

Afectación de los vehículos a la actividad económica de los autónomos

Análisis de la [STS de 13 de junio de 2019, rec. núm. 1463/2017](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2019, en la que el Alto Tribunal fija los criterios interpretativos en relación con la afectación de los automóviles, en cuanto elementos patrimoniales indivisibles, a una actividad económica en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). El Tribunal Supremo considera que el precepto reglamentario que regula este aspecto (art. 22 Reglamento del IRPF) no establece una presunción *iuris et de iure* contraviniendo el artículo 108.1 de la Ley general tributaria, sino que desarrolla la previsión legal contenida en el artículo 29.2 de la Ley del IRPF.

1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 2096/2019 (rec. núm. 1463/2017 –NFJ073884–, siendo ponente Ángel Aguado Avilés) que comentamos, resuelve el recurso de casación interpuesto por un profesional liberal (abogado) contra la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid que desestimó el recurso ordinario interpuesto por aquel en Sentencia de 17 de enero de 2017 (rec. núm. 609/2015 –NFJ068386–).

Los hechos se centran en la adquisición por parte del abogado de un vehículo automóvil, tanto para su uso personal como profesional, deduciéndose en su declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) (ejercicio 2012) el 50 % de la amortización del vehículo.

La Administración tributaria regularizó dicha autoliquidación denegando la deducibilidad del gasto al no considerar que el vehículo se utilizara exclusivamente para fines de la actividad profesional, que es el requisito establecido en el artículo 29.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

El contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid argumentando la afectación parcial del vehículo, con fundamento en el principio constitucional de capacidad contributiva (art. 31.1 de la Constitución española –CE–) y en el diferente tratamiento que la LIRPF y la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), dan a los gastos procedentes de los automóviles empleados en actividades económicas.

Frente a la desestimación presunta por silencio negativo de la reclamación, el contribuyente, como hemos indicado, interpuso recurso ordinario ante el TSJ de Madrid, que desestimó el recurso confirmando la liquidación provisional efectuada por la Administración tributaria.

2. Doctrina del tribunal

La argumentación del tribunal rebate las dos alegaciones básicas del contribuyente:

- a) Respecto a la ilegalidad del artículo 22.4 párrafo segundo, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), por contravenir el artículo 29.2 de la LIRPF, y vulnerar el artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El artículo 29 de la LIRPF regula los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica. Se entiende generalmente por «elemento afecto» aquel que está incluido en la contabilidad del agente económico, por cuanto forma parte de la estructura profesional o empresarial que se necesita para llevar a cabo la actividad.

La doctrina (Pérez Royo, 2008, pp. 146 y 176 a 178) señala tres notas características de los bienes y derechos que integran el patrimonio del contribuyente, las cuales los convierten en elementos afectos a la actividad económica:

- 1.^a Que sean necesarios para el ejercicio de la actividad económica.
- 2.^a Que se encuentren debidamente contabilizados en los correspondientes libros o registros de bienes de llevanza obligatoria por empresarios o profesionales.
- 3.^a Que se utilicen de forma exclusiva en el ejercicio de la actividad.

Es el último de estos tres requisitos en el que se centra la sentencia objeto del presente comentario. El citado artículo 29 enumera algunos tipos de bienes que se presumen afectos a la actividad: los inmuebles en los que se desarrolla la actividad, los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal y cualesquiera otros necesarios para la obtención de los rendimientos.

Esta última previsión da cobertura legal a considerar elemento afecto a la actividad a cualquier bien o derecho que, «aun no siendo imprescindible, pueda considerarse de modo objetivo dispuesto para servir a los fines de la actividad» (Pérez Royo, 2008, p. 177). Por ejemplo, los vehículos adquiridos por el empresario o profesional para visitar a proveedores o clientes, desplazarse a reuniones de trabajo, etc.

Cuando este tipo de bienes pueda servir tanto para fines de la actividad como personales, la LIRPF (art. 29) establece una previsión específica:

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo 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.

La afectación parcial es permitida por la LIRPF, por tanto, solo respecto de elementos divisibles (por ejemplo, los inmuebles). Nótese –como posteriormente comentaremos hace notar el TS– que la división a que se refiere la norma legal es por partes («la afectación se entenderá limitada a aquella *parte...*»); por tanto, solo cabrá afectación parcial de bienes que sean susceptibles de ser empleados en parte para la actividad y en parte para uso privado (por ejemplo, por metros cuadrados de un inmueble pueden afectarse a la actividad –sala de visitas, despacho, consulta, almacén...–; y por metros cuadrados pueden pertenecer al uso privado –dormitorio, comedor...–), pero el TS no considera admisible la afectación parcial por usos alternativos, como posteriormente explicaremos.

La ley habilita al reglamento (art. 29.2, último párrafo, LIRPF) para que determine las condiciones en que un elemento que se use para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante pueda, no obstante, considerarse afecto a la actividad económica.

Y eso es lo que hace el artículo 22.4, párrafo segundo, del RIRPF:

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.

[...].

Como puede observarse, el legislador ha querido dar un tratamiento específico a los automóviles en la normativa del IRPF, excluyéndolos expresamente de la idea de utilización parcial. Es decir, la utilización privada del vehículo por parte del autónomo, por irrelevante que sea (aunque fuera en días no laborables), impide su consideración como elemento afecto a la actividad.

En el caso que estamos comentando, el contribuyente interpreta que el artículo 22.4 del RIRPF contiene una presunción *iuris et de iure*, contraria al mandato del artículo 108 de la LGT, cuyo primer apartado dispone que «las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba».

Sin embargo, el TS da la razón a la Abogacía del Estado cuando considera que el artículo 22.4 del RIRPF no establece ninguna presunción que no admita prueba en contra, sino que:

[...] no hace otra cosa que concretar, como ordena el artículo 29.2, apartado segundo, LIRPF/2006, qué elementos patrimoniales indivisibles que se utilicen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante pueden considerarse afectos a una actividad económica, y cuándo se debe apreciar que los bienes del inmovilizado se emplean en actividades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

Por tanto, a juicio del tribunal, no se está impidiendo la prueba que permite acreditar que el bien se emplea prioritariamente en la actividad, sino que la propia indivisibilidad del bien impide su afectación parcial.

En este sentido, puntualiza el tribunal que, en relación con los automóviles, no puede interpretarse como «parcial» lo que en realidad es un uso «alternativo». La afectación parcial solo es admitida por la ley respecto de bienes de naturaleza divisible (como los inmuebles). Explica la sentencia que cuando el precepto alude a «partes» del elemento patrimonial:

[...] se está refiriendo no a los distintos usos que se pueden hacer de él, sino a un aspecto puramente físico, esto es, como señala el diccionario, a un «elemento, fracción o cantidad que resulta de dividir un todo», de manera que si el bien no se puede dividir en partes físicas aptas por sí mismas para ser utilizadas en diversas actividades, no cabe su afectación parcial (FJ segundo.3.1.).

- b) Respecto a la diferenciación en el tratamiento jurídico-fiscal que la LIRPF, la LIVA y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), otorgan a los vehículos afectos a actividades económicas.

El contribuyente alegaba en su recurso de casación que la LIVA establece una presunción de afectación del 50 % de los automóviles (art. 95.Tres.2.º LIVA: «Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y

motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100»). Esta presunción es la transposición a la normativa interna española de la exigencia comunitaria prevista en el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Además, resaltaba el contribuyente que, a falta de una previsión específica al respecto, en el impuesto sobre sociedades (LIS), los gastos relativos a los automóviles afectos a la explotación siguen la regla general de deducción, sin ningún tipo de cortapisa que limite la afectación de los mismos a la actividad empresarial.

En consecuencia, se pone de manifiesto la incongruencia del sistema tributario que permite que en algunos impuestos (impuesto sobre el valor añadido –IVA– o impuesto sobre sociedades –IS–), y respecto de idéntico tipo de bien (automóvil), no se plantee la indivisibilidad a efectos de admitir la deducibilidad del gasto relacionado. En estos impuestos se acepta sin problema (incluso se presume) la afectación parcial a la actividad, aunque el bien sea indivisible.

Frente a esta argumentación, el TS opone el principio de estanqueidad de los tributos, plasmado en el artículo 7.1 d) de la LGT, de acuerdo con el cual los tributos se regirán, entre otras, «por las leyes reguladoras de cada tributo», lo que implica que la solución que pueda dar un impuesto a un determinado supuesto de hecho no tenga por qué coincidir con la que regule para el mismo caso un impuesto diferente.

3. Comentario crítico

Parte de la relevancia de esta sentencia está relacionada con la inclusión de los autónomos en los planes de inspección, como objetivo prioritario de comprobación durante la presente campaña 2019.

Efectivamente, al igual que ha ocurrido en años precedentes, el ámbito de los contribuyentes del IRPF por actividades económicas aparece entre las Directrices del Plan 2019¹ de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, donde figura, en el apartado 2 sobre «Control de tributos internos», el objetivo «C. Ocultación de actividades empresariales y profesionales y uso abusivo de sociedades». En relación con este aspecto, la Agencia está desarrollando una estrategia orientada a descubrir «la ocultación en el marco de las actividades económicas de parámetros con relevancia tributaria por parte de los obligados tributarios».

¹ Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019 (BOE de 17 de enero de 2019).

La cuestión de la afectación parcial de los automóviles en el IRPF no es nueva, pero conviene sistematizar el estado actual de la cuestión, tanto desde un punto de vista teórico o doctrinal como desde la perspectiva jurisprudencial.

A nuestro juicio se trata de una cuestión de prueba, pese a que el criterio de la sentencia que estamos comentando es que el artículo 22.4 del RIRPF (que no admite la afectación parcial de los turismos) constituye una norma de desarrollo del precepto legal correspondiente (el art. 29.2 LIRPF), pero no establece ninguna presunción *iuris et de iure* y, por tanto, no vulnera el artículo 108 de la LGT, según el cual las presunciones tributarias deben admitir prueba en contrario (salvo que la ley diga otra cosa).

El TSJ de Madrid, citado en la propia STS (antecedente de hecho segundo), sitúa el debate en otros términos:

Es patente que la propia ley establece una presunción de no afectación de los automóviles de turismo a la actividad económica del sujeto pasivo; nos hallamos ante una presunción legal que admite prueba en contrario respecto del grado de afectación de los vehículos, prueba que puede ser por cualquier medio admitido en derecho, incluso la prueba indiciaria (art. 286 LEC). Pero es el particular, que pretende enervar la presunción legal, el que debe aportar medios de prueba suficientes, en cuanto al tipo de uso que se hace o a que se afecta el vehículo, sin discutirse su utilización en el desarrollo de la actividad.

Y puesto que el recurrente, a juicio del TSJ de Madrid, no aportó pruebas que acreditaran la afectación exclusiva del vehículo a la actividad, y puesto que no se trataba de ninguna de las excepciones que permite la normativa (coches de autoescuela, transporte de viajeros, transporte de mercancías, alquiler de vehículos o agentes comerciales), se desestimó su pretensión.

Hay una cuestión, pues, que no deja lugar a duda y que la STS analizada corrobora: la normativa del IRPF no admite la afectación parcial de los vehículos y, por tanto, el autónomo no puede deducir un porcentaje de gastos relacionados con los mismos, considerando que correspondería a su uso profesional o empresarial.

Sin embargo, dicha afirmación tiene una continuación de la que no se trata en la sentencia: el contribuyente puede demostrar la afectación exclusiva del vehículo a la actividad económica (aparte de los supuestos excepcionados por el art. 22.4 RIRPF), en cuyo caso los gastos relativos al mismo serían deducibles en la autoliquidación del IRPF.

¿Cómo se prueba la afectación exclusiva de los vehículos de turismo a la actividad económica de un empresario o profesional?

Aquí es donde entra en juego la casuística y la jurisprudencia.

La Dirección General de Tributos (DGT) ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto últimamente en dos consultas vinculantes:

- Consulta V0623/2016, de 16 de febrero (NFC058583), sobre la deducibilidad en el IRPF (y en el IVA) de la adquisición mediante *leasing* o *renting* de un vehículo que se va a afectar a la actividad económica del adquirente.

La DGT se remite a las normas del IS, por aplicación del artículo 28 de la LIRPF, para precisar la deducibilidad de las cuotas. Serán deducibles si el contribuyente demuestra la afectación exclusiva del vehículo a la actividad, lo que deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho.

- Consulta V1295/2018, de 17 de mayo (NFC069169), formulada por un arquitecto que pregunta sobre la deducibilidad de los gastos derivados de la adquisición y mantenimiento del vehículo afecto a su actividad, a la vez que solicita que se especifiquen las pruebas que demostrarían dicha afectación exclusiva.

La DGT reitera que la afectación exclusiva a la actividad económica que se exige para determinados vehículos a los efectos de la deducción de los gastos asociados a su utilización en la actividad económica desarrollada podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho.

Hay que acudir a la jurisprudencia tanto de la Audiencia Nacional (AN) como de los diferentes TSJ, para sistematizar las pruebas que los distintos tribunales han ido admitiendo como suficientes para justificar la afectación total de los vehículos a la actividad empresarial o profesional:

1.º Sentencias que han admitido la afectación exclusiva

SAN de 6 junio de 2002 (rec. núm. 941/1999 –NFJ014371–). Un arquitecto se deduce las cuotas del *leasing* de su vehículo y los gastos de reparación y mantenimiento del mismo. La AN centra la cuestión en la prueba de la exclusividad en el uso:

La solución al caso habría de llegar por la demostración por el profesional arquitecto, aquí sujeto pasivo, no ya de la necesidad del vehículo, teniendo obras y actividades fuera de su domicilio, sino de cuál era el uso que del vehículo hacía, en exclusiva, para su actividad profesional.

Las pruebas que aportó el contribuyente fueron:

- Libro de gastos e ingresos profesionales entre los que se incluían las cuotas del *leasing* del vehículo y los gastos de reparación (respecto de esta documentación,

en las actas de inspección se señala que no presentaban anomalías sustanciales, especificando la identificación del vehículo, las cuotas con sus respectivos importes y la cuantía de las reparaciones).

- Copia del Libro de Órdenes y Asistencias, expedido por el Colegio de Arquitectos en el que se indican los desplazamientos realizados, en función de los respectivos proyectos y obras realizados o dirigidos, con especificación de la causa del desplazamiento, fecha del mismo y kilómetros recorridos. Estas diligencias están firmadas en cada caso por el constructor o cliente al que se prestaban los servicios profesionales. De los 84.171 kilómetros recorridos por el vehículo, quedaban acreditados 80.138 kilómetros.
- Certificaciones de la existencia, coetáneamente, de otros dos vehículos particulares para el uso familiar.
- Justificación de titularidad de plazas de garaje anexas a los sucesivos locales-estudio del contribuyente.
- Certificaciones de la Policía Local y de la Guardia Civil expresivas de la utilización profesional del vehículo en cuestión y de la utilización familiar de los otros vehículos.

A la vista de este despliegue probatorio, y tras analizar el conjunto de la prueba, la AN dedujo que existía justificación suficiente y razonable de las condiciones legal y reglamentariamente exigidas para la deducibilidad de los gastos, por lo que estimó el recurso presentado por el contribuyente, considerando que la exclusiva afectación del vehículo a la actividad resultaba acreditada.

STSJ de Cataluña de 29 de noviembre de 2012 (rec. núm. 825/2009 –NFJ075047–).

El contribuyente se dedujo en su declaración de IRPF el 50 % del gasto de amortización de un vehículo automóvil que consideraba afecto a la actividad, así como otra serie de gastos relativos al vehículo afecto, debidamente contabilizados en el Libro registro de gastos. Aportó como prueba la titularidad de otro vehículo, para uso particular y justificantes de combustible.

El tribunal catalán parte de una premisa diferente de la esgrimida por el TEAR en la resolución recurrida: según la doctrina administrativa, solo cabe afectación exclusiva de los vehículos a la actividad, es decir, el vehículo tiene que ser usado únicamente para el desarrollo de la actividad. Dado que el contribuyente había reconocido que utilizó el vehículo para uso privado, aunque fuera en días inhábiles, no es admisible la afectación ni, consiguientemente, la deducibilidad del gasto. Frente a este criterio, el TSJ de Cataluña hace una interpretación «no tan rotunda»: aunque un turismo sea utilizado para uso privado en días inhábiles, puede admitirse prueba de que, pese a ello, el vehículo esté afecto a la actividad.

Además, el tribunal catalán hace recaer la carga de la prueba en la Administración, que será la que, frente a la prueba de afectación presentada por el contribuyente, demuestre lo

contrario («lo cual nos lleva a considerar la prueba obrante, debiendo recordar que en caso de incertidumbre la carga pesa sobre la Administración»).

El contribuyente probó frente a la Inspección tributaria que el vehículo estaba afecto aportando 48 justificantes de suministro de gasolina, de los cuales 45 tenían fecha de días laborables y respecto de los tres restantes explicó que había repostado en domingo para evitar el tráfico de los lunes. Dice el tribunal lo siguiente:

[...] ni en el acta ni en el informe ampliatorio ni en la resolución de la liquidación se especifica, de los días en que se repostó, cuáles eran laborables y cuáles no, y por tanto nos encontramos ante una incertidumbre que perjudica a la Administración, tanto más habida cuenta del desglose de días y motivos alegados por el inspeccionado.

Un segundo bloque de pruebas quedaba constituido por los gastos contabilizados referentes al vehículo afecto (mientras que los del vehículo destinado al uso particular no lo estaban), que fueron los únicos que se dedujo el contribuyente en su autoliquidación.

El hecho de que el tomador del seguro del vehículo afecto fuera una persona jurídica no fue valorado por el tribunal en contra del contribuyente, como pretendía la Inspección, puesto que la cuenta de cargo era de titularidad del contribuyente.

En consecuencia, el tribunal catalán admitió como gasto deducible el importe de 18.594,59 euros, correspondientes a la amortización del vehículo.

Por idénticos motivos, también admitió la deducibilidad del seguro del vehículo (que estaba debidamente contabilizado), de los gastos de gasolina, reparaciones, peajes, aparcamiento y material.

TSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de mayo de 2019 (rec. núm. 1/2017 –NFJ075044–). Un contribuyente que ejerce la actividad profesional de expendedor de loterías, se dedujo como gasto la amortización de un turismo y el combustible del mismo. También los gastos relativos a una motocicleta.

El tribunal valenciano admitió la afectación exclusiva de la motocicleta, no así la del vehículo. El razonamiento del TSJ, recogido en una Sentencia anterior de 16 de enero de 2019 (rec. núm. 267/2016 –NFJ073352–, entre las mismas partes, sobre deducibilidad del IVA soportado), es que se considera más razonable admitir únicamente la afectación exclusiva de la motocicleta «dado que el contribuyente al parecer únicamente distribuye lotería en Valencia y pueblos limítrofes». Respecto del vehículo automóvil marca Lexus, y siempre a efectos del IVA, el tribunal aplicó la presunción de afectación al 50 %, en virtud de la aportación de facturas de combustible repostado en una estación de servicio incluida en la ruta de reparto de lotería del contribuyente. Sin embargo, la afectación del restante 50 %, que

supondría la afectación exclusiva del vehículo a la actividad, no quedó demostrada al constatar que se realizaron repostajes en otras estaciones de servicio (ajenas a la ruta de reparto) y algunas de ellas en días inhábiles (sábados y domingos).

La doctrina del tribunal en relación con la afectación de automóviles de turismo a la actividad está recogida en la Sentencia del mismo tribunal de 20 de abril de 2017 (rec. núm. 701/2013 –NFJ075046–), y se resume en cuatro puntos:

- Es una cuestión de hecho, que se puede demostrar por cualquiera de los medios probatorios admitidos en Derecho.
- Hay que probar la afectación exclusiva a la actividad.
- Es al sujeto pasivo a quien corresponde demostrar los presupuestos de hecho que condicionan el beneficio fiscal perseguido.
- El tribunal valorará en su conjunto y con arreglo a las normas de la sana crítica la prueba practicada.

Siguiendo el citado procedimiento, en el caso de autos (rec. núm. 701/2013), el tribunal valenciano concluyó que no quedaba probada la afectación exclusiva del automóvil del que era titular el contribuyente a la actividad profesional de agente comercial/intermediario financiero, «puesto que solo se limita a mencionar que lo "necesitaba" para su actividad económica y que disponía para uso privado de otros vehículos». El tribunal remarca que, respecto del IRPF, «debe probarse la afectación exclusiva del vehículo a la actividad económica. No vale, por tanto, acreditar la afectación casi exclusiva; dicha afectación debe ser total».

Pese a la radicalidad de esta afirmación (la afectación del vehículo a la actividad ha de ser total, en el caso del IRPF), el tribunal no considera que se trate de una prueba «diabólica o desmedida», pues relativiza su rigor (la prueba «no tiene que ser absolutamente exhaustiva o indiscutible») ya que, como hemos señalado, debe ser valorada en su conjunto:

Quien pretende efectuar una deducción debería probar los presupuestos de hecho en que se fundamenta, demostración que, aunque no pueda ser absolutamente exhaustiva o indiscutible, sí debe ser suficientemente convincente, cosa que no ha ocurrido en el supuesto litigioso.

En este sentido, el tribunal ofrece una orientación concreta del tipo de parámetros que sirven para demostrar la afectación de un vehículo automóvil a la actividad económica:

Esa prueba siempre es posible a partir de determinados datos, como pueden ser: el tipo de vehículo, el acondicionamiento del mismo, la distancia recorrida, los clientes visitados, y los días y horas en que se ha hecho, etc., a fin de ponderar la adecuación del uso a la actividad.

2.º Sentencia que no admite la afectación exclusiva pero sí determinados gastos justificados

STSJ de Andalucía de 9 de mayo de 2018 (rec. núm. 462/2016 –NFJ075048–). Un abogado se deduce ciertos gastos relativos al vehículo que emplea en su actividad. El tribunal recuerda que la doctrina de la Sala, expresada en reiteradas sentencias, defiende que el automóvil no es un elemento consustancial al ejercicio de la profesión liberal de abogado, esto es, no tiene carácter de imprescindible aunque pueda ser ocasionalmente destinado a un uso relacionado con el ejercicio de la profesión.

Esta teoría lleva al tribunal andaluz a rechazar sistemáticamente la deducibilidad de los gastos de inversión y amortización de los automóviles (salvo prueba en contrario de la afectación exclusiva).

No obstante, el tribunal considera viable «deducir gastos de combustible y estacionamiento en cuyo caso debe acreditarse puntualmente el gasto de desplazamiento y su relación con una actividad profesional igualmente concreta». En el caso enjuiciado no se admitieron dichos gastos «dada la amalgama inconexa de *tickets* de caja y su falta de conexión justificada con desplazamientos por motivos profesionales».

3.º Sentencias no han admitido los gastos por falta de justificación

STSJ de Andalucía de 31 de enero de 2019 (rec. núm. 720/2016 –NFJ075043–). Un abogado se deduce los gastos de amortización del vehículo, peajes por desplazamiento, gastos de comunidad de plaza de garaje en las inmediaciones del despacho profesional. El tribunal andaluz no considera suficientemente demostrada la afectación exclusiva por el simple hecho de la existencia de otros vehículos de turismo destinados a uso privado. En cuanto a los gastos de comunidad de la plaza de garaje, interpreta que no es un gasto necesario para la generación de ingresos:

[...] sino una inversión de confort del propio interesado que puede optar por otros medios para acudir a su centro de trabajo, como la generalidad de los contribuyentes, que no tienen autorizada la deducción de los importes invertidos en el estacionamiento de un vehículo particular en las proximidades de su centro de trabajo.

Admite, en cambio, el tribunal la posibilidad de «descontar gastos puntuales de desplazamiento pero siempre y cuando se acredite de manera cumplida la relación entre el gasto y la actividad profesional concreta». Por ello, el TSJ de Andalucía rechazó los gastos del peaje de la autopista, ya que el contribuyente no probó una correlación justificada de los concretos desplazamientos por motivos profesionales.

STSJ de la Región de Murcia de 25 de mayo de 2018 (rec. núm. 181/2017 –NFJ075045–).

Un graduado social se deduce los gastos de amortización del vehículo que considera afecto a su actividad profesional. Aportó como prueba facturas de ingresos procedentes de los servicios de elaboración de proyectos para clientes con domicilios fiscales en diferentes ciudades de España, así como documentación relativa al kilometraje del vehículo. También se aporta prueba de la titularidad de otro vehículo destinado al uso particular.

El tribunal murciano ratificó la postura del TEAR de Murcia, que no consideró suficiente las pruebas presentadas:

[a] no haber individualizado fechas en que se realizan las visitas necesarias para la prestación de los servicios de graduado social, lo cual impide constatar en su caso su coincidencia temporal con gastos de combustible; ni existe acreditación de los kilómetros efectuados con el vehículo de un modo individualizado, así como su relación con la actividad desplegada.

Por otra parte, entiende el tribunal que el hecho de aportar facturas de clientes que tienen su domicilio fiscal en distintas ciudades no demuestra que la prestación de servicios haya requerido el desplazamiento a aquellas ni, en el caso de haberse producido, se aporta prueba de cuántos desplazamientos se realizaron, en qué fechas ni qué consumo de gasolina han requerido. Por último, interpreta que la titularidad de un segundo vehículo tampoco es prueba suficiente de la afectación exclusiva a la actividad del primero.

El tribunal concluye argumentando que la propia actitud del recurrente revela falta de intensidad probatoria, en cuanto que «una vez puesta de manifiesto esa insuficiencia por el TEARM y apuntado por el mismo qué otras pruebas podrían haberse practicado, en esta instancia pudiendo hacerlo, no solicita la práctica de prueba alguna, más allá de la remisión al expediente administrativo».

STSJ de Madrid de 10 de marzo de 2015 (rec. núm. 43/2013 –NFJ058112–). Una contribuyente, dada de alta como autónoma *headhunter*, se dedujo determinados gastos de su vivienda (agua, luz, gas, teléfono) y de su vehículo (*leasing* y gasolina), considerando ambos elementos patrimoniales afectos a la actividad económica que desarrollaba.

El tribunal madrileño da una solución distinta a la deducibilidad de los gastos en función de si se trata de un elemento divisible (el inmueble) o indivisible (el vehículo). Respecto del primero, se distancia de la interpretación administrativa admitiendo la deducibilidad de los gastos de suministros de la vivienda y los inherentes a la titularidad de la misma en función del porcentaje de afectación del inmueble, sin que quepa exigir la afectación exclusiva «pues esa exigencia supone introducir condiciones no contempladas en la ley para la afectación parcial de inmuebles».

En cambio, el tribunal rechaza la deducibilidad de los gastos referentes al vehículo, ya que considera que el contribuyente no ha demostrado la afectación exclusiva del mismo a

la actividad puesto que, al contrario de lo que ocurre con la vivienda, la normativa del IRPF no admite la afectación parcial de los automóviles a la actividad económica. La inclusión del vehículo en la contabilidad y la circunstancia de que la contribuyente fuera titular de un segundo vehículo no prueba suficientemente, a juicio del tribunal madrileño, la afectación en exclusiva del automóvil a la actividad económica.

Tampoco, como es obvio, permite la aplicación de la normativa del IVA al IRPF «por tratarse de tributos de distinta naturaleza que gravan diferentes hechos imposables».

En **resumen**, podemos decir que en el IRPF la deducibilidad de los gastos referidos a vehículos (amortización, combustible, peajes, mantenimiento, alquiler de plaza de aparcamiento, etc.) depende de la prueba: si el contribuyente puede demostrar la afectación, esto es, el uso en exclusiva del turismo a la actividad, los gastos serán deducibles. En cambio, los tribunales no admiten una afectación parcial, derivada de un uso alternativo, en parte privado y en parte empresarial o profesional.

La prueba recae en el contribuyente, y los tribunales han de valorarla en su conjunto, de forma que no es exigible una prueba exhaustiva e irrefutable, sino un cierto esfuerzo probatorio del contribuyente. Son pruebas indiciarias de la afectación exclusiva del coche a la actividad económica, la titularidad de otros vehículos, la contabilización del vehículo y los gastos a él referentes en los libros obligatorios del empresario o profesional, el cómputo del kilometraje del vehículo relacionado con visitas puntuales del agente económico, las declaraciones de testigos cualificados como autoridad (Policía y Guardia Civil) respecto al uso profesional/empresarial del vehículo, las certificaciones de colegios oficiales acerca de los clientes y su relación con los encargos profesionales, la titularidad de plazas de garaje en las proximidades del centro de trabajo, etc.

Como es lógico, no resulta suficiente aportar uno solo de los anteriores elementos probatorios para demostrar la afectación exclusiva del vehículo a la actividad, sino que ha de haber un cúmulo de pruebas que lleven a la Administración tributaria o a los tribunales a la convicción objetiva de que el vehículo está dedicado exclusivamente a la actividad económica del contribuyente.

Algunos tribunales admiten una especie de afectación parcial, entendida en el sentido de que, si bien no reconocen la deducibilidad de los gastos de amortización (inversión) del vehículo, sí permiten la deducción fiscal de gastos de desplazamiento (combustible, peajes, aparcamiento), cuando pueda demostrarse su vinculación directa con una actividad empresarial o profesional concreta. En realidad, este criterio responde a la doctrina general sobre deducibilidad de los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, que se aplica respecto de los desplazamientos de los empresarios o profesionales en cualquier otro tipo de transporte, siempre que estén directamente relacionados con la actividad económica desarrollada, debidamente justificados mediante factura o documento equivalente, y contabilizados.

Si existe este esfuerzo probatorio desplegado por el contribuyente queda excluida, a nuestro juicio, la eventual imposición de sanciones derivada de una calificación administrativa de los gastos deducibles diferente a la realizada por el sujeto pasivo, el cual queda amparado por el criterio de interpretación razonable de la norma así como por la jurisprudencia que hemos comentado en estas páginas.

Referencia bibliográfica

Pérez Royo, F. (Dir.) (2008). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. (2.^a ed.). Madrid: Tecnos.