

SENTENCIA Nº
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA. SALA DE LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CON SEDE EN MÁLAGA. SECCIÓN
FUNCIONAL PRIMERA

R. ORDINARIO

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:
PRESIDENTE
D. MANUEL LÓPEZ AGULLÓ
MAGISTRADOS
Dª. MARIA TERESA GÓMEZ PASTOR
Dª Mª SOLEDAD GAMO SERRANO

En la ciudad de Málaga, a 20 de junio de 2017.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, compuesta en su Sección Funcional Primera por los Ilmos. Magistrados referenciados al margen, el recurso contencioso-administrativo núm. 540/2015 sobre impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (deducción por gastos derivados del uso del vehículo), interpuesto por Dª. representada por Dª. defendida por D.

figurando como parte demandada el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, representado y defendido por el Abogado del Estado, siendo la cuantía de 3.121,99 euros.

Ha sido Magistrada ponente la Ilma. Sra. Dª María de la Soledad Gamo Serrano, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- En fecha 31 de julio de 2015 Dª. en representación de Dª. interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga) de fecha 30 de abril de 2015, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas y el cual fue admitido a trámite mediante decreto de 21 de septiembre de 2015, reclamándose la remisión del expediente administrativo y emplazándose a la Administración demandada.

Segundo.- El 11 de febrero de 2016 se formalizó en tiempo y forma la demanda, en la que venían a exponerse, en síntesis, los siguientes hechos y motivos de

Código Seguro de verificación		Permite la verificación de la integridad de una	
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.		copia de este documento electrónico en el registro de la sala de lo contencioso administrativo nº 121 de Málaga de Andalucía.es/verifirma2/	
FIRMADO POR		FECHA	11/07/2017
ID. FIRMA		PÁGINA	1/7



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

impugnación: la disconformidad con la liquidación lo es en relación a la no admisión de vehículo afecto a la actividad, a pesar de estar justificados debidamente y de haber sido reconocidos explícitamente por la Agencia tributaria tanto la afección como el derecho a deducirse el 50% de tales gastos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que la Administración pueda ir contra sus propios actos.

Tras invocar los fundamentos de derecho estimados pertinentes en apoyo de su pretensión terminaba solicitando la parte demandante en su escrito que, previos los trámites oportunos, se dictase en su día Sentencia por la que, con estimación íntegra del recurso, se revoque la resolución impugnada y, consecuentemente con ello, se reconozca que el vehículo con matrícula I está afecto a la actividad de la recurrente y el carácter deducible de los gastos afectos al vehículo, dejando sin efecto, asimismo, la sanción impuesta e imponiendo a la Administración demandada el pago de las costas procesales causadas.

Tercero.- Del escrito de demanda se dio el oportuno traslado a la demandada, formulando el Abogado del Estado en tiempo y forma escrito de contestación en el que venía a interesar la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por recaer la carga de la prueba de la deducción sobre el contribuyente, quien no justificó ante la Administración tributaria que el vehículo sea empleado exclusivamente para la actividad económica ni que los gastos derivados del garaje sean gastos relacionados con el vehículo.

Cuarto.- No habiendo propuesto las partes más pruebas que la documental quedaron los autos conclusos y se señaló para votación y fallo, lo que tuvo lugar el día 14 de junio de 2017.

Quinto.- En la tramitación del procedimiento se han observado las prescripciones legales, salvo determinados plazos procesales, dado el cúmulo de asuntos pendientes en esta Sala.

A los que son de aplicación los consecuentes,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo la pretensión de que se declare la no conformidad a Derecho y anule la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga) de fecha 30 de abril de 2015, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra la liquidación provisional practicada por la Administración de Málaga-Este de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2010, de la que deriva una deuda tributaria de 3.121,99 euros y contra la

2

Código Seguro de verificación: Copia de este documento electrónico en la dirección: https://siv121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.		Permite la verificación de la integridad de una firma electrónica.	
FIRMADO POR		FECHA	11/07/2017
ID. FIRMA		PÁGINA	2/7

resolución sancionadora por importe de 1.410,80 euros, impuesta a D¹
por reputar cometida una infracción tributaria leve tipificada en el artículo
191 de la Ley General Tributaria.

La cuestión debatida se ciñe a la concurrencia del supuesto de hecho
determinante del derecho a la deducción de gastos relacionados con la titularidad y uso
del vehículo (amortización, reparaciones, parking y combustible), ascendentes a un total
de 3.121,99 euros.

Segundo.- Así centrado el objeto de debate lo cierto es que nos encontramos,
indudablemente, ante una cuestión de prueba, siendo que es a la parte actora a la que
incumbe acreditar que los gastos que pretende deducirse están vinculados al desarrollo de
su actividad profesional.

En efecto, como puntualiza la STS 8 noviembre 2004 (casación 2327/1999) "En
relación con la carga de la prueba en el Derecho tributario se han sostenido dos
criterios.

*Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa
sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello
que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la
Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un
interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización
del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. No puede
afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que
ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la
realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios
fiscales.*

*Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede
denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de
la LGT/1963 (también en el artículo 105.1 LGT/2003), según la cual cada parte tiene la
carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, 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. Si bien es verdad que nuestra
jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el
mencionado artículo 114 LGT/1963, desplazando la carga de la prueba hacia la
Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los
sujetos pasivos (Cfr. SSTs de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999)".*

*En definitiva, y como quiera que la Administración tributaria, por medio de los
procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento
de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de
los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga
probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia*

Código Seguro de verificación: Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verificav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.	
FIRMADO POR	FECHA 11/07/2017
ID. FIRMA	PÁGINA 3/7



quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

En tal sentido la STS 13 octubre 2011 (casación 2283/20008) afirma que, según doctrina dimanante de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, el artículo 114 de la LGT "...es un precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración», de manera que es a la Inspección de Tributos a la que corresponde probar «los hechos en que descansa la liquidación impugnada», «asin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos», «convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos» [Sentencia de 18 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 3337/1995), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funde en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [Sentencias de 15 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo; de 5 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto; de 26 de octubre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto; de 12 de noviembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto.1]. En este sentido, hemos señalado que «[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas». Y, tratándose de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiéndose que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc. » [Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencias de 17 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 6603 / 2003), FD Cuarto; y de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto]. Así, hemos dicho que, en virtud del citado art. 114 LGT, correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2003), FD Cuarto.

Código Seguro de verificación: 36121012017000230 - Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <http://ws121.juntadeandalucia.es/verifirma/v2/>
 Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	FECHA	11/07/2017
ID. FIRMA	PÁGINA	4/7

1; de 16 de octubre de 2008, cit. FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero. 3; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1]. De igual forma, hemos mantenido la obligación del sujeto sometido a comprobación de probar su residencia fuera de España cuando la Administración lo ha considerado residente en nuestro territorio (Sentencia de 16 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 4029 / 2008), FD Tercero)", en argumentación que se repita asimismo extrapolable a la carga de la prueba de la efectividad y vinculación directa o indirecta con el ejercicio de la actividad profesional a los efectos de la deducción aquí cuestionada.

Tercero.- Por lo que concierne, en concreto, a la deducibilidad de los gastos asociados al vehículo con matrícula (de amortización y adicionales de reparaciones, combustible y aparcamiento) debemos partir de la disposición contenida en el artículo 29 de la Ley 35/2006, de conformidad con el cual "1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

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

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

Reglamentariamente 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...".

En desarrollo del indicado precepto legal el artículo 22 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aborda la específica cuestión de los vehículos de motor (automóviles) especificando en su apartado segundo que sólo se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma, incluidos los utilizados simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas siempre que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante, en tanto que el apartado cuarto del indicado precepto reglamentario establece la presunción de que se da tal clase de uso simultáneo privado irrelevante cuando se trate de "bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados

<p>Código Seguro de verificación: https://srs121.juntadeandalucia.es/verificacoinformacion/ Esta documenta incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.</p>		<p>Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://srs121.juntadeandalucia.es/verificacoinformacion/</p>	
FIRMADO POR		FECHA	11/07/2017
ID. FIRMA		PÁGINA	5/7



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

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", concepto del que se excluyen expresamente por el indicado artículo 22.4 los automóviles de turismo con las excepciones que el precepto contempla (vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, servicios de enseñanza de conductores o pilotos, a desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales y los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad), ninguna de las cuales concurre en el supuesto sometido a nuestra consideración.

La regla general, por consiguiente, no es sino la no deducibilidad de los gastos relacionados con la adquisición y utilización de un turismo, salvo que se justifique por el contribuyente el uso exclusivo (o concurrente con un uso privado accesorio e irrelevante, en los términos vistos) del mismo en desplazamientos que resulte necesario efectuar en el ejercicio de la actividad profesional y lo cierto es que, dentro de las obvias dificultades que ofrece la justificación de ese destino exclusivo, el mismo puede inferirse cuando, como es el caso, el profesional es titular de otro turismo con el que puede cubrir sus necesidades privadas o particulares, según se afirma en la demanda y ha quedado incuestionado en la presente litis.

Puesta, además, la documental acreditativa del anterior extremo con la que justifica la existencia de diversas empresas a las que la recurrente presta sus servicios y el lugar de sus respectivos domicilios sociales o sedes, el tipo de actividad profesional llevada a efecto, el alquiler de plaza de aparcamiento en zona próxima al lugar de trabajo -disponiendo la demandante de plaza de aparcamiento en el lugar de su vivienda habitual- y con el específico reconocimiento por parte de la Administración tributaria de la existencia de un vehículo afecto a la actividad la conclusión que se impone no puede ser otra que la de reputar procedente la deducción de los gastos que postula la demandante y, como inherente consecuencia, la inexistencia del elemento objetivo de la infracción tributaria imputada a la recurrente.

Cuarto.- Las consideraciones que anteceden comportan, necesariamente, la estimación del recurso contencioso administrativo, con imposición a la Administración demandada de las costas procesales causadas, al no estimarse que concurren en este caso serias dudas de hecho o de Derecho.

Por todo lo cual y vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que debemos ESTIMAR y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por D^a _____, en representación de D^a _____, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de _____

6

Código Seguro de Verificación: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verificafirma/>
 Esta documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verificafirma/>

FIRMADO POR
ID. FIRMA

FECHA	11/07/2017
PÁGINA	67



ADMINISTRACIÓN
DE
JUSTICIA

Andalucía (Sala de Málaga) de fecha 30 de abril de 2015, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas y revocando y dejando sin efecto la meritada resolución y liquidación de que trae causa en el sentido de reputarse deducibles los gastos por amortización de vehículo y adicionales a que se refiere el escrito de demanda, por importe total de 3.121,99 euros y de dejar sin efecto, asimismo, la resolución sancionadora e imponiendo a la Administración demandada el pago de las costas procesales dimanantes de la sustanciación del presente recurso.

Notifíquese esta Sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sean relevantes y determinantes del fallo impugnado o ante una Sección de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con la composición que determina el artículo 86.3 de la Ley jurisdiccional si el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, recurso que habrá de prepararse ante esta misma Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la presente Sentencia mediante escrito que reúna los requisitos expresados en el artículo 89.2 del mismo Cuerpo legal.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos de que dimana, con inclusión del original en el Libro de Sentencias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Dada, leída y publicada fue la anterior Sentencia por la Ilma. Sra. Ponente que la ha dictado, estando celebrando audiencia pública en el día de su fecha, ante mí, el Secretario. Doy fe.

7

<p>Código Seguro de verificación: https://s121.juntadeandalucia.es/verifirma/2/ - Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://s121.juntadeandalucia.es/verifirma/2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.</p>		FECHA	11/07/2017
FIRMADO POR		PÁGINA	7/7
ID. FIRMA			