

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2023/0009468

Procedimiento Ordinario 117/2023 (Procedimiento Abreviado)

Demandante: D./Dña. PABLO

PROCURADOR D./Dña. LOURDES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, integrada por los Ilmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S. M. el Rey ha dictado la siguiente:

SENTENCIA N° 203/2025

Presidente:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ

Magistrados:

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

En Madrid, a catorce de abril de dos mil veinticinco.

Visto por la Sección 4^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, los autos del recurso contencioso-administrativo número 117/2023, interpuesto por la Procuradora D.^a Lourdes , en nombre y representación de D. Pablo , contra la resolución de 24 de noviembre de 2022 del TEAR por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28-06541-2021 interpuesta contra la liquidación en concepto de IRPF, ejercicio 2017.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte actora se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado el 9 de febrero de 2023, acordándose mediante decreto de 1 de marzo su admisión a trámite como procedimiento ordinario y la reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.- Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que



hizo seguidamente dentro del plazo, por escrito presentado el 4 de julio. En la misma, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando que se dictara sentencia estimatoria, anulando la resolución impugnada.

TERCERO.- La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado el 11 de diciembre en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo, confirmándose el acto administrativo impugnado, con expresa condena en costas a la parte actora.

CUARTO.- Por decreto de 8 de enero se fija la cuantía del recurso en 7.986,91 euros.

Por auto de 24 de enero de 2024 se acordó el recibimiento del pleito a prueba, dándose traslado después a las partes para el trámite de conclusiones, y se fijó como día para la deliberación, votación y fallo de este recurso el 8 de abril de 2025, fecha en que tuvo lugar.

Siendo ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado **D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU**, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Antecedentes del caso, resolución impugnada y argumentos de las partes.

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 24 de noviembre de 2022 del TEAR por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28-06541-2021 interpuesta contra la liquidación en concepto de IRPF, ejercicio 2017, por importe de 7.986,91 euros.

El recurrente está dado de alta en el IAE en el epígrafe 911 preparación de tierras y abonos, transporte de plantas, plantaciones, recortes, limpieza y podas.

La AEAT inició procedimiento de comprobación limitada que concluye con la liquidación practicada, en la que se revisan los gastos deducidos aplicados al ejercicio de su actividad profesional, lo que conlleva modificar los rendimientos de actividades económicas y aumentar la base imponible general. En concreto, se rechaza la deducción de gastos vinculados al vehículo y otros gastos de viajes y hospedaje. Se reducen los gastos a deducir de los 65.730,65 euros consignados en la autoliquidación a 45.690,26 euros.

El TEAR desestima la reclamación interpuesta por falta de acreditación del uso del vehículo de forma exclusiva para la actividad profesional, y falta de prueba sobre la vinculación de los restantes gastos a dicha actividad.

En su escrito de demanda, la parte demandante insiste en la deducibilidad de los gastos reclamados, subrayando la vinculación de todos ellos con el ejercicio de su actividad profesional y la aportación de documentación suficiente para su acreditación. En cuanto a los relacionados con el vehículo, porque el vehículo tipo mixto está exclusivamente dedicado a la actividad profesional del recurrente. En relación a los gastos de viajes y hospedaje, expone que realiza obras en jardines fuera de la Comunidad de Madrid, especialmente en la provincia de Cádiz, para los que tiene que desplazarse en tren, alquilar allí un vehículo y, en ocasiones, pernoctar.



Por la Abogacía del Estado se interesa la desestimación del recurso, reproduciendo los argumentos recogidos en la resolución administrativa en contra de la deducibilidad de los gastos reclamados.

SEGUNDO.- Gastos deducibles por vinculación al desarrollo de la actividad profesional. Normativa aplicable y carga de la prueba.

El artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, dispone que «*se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*».

El artículo 28 LIRPF refiere que el rendimiento neto de las actividades económicas «*se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva*

En virtud de esta remisión resulta aplicable, por razones temporales, lo dispuesto en el artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según el cual «*en el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*».

También resultan de aplicación, los artículos 14.1.e) y 19 de dicha ley, estableciendo este último que:

«1. *Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.*

[...]

3. *No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente».*

Por su parte, el artículo 51 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) determina que «*el método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria*».

En cuanto a la forma de acreditación de los gastos fiscalmente deducibles, el art. 106.4 de la misma Ley añade que «*los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el*



Madrid

documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundamentalmente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones» (Este último párrafo fue introducido por Ley 34/2015, de 21 de septiembre).

Respecto de la carga de la prueba (art. 105 LGT), cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen: la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. En concreto, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad (STS de 8 de marzo de 2012, recurso 3780/2008), debiendo probar «*la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos»* (STS de 22 de mayo de 2015, recurso 202/2013).

TERCERO.- Gastos deducibles reclamados por el recurrente.

De acuerdo con los arts. 29 de la Ley y 22 del Reglamento, para poder deducir los gastos referidos a un automóvil es preciso que el mismo conste en el libro registro de bienes de inversión y que esté afecto de modo exclusivo a la actividad económica, sin que sea admisible su uso personal, ni siquiera de forma accesoria, correspondiendo al obligado tributario la prueba de que concurren todos los presupuestos que permiten efectuar la deducción, a tenor del art. 105.1 LGT (sentencias de esta Sala, Sección 5^a, de 31 de enero de 2019, recurso 399/2017, y de 24 de enero de 2019, recurso 348/2017).

Es cierto que el art. 29.2 de la Ley del IRPF establece que «*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*». Pero el Tribunal Supremo ha declarado en sentencia de 13 de junio de 2019, recurso 1463/2017, que la norma alude con ello a las partes o espacio físico de un concreto elemento que se puede destinar de modo simultáneo a una actividad privada y a otra económica, y no a aquellos elementos (como un automóvil de turismo) que no son aptos para ser usados al mismo tiempo en diversas tareas o actividades, sino de manera sucesiva o alternativa.

Por tanto, para poder deducir los gastos referidos al automóvil del recurrente sería preciso acreditar su afectación exclusiva a la actividad económica, sin que sea admisible su uso personal, ni siquiera de forma accesoria, correspondiendo al obligado tributario la prueba de que concurren todos los presupuestos que permiten efectuar la deducción, a tenor del art. 105.1 de la LGT.

Igualmente, hemos señalado que el hecho de que pueda utilizarse el vehículo para uso profesional, si así se acredita, no impide su uso personal, lo que excluye la afectación a la actividad ex art. 22.4 del Reglamento, recayendo en el interesado la carga de probar su uso en exclusiva. Así, el hecho de que los recurrentes sean titulares de otros vehículos no es por sí mismo suficiente para acreditarlo (sentencia de 9 de mayo de 2019, recurso 297/2018, y de 12 de mayo de 2023, recurso 1134/2020, entre otras muchas).

Este art. 22.4 RIRPF contiene una excepción a la regla general, enumerándose ciertos supuestos en los que se admite la posibilidad de afectación del vehículo a la actividad aunque pueda ser utilizado también para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

Por último, es doctrina general admitida el distinto régimen aplicable a los gastos derivados del uso del vehículo en el IRPF, en el IVA y el IS. Recordemos que el artículo 95. Tres LIVA establece la deducción de las cuotas correspondientes en atención al grado efectivo de afectación del vehículo a la actividad de la empresa, mientras que la Ley del IRPF exige la afectación del vehículo en exclusiva (sentencia esta Sala y Sección de 30 de septiembre de 2019, recurso 872/2018).

En el presente caso, el vehículo en cuestión es un Citroën Berlingo, tipo furgoneta, rotulado con el nombre de la empresa y claramente destinado a la actividad del recurrente (traslado de plantas y material de jardinería). Entendemos que, en atención a estos datos, el vehículo está dedicado exclusivamente a la actividad profesional, por lo que son deducibles los gastos relacionados con el mismo siempre que queden debidamente acreditados.

Precisamente por ello, procede admitir el gasto de alquiler de plaza de garaje, que identifica el vehículo, así como el seguro, pero no los gastos de combustible, pues en ninguna factura se identifica el vehículo que reposta, con lo que no se tiene la seguridad de que el repostaje se refiriera a ese vehículo y no a otro.

Con respecto a los gastos de viajes, alquiler de vehículo y hospedaje, revisada la documentación aportada se constata que el Sr. xxxxxxx ha llevado a cabo proyectos de jardinería en las provincias de Málaga y Cádiz, siendo los trasladados en tren a la estación de Málaga, en días laborables y estancias muy cortas (uno o dos días máximo). Las facturas de alquiler del vehículo, los repostajes en estas provincias y los gastos de peaje son coincidentes en las fechas del viaje, al igual que las facturas de hotel/hostal, todas ellas para un solo huésped.

En definitiva, queda acreditado que los gastos reclamados están vinculados i) con el vehículo dedicado exclusivamente al transporte de plantas y material de jardinería (a excepción de los gastos de repostaje, que no han sido debidamente identificados) y ii) con viajes de trabajo a Málaga y Cádiz, tanto el traslado en tren, como el alquiler de coche para sus desplazamientos allí y gastos de pernocta. Procede, por todo ello, la estimación parcial del recurso.

CUARTO.- Costas procesales.

No procede la imposición de costas, dada la estimación parcial del recurso, con base en el art. 139 LJCA.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLO

ESTIMAMOS PARCIALMENTE EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la Procuradora D.^a Lourdes, en nombre y representación de D. Pablo, contra la resolución de 24 de noviembre de 2022 del TEAR por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 28-06541-2021 interpuesta contra la liquidación en concepto de IRPF, ejercicio 2017 y, en consecuencia, **ANULAMOS** la resolución del TEAR y la liquidación objeto de impugnación en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Tercero.

Sin imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos

establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, una vez alcanzada la firmeza de la misma, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días, conforme previene la Ley y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.