento : PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001256 /2010 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Alvaro

LETRADO RAMON POLVOROSA MIES

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>. MARIA HENAR SANCHEZ PALOMINO

Contra TEAR

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD

VALLADOLID

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEON

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección : 003

VALLADOLID

-

SENTENCIA N° 2275/13

Il<sup>l</sup>mos. Sres.

Presidente.

Don Agustín Picón Palacio

Magistrados.

Doña María Antonia Lallana Duplá

Don Francisco Javier Pardo Muñoz y

Don Francisco Javier Zatarain y Valdemoro,

En la Ciudad de Valladolid a veintitrés de diciembre de dos mil trece.

En el recurso contencioso-administrativo número 1256/10 interpuesto por D. Alvaro , representado/a por el/la Procurador/a Sra. Sánchez Palomino y defendido/a por el Letrado Sr. Polvorosa Mies contra las resoluciones del TEAR de Castilla y León, Sala de Valladolid, de 29.06.10 que desestima la reclamación económico-

administrativa nº NUM002 ,sobre IVA del ejercicio 2007, y la resolución del mismo Tribunal de 30.06.10 que desestima la reclamación económico administrativa nº 34/313/09 , sobre IRPF del ejercicio 2007; habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado en virtud de la representación que por ley ostenta.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 28.07.2010.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 25.11.2010 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando que se dicte sentencia por la que revoque los actos impugnados.

#### **Segundo.**

Se confirió traslado de la demanda por término legal a la administración demandada quien evacuó el trámite por medio de escrito de 4.03.2011 oponiéndose a lo pretendido en este recurso y solicitando la desestimación de la demanda sobre la base de los fundamentos jurídicos que el mencionado escrito contiene.

#### **Tercero.**

Por resolución de 14 de julio de 2011 se fijó la cuantía del recurso en 4.273,87 €.

El procedimiento se recibió a prueba con el resultado que figura en los autos. Se acordó la presentación de conclusiones escritas tras de lo cual quedaron los autos pendientes de declaración de conclusos para sentencia, lo que tuvo lugar por providencia de diecisiete de diciembre de 2013 en la cual y de conformidad con lo previsto en los arts. 67 y 64 de la Ley 29/98 se señaló como día para Votación y Fallo el 19 de diciembre 2013, lo que se efectuó.

Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

Es magistrada ponente de la presente sentencia la Ilma. Sra. Dña. María Antonia Lallana Duplá, quien expresa el parecer de esta Sala de lo Contencioso-administrativo.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

Se impugnan en este recurso las resoluciones del TEAR de Castilla y León, Sala de Valladolid, de 29.06.10 que desestiman la reclamación económico-administrativa nº NUM002 , interpuesta contra el acuerdo dictado por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Palencia de la AEAT, por el que se practica liquidación provisional nº NUM000 por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2007, en cuantía de 1.353,17 euros, y la resolución del mismo Tribunal de 30.06.10 que desestima la reclamación económico administrativa nº 34/313/09 , interpuesta contra el acuerdo dictado por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Palencia de la AEAT, por el que se practica liquidación provisional nº NUM001 , por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007, en cuantía de 9.327,83 euros; consideran dichas resoluciones que las liquidaciones practicadas tienen la motivación suficiente, y en lo que respecta a las cuotas soportadas y gastos deducidos relacionados con un vehículo de turismo que el contribuyente no ha acreditado la afectación exclusiva del mismo a su actividad profesional.

Frente a estos acuerdos, el recurrente deduce pretensión anulatoria oponiendo la falta de motivación de las liquidaciones tributarias y la vulneración de las normas sobre la carga de la prueba, ya que considera que ha acreditado que tiene derecho a deducir los gastos por el uso de un vehículo, al ser un gasto necesario para el ejercicio de su actividad de aparejador, y que la dedicación no exclusiva es carga de la AEAT; e interesa la nulidad de las resoluciones impugnadas y de las liquidaciones de las que trae causa.

La administración demandada, como es legalmente preceptivo ( art. 7 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas ), defiende la plena conformidad a derecho de la resolución impugnada.

**Segundo.**

Esgrime la parte actora como el primero de los motivos de impugnación de la actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que las liquidaciones del IVA y del IRPF del ejercicio 2007 realizadas al contribuyente no se encuentran motivadas. A tal efecto ha de señalarse que la doctrina, entre otros, de los artículos 102.2.c ), y 103.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , junto con las generales de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, imponen la obligación de motivar las resoluciones tributarias, y que el incumplimiento de esta obligación puede generar la anulación de los actos que no lo respeten. De tal manera que las SSTs de 23 junio y 20 octubre 2011 determinan que, «Ciertamente la necesidad de motivación es un requisito formal del acto administrativo, tal y como ha expresado el Tribunal Supremo con carácter general en reiteradas sentencias y, consecuentemente, la motivación está sujeta al régimen de los defectos de forma y, por ello, su ausencia o su insuficiencia debe reconducirse a la anulabilidad prevista en el artículo 63.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas , habiéndose asentado la doctrina jurisprudencial siguiente: "la falta de motivación o afectación puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: el deslinde de ambos supuestos se ha de hacer indagando si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado"...-Doctrina esta que se ha aplicado a las liquidaciones tributarias, considerando que la falta de motivación cuando produzca indefensión a los ciudadanos constituye un vicio de anulabilidad, permitiendo, en consecuencia, la retroacción de las actuaciones con la finalidad de que sea girada una nueva liquidación suficientemente motivada pero con la limitación de que no se vuelva a realizar una defectuosa motivación de la liquidación»

Esta doctrina obliga a analizar si las resoluciones a las que imputa el actor la falta de motivación incurren o no en tal defecto. El análisis de los folios 203 y ss y 207 y concordantes del expediente, ponen de relieve que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no ha incurrido en ningún momento en tal causa de anulación, desde el momento en que ha explicitado las razones que, a su entender, concurren para dictar las resoluciones que ha emitido. Así, en lo que atañe a la liquidación practicada por IVA en la propuesta de liquidación se concretan las partidas que ha sido admitidas como deducibles y su cuantía total, 1.527,82 €, por lo que el interesado pudo conocer las partidas y cuantías que no se admiten, señalándose además el motivo por el que no se admiten, en concreto, por no estar afectos a la actividad o no estar justificados con facturas que reúnan los requisitos formales para su deducción. Y en cuanto a las cuotas soportadas relacionadas con el vehículo turismo se indica con claridad que no se admite un porcentaje superior al 50% establecido en la normativa del impuesto al no haber probado un grado de afectación superior. Y tan es así que el contribuyente no ha tenido ninguna dificultad en poder saber cuál era la razón que asistía a la administración para su actuar en cada uno de los casos y combatirlo adecuadamente. Por lo tanto, ni ha existido déficit alguno en la motivación, ni indefensión de ninguna clase. En lo que atañe a la liquidación practicada por el IRPF del ejercicio 2007 también se encuentra suficientemente motivada ya que se relacionan los gastos que no se admiten como deducibles y el motivo concreto por el que no se admiten. En cuanto a la cuantía de los mismos se indica que no se admite los reflejados en el libro de gastos aportados por el contribuyente en relación a cada uno de los gastos relacionados, lo que permite conocer la cuantía de cada una de las partidas que no se admiten como deducibles.

**Tercero.**

Sobre el motivo concerniente a la carga de acreditar la exclusividad o no exclusividad de la afectación de un vehículo como elemento patrimonial a una actividad económica reiteramos, al tratarse de un supuesto semejante al ahora enjuiciado, el criterio mantenido en la reciente sentencia de esta Sala de 13 de diciembre de 2013 , recaída en el procedimiento ordinario 1187/2010 que mantiene:

" El art. 29 de la Ley 35/2006 de 28 noviembre 2006 dispone que "1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una 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 se determinarán 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. ...". Por su parte, el RIRPF (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) establece que "Artículo 22 . Elementos patrimoniales afectos a una actividad.

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 aquellos 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 Aquellos 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».

Sobre esta normativa, reproducida en las resoluciones impugnadas, existe suficiente doctrina jurisprudencial, de la que son exponentes las STSJ de Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 1-2-2013, nº 92/2013, rec. 25/2011 o la STSJ de Castilla-León (sede Burgos) Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 2ª, S 17-5-2013, nº 242/2013, rec. 56/2012, cuyo planteamiento compartimos.

Así, para que proceda la deducción de los gastos en los que un contribuyente haya podido incurrir el problema puede ser encuadrado de siguiente modo:

- 1.- Deben ser gastos que sean necesarios para la obtención de ingresos.
- 2.- Que consten contablemente como tales
- 3.- Que se encuentren justificados documentalmente
- 4.- Que se vinculen directamente al desarrollo de la actividad desplegada.

5.- Si de vehículos se trata, se entenderán afectados a la actividad económica del reclamante cuando sean necesarios para la obtención de los ingresos y se utilicen "exclusivamente" en la actividad, dado que, por una parte, el vehículo turismo es un elemento patrimonial indivisible por lo que nunca podría dar lugar a una afectación parcial ( art. 22.3 del Reglamento del IRPF ) y, por otra parte, al no estar relacionado con las actividades excepcionadas en el art. 22.4 del Reglamento, su dedicación simultánea a la actividad económica y a las necesidades privadas, aún cuando éstas fueran irrelevantes, determinaría su no afectación.

Decíamos (v. nuestra STSJ de Castilla y León 22-6-2005, nº 1230/2005, rec. 249/2000 ) que los gastos irrogados al profesional en sus desplazamientos efectuados en vehículo propio consisten en el combustible, los peajes de las autopistas, los aparcamientos y presentan una doble característica: por una parte, la necesidad innegable de esta categoría de gastos para la obtención de los ingresos, pero por otra, la dificultad de su prueba y de su separación de otros de igual naturaleza efectuados en la esfera privada. Esta segunda característica, evidente por sí misma, exige que el profesional disponga de algún procedimiento o sistema que dé lugar a las necesarias pruebas para acreditar ante la Administración tributaria que los gastos además de reales, corresponden inequívocamente a la actividad realizada por ejemplo deberá acreditar los desplazamientos realizados y el medio de transporte empleado, sino su número -aún cuando fuera aproximado- así como el horario en que ha sido realizado.

6.- Ahora bien, precisamente porque es objetivamente desproporcionado exigir la acreditación una por una de la vinculación del gasto a la finalidad profesional, sino solamente presentar una apariencia de tal (así, que los desplazamientos se dirijan a lugares donde se realicen trabajos, que sean en días laborables, etc.) será fundamental la ausencia, entre las facturas presentadas, de cualquiera que, por sus circunstancias objetivas, pueda llevar a concluir que no se encuentra ligada a la actividad profesional de la sociedad, pues en tal caso surgirá la duda razonable sobre todas y sobre si el contribuyente no ha aprovechado las dificultades probatorias de este concepto para incluir gastos puramente particulares, lo cual hará necesario entonces confirmar el criterio administrativo.

Por ello, aún entendiendo que la carga de la prueba de la afectación exclusiva corresponde al contribuyente y no a la AEAT, en tanto en cuanto se trata de una deducción que se invoca por aquél y se pretende materializar, lo que no puede pretender la AEAT es que con una simple negativa, un "no está acreditado", un "no justifica" (como recoge la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León), sin mayores razonamientos o desglose de lo documentalmente acreditado por el actor."

Teniendo en cuenta la doctrina expuesta, y además la norma especial establecida en la regla 2ª del apartado Tres del art. 95 de la Ley del IVA , resulta que en el presente caso nos encontramos con los siguientes hechos, desconocidos por la demandada: 1) el actor ya posee otros vehículos a su nombre para su uso personal o particular, 2) el actor tiene la actividad de arquitecto técnico y por tanto tiene que realizar su trabajo de dirección de obra con visitas periódicas a las obras; también realiza la actividad de perito tasador de bienes inmuebles que exige una inspección física y visual de los inmuebles que tasa con el necesario desplazamiento, justificando que gran parte de su trabajo se ha desarrollado fuera de su domicilio, habiendo tenido que desplazarse fuera de Palencia, 3) ha contabilizado y justificado los gastos derivados del vehículo.

Pues bien, de todos estos datos y facturas obrantes en el expediente se entiende acreditada la afectación exclusiva del vehículo turismo, procediendo la parcial estimación del recurso, al entender válidas las deducciones realizadas de los gastos del referido vehículo en el IRPF del ejercicio 2007, así como la deducción del 100% de las cuotas del IVA en relación con los gastos del referido vehículo.

### **Último.-**

De conformidad con lo establecido el artículo 139 de la L.J.C.A. de 1998 , no se efectúa expresa imposición de las costas procesales del recurso.

De conformidad con lo prevenido en los artículos 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial , y 208.4 de la Ley 1/2.000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , en relación con la doctrina de los artículos 86 y concordantes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , procede comunicar a los interesados, mediante entrega de copia de esta sentencia, que la misma es firme.

Vistos los artículos precedentes y demás de pertinente aplicación, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en nombre de S.M. el Rey y por la autoridad que le confiere el Pueblo Español dicta el siguiente

### **FALLO**

Que estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo nº 1256/10, interpuesto por D. Alvaro , contra las resoluciones del TEAR de Castilla y León, Sala de Valladolid, de 29.06.10 que desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM002 , sobre IVA del ejercicio 2007, y de 30.06.10 que desestima la reclamación

económico administrativa nº 34/313/09, sobre IRPF del ejercicio 2007; y anulamos dichas resoluciones y las liquidaciones de las que traen causa en el exclusivo aspecto de estimar deducibles los gastos del vehículo del contribuyente en cuanto a la liquidación por el IRPF, y la cuota del IVA soportado en la proporción del 100% de los gastos del vehículo; y desestimamos las restantes pretensiones de la demanda. No se efectúa especial pronunciamiento de las costas del recurso.

Esta sentencia es firme y contra ella no cabe recurso ordinario alguno. Conforme establece el art. 104 de la LJCA de 1998, en el plazo de diez días, remítase oficio a la administración demandada, al cual se acompañará el expediente administrativo y testimonio de esta sentencia, a fin de que la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo. Hágase saber a la administración que en el plazo de diez días deberá acusar recibo de dicha documentación e indicar el órgano responsable del cumplimiento del fallo.

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

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente que en ella se expresa en el mismo día de su fecha, estando celebrando sesión pública la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de lo que doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.