

## Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 2905/2023 de 27 Jul. 2023, Rec. 2983/2021

**Ponente:** Abelleira Rodríguez, María.

**Nº de Sentencia:** 2905/2023

**Nº de Recurso:** 2983/2021

**Jurisdicción:** CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:TSJCAT:2023:6995

La copia del cargo de la tarjeta permite deducir las corbatas adquiridas por un abogado al ser un complemento propio del formalismo de su actividad profesional

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Ejercicio 2018. Rendimientos de actividades profesionales y empresariales. Gastos deducibles. Examen de corrección o no de la deducibilidad de los gastos de un abogado. Admisión de gastos de vestuario que no fueron admitidos por el TEARC, relativo a dos corbatas que aparecen justificados tanto en factura simplificada como en el apunte bancario de la tarjeta del interesado. Se deniega como deducible el gasto por cestas de navidad para los clientes, porque de nuevo entrando en materia probatoria, no se acredita la condición de los receptores de las cestas.

*El TSJ Cataluña estima en parte recurso contencioso-administrativo interpuesto por el obligado tributario contra resolución TEAR estimatoria parcial de la reclamación económico-administrativa respecto del acuerdo dictado por la Administración de la AEAT de Horta, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y acuerdo sancionador derivado, ejercicio 2018.*

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

#### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCIÓN PRIMERA

#### RECURSO ORDINARIO SALA 2983/2021 (Sección 1333/2021)

Partes: Nicanor C/ TEAR

En aplicación de la **normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber** que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercebimiento de responsabilidad civil y penal.

#### SENTENCIA Nº 2905

**Ilmos/as. Sres/as.:**

**PRESIDENTA:**

**Dª. MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ**

## MAGISTRADO/AS

D<sup>a</sup> EMILIA GIMENEZ YUSTE

D<sup>a</sup> VIRGINIA DE FRANCISCO RAMOS

En la ciudad de Barcelona, a veintisiete de julio de dos mil veintitrés.

**VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA)**, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº **2983/2021 (Sección nº 1333/2021)**, interpuesto por **D. Nicanor**, representado por la Procuradora D<sup>a</sup> EMMA NELLO JOVER contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sr. Magistrada **DOÑA MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ**, quien expresa el parecer de la SALA.

## ANTECEDENTES DE HECHO.

**PRIMERO.-** Por la representación procesal de D. Nicanor se interpone en fecha de 30 de septiembre de 2021 recurso contencioso-administrativo contra la resolución que se cita en el fundamento de derecho primero de 27 de julio de 2021.

**SEGUNDO.-** Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998 (LA LEY 2689/1998), reguladora de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, solicitan respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, habiéndose presentado escritos de conclusiones por las partes actora y demandada, se señala el día **5 de julio de 2023** para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

**TERCERO.-** En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO.

### **PRIMERO.- Sobre el objeto del recurso.**

Se recurre en este proceso la resolución de 27 de julio de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, estimatoria parcial de la reclamación económico-administrativa números NUM000; NUM001, acumuladas, respecto del acuerdo dictado por la Administración de la AEAT de Horta, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF en adelante) y acuerdo sancionador derivado-Ejercicio 2018.

Se expresa en los antecedentes de hecho de la resolución económico-administrativa impugnada la causa de la regularización:

*"PRIMERO.- El interesado presentó declaración-liquidación, en régimen de tributación individual, por el concepto y ejercicio de referencia, consignando entre otros datos, unos rendimientos de actividades económicas en estimación directa simplificada de 589.491,22 euros (ingresos de 618.604,75 euros y gastos de 29.113,53 euros), resultando una cuota a ingresar de 171.074,19 euros.*

*SEGUNDO.- Revisada dicha declaración, con fecha 28/10/2019 la Gestora remitió requerimiento solicitando la documentación que consta y comunicando que, con la notificación del mismo, se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional. Notificado en fecha 212/11/2019, el mismo es atendido mediante la documentación que consta en fecha 19/11/2020.*

*TERCERO.- Con fecha 29/01/2021 la Gestora remitió nuevo requerimiento de documentación que, notificado en fecha 24/02/2021, es atendido mediante la documentación que consta en fecha 10/12/2019.*

*CUARTO.- Con fecha 21/02/2020, la Oficina Gestora practicó propuesta de liquidación provisional en la que se realiza la regularización que consta, que incrementa el rendimiento neto de la actividad económica en 608.441,40 euros (mismos ingresos de 618.604,75 euros y gastos deducibles de 8.163,35 euros), resultando una deuda tributaria de 9.146,22 euros (comprensiva de una cuota de 9.096,08 euros e intereses de demora de 320,14 euros). Notificada en fecha 18/07/2018, a la motivación de la propuesta se añade lo siguiente:*

SEXTO.- Disconforme con la liquidación practicada, el interesado interpuso en fecha 28/07/2020 reclamación económico-administrativa nº **NUM000** , solicitando la puesta de manifiesto del expediente a efectos de formular alegaciones, tras la cual y producida la misma de conformidad con lo dispuesto en el artículo 236.1 LGT, se presentó en fecha 10/06/2021 las alegaciones que constan, que aquí se dan por reproducidas y que, en síntesis, sostienen la deducibilidad de:

*1. Gastos relacionados con la utilización de un vehículo en la actividad profesional.*

*Debido al desempeño de la actividad profesional como abogado, se realizan innumerables desplazamientos para reunirse con clientes, Administraciones Públicas, eventos, etc. El desplazamiento se realiza en vehículo propio (Audi Q7). Se entienden deducibles las cuotas de leasing del vehículo, reparaciones, lavado de vehículo, aparcamiento y combustible al estar exclusivamente afectos a la actividad económica.*

Se exige por la Administración una prueba de la exclusiva afectación que constituye una prueba diabólica, totalmente rechazada por la jurisprudencia.

*Además se dispone de otro vehículo (Mercedes GLK 320) para usos personales y se aporta un certificado de AAA acreditando el arrendamiento de una plaza de parking arrendada en las oficinas de la entidad.*

*2. Gastos en vestuario.*

*En relación a los gastos de vestuario (trajes, complementos asociados, zapatos, corbatas, gemelos, entre otros) es una necesidad formal de la profesión, exigida a su vez por AAA. Se entienden deducibles los 223,14 euros de compra de corbatas y los 1.524,79 euros de la confección de un traje a medida. Se mencionan diversas resoluciones de este Tribunal Económico-Administrativo donde se acepta la deducibilidad de los trajes y varias sentencias del TSJ de Cataluña.*

*3. Gastos en atenciones a clientes (LAFUENTE LORENZO S.A.)*

En relación a estos gastos, por importe de 1.042,76 euros, se trata de cestas de navidad que se entregaron a clientes, proveedores y colaboradores por esas fechas. Se corresponden con atenciones a clientes realizadas en el marco de la actividad comercial.

*4. Gastos refacturados.*

*La actividad del interesado, abogado y socio del despacho AAA, BBB, CCC, consiste en el asesoramiento jurídico-tributario, la captación y fidelización de clientes, motivar y cohesionar a los equipos y generar negocio. Por ello se refacturan gastos a AAA en la medida en que están vinculados a clientes de la firma pero no se permite la refacturación de gastos incurridos en potenciales clientes. Es práctica del despacho permitir la refacturación de gastos incurridos con clientes existentes.*

*Las liquidaciones de gastos son revisadas por el departamento de administración de la firma, autorizándose únicamente si cumplen los requisitos de vinculación con clientes o tareas institucionales internas. Su propia refacturación demuestra que se han soportado y están correlacionados con los ingresos. La propia Administración Tributaria aceptó en 2015 estos gastos de otro contribuyente que presta sus servicios a la firma.*

*5. Gastos de restauración y de desplazamiento no refacturados.*

Es frecuente realizar reuniones con clientes y potenciales clientes en almuerzos o cenas con finalidad comercial (reuniones para captación de nuevos clientes, participación en foros o actos para identificar y desarrollar oportunidades de negocio, etc...). En el mismo sentido, los gastos de desplazamiento en tren (entre Barcelona y Madrid) acreditados por billetes de tren, pues son habituales e imprescindibles estos desplazamientos en la actividad. Estos gastos no son asumidos por AAA vía refacturación porque están plenamente ligados a la captación de clientes, participación en foros o actos para identificar y desarrollar oportunidades de negocio que no se vinculan a un cliente específico del despacho. *Aunque estos gastos están plenamente ligados a la actividad profesional, son asumidos por el interesado. Además, si bien el gasto no se encuentra justificado mediante factura, la normativa de IRPF no exige tal condición, sino que puede acreditarse el gasto con cualquier medio de prueba admitido en Derecho.* La posesión del tique supone una presunción de que se ha incurrido en el gasto. Y también, dados los ingresos declarados, estos gastos

han de entenderse deducibles por considerarse proporcionales. Siendo estos gastos razonables y proporcionales con los ingresos, debe aceptarse su deducibilidad.

SÉPTIMO.- Junto a la liquidación provisional y consecuencia de la misma, se notificó acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador derivado de la liquidación practicada, cuya resolución fue notificada en fecha 30/09/2020.

OCTAVO.- Disconforme con el acuerdo sancionador, del que resulta una sanción de 5.912,45 euros por dejar de ingresar, el interesado presentó en fecha 27/10/2020 reclamación económico-administrativa nº NUM001."

La resolución del TEARC en sus fundamentos de derecho, resuelve las siguientes cuestiones:

1.- En relación a la liquidación:

(i) gastos relacionados con los vehículos: No procede acoger su deducibilidad por cuanto no está afecto exclusivamente a la actividad:

"NOVENO.- El el caso que nos ocupa, el interesado deduce 17.269,39 euros de gastos relacionados con un Audi Q7 de 7 plazas (matrícula .. .....D..).

Pues bien, la decisión de afectación del vehículo a la actividad profesional ha de ir desde un primer momento acompañada del adecuado control de su uso, de forma que el obligado tributario esté en todo momento en condiciones de probar el uso exclusivo a la actividad, garantizando así el cumplimiento de una norma que en este ámbito es muy estricta, pues la deducibilidad fiscal se encuentra inexorablemente sometida al deber de prueba de la "exclusividad del uso", lo que en definitiva supone acreditar los kilómetros efectivamente recorridos por el vehículo en el período que se contempla.

*En este caso, el interesado aporta el arrendamiento de una plaza de parking en la sede de AAA, poniendo de manifiesto que el vehículo se utiliza en la actividad profesional, pero lo que aquí se analiza no es la necesidad de desplazarse el interesado en el ejercicio de la actividad económica sino la utilización exclusiva de los vehículos en la actividad, y para ello ha de aportarse prueba del uso dado al mismo.*

Ninguna prueba se aporta el interesado en este sentido. No se aporta ninguna documentación que mencione los kilómetros realizados por el coche y su distribución en los viajes de la actividad (con pruebas de los mismos), no pudiendo en este sentido apreciar el uso dado al coche. La documentación aportada y referenciada por el interesado no permite deducir en modo alguno que el Audi Q7 del interesado haya sido efectivamente utilizado y de forma exclusiva en la actividad económica desarrollada. Por todo ello, los gastos relacionados con el vehículo ha de entenderse fiscalmente no deducibles como consecuencia de la falta de justificación de su afectación en exclusiva a la actividad profesional.

No obstante lo anterior, *si examinamos los gastos asociados al vehículo cuya deducción pretende el interesado, puede apreciarse que se incluyen suministros de carburante en días no laborales. A modo de ejemplo, puede mencionarse el suministro de gasóleo el domingo 07/01/2018, el domingo 28/01/2018 en Prats i Sampsor (Baja Cerdaña), el sábado 17/02/2018 en Prats i Sampsor (Baja Cerdaña), el sábado 03/03/2018 en Prats i Sampsor (Baja Cerdaña), el sábado 14/04/2018, el sábado 28/04/2018 en Vacarisses, el sábado 26/05/2018, el domingo 17/06/2018 en Torredembarra, el viernes 06/07/2018 en Cubelles, el domingo 19/08/2018 en Palamós, el domingo 09/09/2018 en Olost de Llusanes, el domingo 30/09/2018, el sábado 13/10/2018 en Torredembarra, el sábado 01/12/2018 en Prats i Sampsor, el domingo 09/12/2018 en Prats i Sampsor, etc*

Los gastos incluidos cuestionan fehacientemente que el destino dado al vehículo haya sido la exclusiva afectación a la actividad."

(ii.) *gastos de vestuario: son parcialmente deducibles en atención a la consideración a su profesión de Abogado que requiere un mayor formalismo que en otras.*

"Ahora bien, la única prueba posible de la afectación de tales gastos es la de indicios. En este caso, el formalismo de las prendas y la necesidad de su adquisición, por imposición de las normas y los usos, son las que pueden evidenciar el destino profesional de la vestimenta y la imposibilidad de aplicarla a la vida cotidiana en la que la ropa utilizada es menos formal y más cómoda.

Ciertamente la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos,

siendo deducibles aquellos que contribuyan de un modo u otro a la obtención de los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza salvo su expresa proscripción por Ley. A estos efectos, como también se ha dicho, *los gastos que puedan considerarse tanto de la esfera particular del contribuyente como de su actividad económica, exigen un mayor rigor probatorio de tal suerte que sólo cabra su deducción cuando tal vinculación se acredite suficientemente correspondiendo la carga probatoria al contribuyente en virtud del artículo 105 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) General, siendo admisibles cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, y siendo competencia de los servicios de comprobación e inspección del impuesto la valoración de las pruebas aportadas.*

En este caso, entiende este Tribunal como deducibles los 1.524,79 euros de la factura de sastrería Alexander 1922 SL, por la compra de un "vestit mida artesanal", pero no de los 223,14 euros de adquisición de dos corbatas al tratarse de una factura simplificada que no identifica al interesado como destinatario, ni consta su pago en el extracto de la tarjeta de crédito aportado. No quedando justificado que el interesado haya soportado realmente el gasto cuya deducción pretende, no se entiende deducible este gasto."

(iii.) En cuanto a los gastos en restauración y tren no refacturados a AAA. No procede su deducibilidad en relación a los de tren no refacturados pero sí los de restauración por quedar acreditado el lugar, el pago y cargo al actor.

"DÉCIMO TERCERO.- Al hilo de lo anterior y sobre los **gastos de restaurantes y tren no refacturados a AAA**, debe traerse a colación lo expuesto en el apartado anterior, debiendo desestimarse la deducibilidad de los gastos en la medida en que no se acredita su vinculación con la actividad y que se haya soportado realmente el gasto.

*Respecto de los viajes de tren no se justifica la correlación del gasto con la actividad (cuestionada a su vez por la no repercusión al despacho AAA) y tampoco que se haya soportado el gasto (se aportan los billetes de tren pero no la factura que Renfe emite previa solicitud, ni consta el abono de los billetes en el extracto de la tarjeta bancaria aportado). La propia Gestora ya señalaba que "es posible la obtención de la factura por petición a la empresa emisora, así como la justificación del cargo bancario en una cuenta del obligado."*

Respecto de los tiques de comidas no refacturados, ha de considerarse que desde el 01/01/2018 el artículo 30.2.5ª de la Ley 35/2006 del IRPF (LA LEY 11503/2006) establece que:

"5.ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

(...)

c) Los gastos de *manutención del propio contribuyente* incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores."

Se establecen cinco requisitos acumulativos para la deducibilidad de los gastos de manutención:

1. Que sean gastos del propio contribuyente (lo que excluye comidas ajenas).
2. Que sean incurridos en el desarrollo de la actividad económica (lo que excluye las comidas fuera del ámbito de la actividad).
3. Que se realicen en establecimientos de hostelería y restauración.
4. Que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago (ello viene a certificar la identidad de la persona que soporta el gasto y puede deducirlo, así como a asegurar la declaración del ingreso por el establecimiento hostelero).
5. Que el límite máximo deducible es la cantidad establecida para gastos normales de manutención de los trabajadores.

La introducción de este precepto tiene como intención eliminar la litigiosidad existente en este tema, pero siguen vigentes los requisitos de vinculación a la actividad y acreditación de haber soportado el gasto (en este sentido, se exige pago electrónico del gasto).

Aquí, a pesar de que el interesado aporta tiquets de las comidas y extracto de la tarjeta bancaria acreditativo de haber soportado el gasto, concurre que la Gestora no acepta estos gastos como deducibles porque "se trata de gastos de restauración en el municipio donde desarrolla habitualmente su actividad" entendiendo la Gestora no aplicable el artículo 30.2.5ª.c) de la Ley IRPF (LA LEY 11503/2006). Se argumenta que "La normativa aplicable en

*este ejercicio, en relación a los gastos de manutención, considera deducibles los gastos de restauración siempre que se acredite que los soporta el propio obligado en el desarrollo de su actividad y se devenguen por desplazamientos a lugar distinto de donde desarrolla su actividad" y añade que "en principio, comer en el descanso de la actividad económica no se encuentra relacionado directamente con la misma, es preciso acreditar que durante esa comida se está desarrollando su actividad de abogado y que no se trata de un descanso para cubrir la necesidad particular de alimentación."*

Pues bien, no exige el artículo 30.2.5ª c) LIRPF (LA LEY 11503/2006) que los gastos de restauración deban realizarse en municipio distinto al que se desarrolla habitualmente su actividad. En este sentido las consultas V3198-20 (LA LEY 3393/2020), V0124-21 (LA LEY 134/2021) de la DGT, señalan:

...

*Por otra parte, entiende este Tribunal que las comidas de mediodía del propio contribuyente, en días laborales y cercanas al lugar de trabajo, tienen clara relación con la actividad económica y reúnen los requisitos para considerarse deducibles. Si bien se satisface una necesidad personal como es la alimentación propia de cualquier ser humano, no deja de tratarse de una comida realizada en el desarrollo de una actividad económica, suponiendo una interrupción en la jornada profesional que prosigue y continúa por la tarde. En la medida en que la Ley reconoce el derecho a la deducción de este gasto, el mismo ha de ser reconocido si se cumplen los requisitos taxativamente exigidos, entre los que no se encuentra que se efectúe la comida en municipio distinto ni que en el desarrollo de la comida se "esté desarrollando la actividad de abogado", motivos argüidos por la Gestora para no considerar estos gastos como deducibles.*

*En consecuencia y por lo expuesto, dado que el interesado aportó junto a los tiquets de comidas el extracto de la tarjeta de crédito para justificar el pago de las mismas y que ha soportado realmente el gasto, procede anular este apartado de la liquidación para que se revise el mismo y reconozca la deducibilidad de las comidas del interesado que se ajusten a lo dispuesto en el artículo 30.2.5ª.c) LIRPF (LA LEY 11503/2006)."*

(iv.) Por lo que se refiere a los gastos incurridos en atenciones a clientes, dos cestas de Navidad). No se admite su deducibilidad por falta de prueba respecto a la correlación con los ingresos.

"DÉCIMO CUARTO.- En relación a las dos cestas de navidad, aduce el interesado que se trata de regalos a dos clientes y su deducibilidad como atenciones a clientes realizadas en el marco de la actividad comercial. No obstante, el interesado presta sus servicios y factura sus honorarios a la entidad AAA, sin que se haya acreditado por el interesado que los destinatarios de los regalos hayan sido clientes, que es el motivo señalado por la Gestora para denegar la deducibilidad del gasto. Procede por ello confirmar su regularización."

## **SEGUNDO.- Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan.**

### **1. La pretensión y los motivos del recurso que se contienen en la demanda.**

En su demanda, el recurrente interesa de la Sala el dictado de sentencia que *"... anule la resolución del TEARC impugnada, así como el acto administrativo de la que esta trae causa, por no resultar ajustado a Derecho. "*

Tras la exposición de los antecedentes de hecho que considera relevantes, fundamenta aquella pretensión anulatoria básicamente en que considera procedentes todos los gastos en que incurrió el Sr. Eloy en el ejercicio 2018, y no solo los admitidos por la Gestora y el TEARC, en el desarrollo de su actividad profesional como abogado. Los argumentos son los siguientes:

1) La resolución del TEARC estimó la deducibilidad de los siguientes gastos:

- a. Gastos en vestuario: únicamente el correspondiente al traje a medida, por importe de 1524,79 euros.
- b. Gastos refacturados.
- c. Gastos de restauración.

No se estiman deducibles:

- a. Gastos relacionados con la utilización del vehículo Audi Q7 en la actividad profesional.
- b. Gastos en vestuario, el correspondiente a dos corbatas por importe de 223,14 euros.
- c. Gastos en atenciones a clientes

d. Gastos de locomoción (trenes por desplazamiento).

Se anula la sanción impuesta.

2) Improcedencia de la resolución impugnada: deducibilidad de los gastos relacionados con la utilización del vehículo Audi Q7 soportados por D. Nicanor en el ejercicio de su actividad económica. En el ejercicio de su actividad realiza innumerables desplazamientos, ya sea para reunirse con clientes o con posibles clientes, con las Administraciones Públicas o asistir a reuniones u otros eventos, con motivo de la actividad de asesoramiento y comercial de captación de clientes que lleva a cabo. Solicita también la póliza de seguro y los gastos asociados al vehículo (cuotas de arrendamiento financiero, mantenimiento, combustible, aparcamiento, lavado del vehículo...) por entender que ha quedado probado suficientemente su afectación a la actividad económica, supuesto en el que se permitiría la deducibilidad de tales gastos. Y es que la mayoría de las facturas acreditan que los desplazamientos fueron realizados en el área de Barcelona. Aquellas pocas que acreditan desplazamientos realizados fuera o en fin de semana, se corresponden con desplazamientos motivados por temas laborales, esto es, por reuniones que el contribuyente mantiene, de forma puntual y excepcional, con sus clientes en esas fechas, y nada más. El hecho de que haya suministros de carburante en días no laborables no excluye que el vehículo se utilice de forma exclusiva en el desarrollo de la actividad económica. Se exige una verdadera prueba diabólica, totalmente rechazada por la Jurisprudencia, considerando que la misma sitúa al contribuyente en una posición de indefensión. La prueba de tal extremo se ha de verificar por indicios. Uno de los indicios los constituye el hecho de disponer de un vehículo particular de uso familiar; así, el vehículo cuyos gastos pretenden regularizarse (Audi Q7) no se emplea para uso personal, por para ese uso ya disponen de un vehículo familiar, modelo Mercedes GLK 320, respecto del que la parte no se deduce gasto alguno. Se aporta un certificado que acompaña, firmado por Jesús María, en nombre de AAA, acreditando que en los registros internos de la empresa consta que la plaza 98 de la planta sótano -2 del edificio donde se encuentran las oficinas de la entidad se halla alquilada por esta parte y es ocupada por el vehículo Audi Q7, turismo negro, matrícula ....D. Nicanor dispone en las oficinas donde presta sus servicios profesionales de una plaza de aparcamiento alquilada y la empresa certifica que en dicha plaza aparca el vehículo marca Audi Q7. Que usa ese vehículo para desplazamiento al domicilio de sus clientes y para uso meramente profesional, y el vehículo Mercedes GLK 320 para uso exclusivamente familiar. Estas pruebas deben considerarse indicios suficientes de que el vehículo Audi Q7 está exclusivamente afecto a la actividad económica que desarrolla esa parte, sin que sea conforme a Derecho obligarle a soportarle la carga de probar algo imposible como es su exclusiva afectación a la actividad económica. Se debe tener por acreditada su exclusiva afectación a la actividad profesional.

3) Gastos de vestuario: dos corbatas. Sí se admitió la deducibilidad del traje a medida, pero no las corbatas y el gasto de estas no resulta desproporcionado ni excesivo, si nos fijamos en el rendimiento de su actividad. Evidencia, además, el destino para su actividad profesional. Es una factura por valor de 223,14 euros. Se aporta copia del extracto bancario en el que consta el pago de las corbatas en la tienda Bel y Cía. Coinciden los datos de la factura y del extracto bancario aportado y quien soportó el gasto. Se trata de un uso exclusivo para la actividad profesional.

4) Gastos en atenciones a clientes: se refiere a las facturas emitidas por Lafuente Lorenzo S.A. por importe de 1.042,76 euros que el actor se dedujo como gastos correspondientes a dos cestas de navidad que entrega a clientes, proveedores y colaboradores por esas fechas navideñas. Se aporta la copia de los correos con detalles del pedido, identificación del destinatario, texto del mensaje, domicilio de entrega y confirmación de entrega. Ambos destinatarios son clientes del despacho.

5) Gastos de locomoción en tren. Se considera insuficiente la aportación exclusiva del billete de tren. Son gastos por desplazamientos en tren, especialmente hacia Madrid, para el asesoramiento y captación de clientes que efectúa a través de AAA, que no son asumidos por ésta vía de refacturación, pese a estar plenamente ligados a su actividad profesional, por cuanto responden a una finalidad comercial (reuniones para captación de clientes, participación en foros o actos para identificar y desarrollar oportunidades de negocio, etc. ) que no se vinculan al asunto de un cliente específico del despacho. No cabe exigirle al obligado que haya de aportar, respecto de cada uno de los gastos una factura completa con indicación del destinatario, resultando inviable en la práctica totalidad de los casos, ni acreditar de forma individualizada la relación directa con la actividad. La documentación aportada es suficiente respecto a la realidad de los gastos soportados por esta parte y su correlación con los ingresos obtenidos. Estos gastos fueron aceptados en el año 2015.

## 2. Los argumentos sostenidos por el Abogado del Estado en la contestación.

La parte demandada contesta a la demanda con solicitud de dictado de sentencia por la que se desestime la demanda.

La Abogacía del Estado recuerda el marco normativo aplicable para el reconocimiento de la deducibilidad de los gastos. Considera que la carga para su acreditación corre a cargo del actor, en cuanto a la concurrencia de los requisitos de conexión entre el gasto y la actividad profesional. También señala la singularidad y relevancia de la factura como medio de prueba del gasto y su generalidad para justificar el gasto. En cuanto a las corbatas, se trata de una factura simplificada que no identifica al interesado como destinatario ni consta su pago en el extracto de la tarjeta de crédito aportada por lo que no queda justificado su pago. Por lo que se refiere a las cestas de navidad, no se acredita que los destinatarios sean clientes de la entidad AAA. Por lo que se refiere a los gastos de vehículo, no se pone en tela de juicio que se utilice para acudir a su trabajo, lo que se discute es el importe concreto de los gastos que se corresponde a cada desplazamiento realizado y para ello el actor debiera llevar con precisión y rigurosidad absoluta el computo y utilización de los gastos asociados al vehículo a fin de acreditar los kilómetros recorridos por el mismo. Sería necesario poder acreditar los pedidos de clientes, rutas de viajes, firmas de clientes, etc. Hay que destacar que el actor realizó repostajes en días no laborables en lugares de costa turísticos y en lugares de montaña turísticos que en nada parece que se vinculen con su actividad.

### **TERCERO.- Decisión de la Sala. (I) Deducibilidad de gastos en la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional del actor. Abogado de firma.**

**1.-** El debate articulado en el presente recurso se refiere a la corrección o no de la deducibilidad de los gastos que el actor, abogado de AAA, presentó en su declaración de IRPF del ejercicio 2018 para la determinación del rendimiento neto de su actividad profesional. Todo ello no puede tener una respuesta genérica o estereotipada puesto que habrá que considerar que acreditó en el correspondiente procedimiento de comprobación limitada ante la Gestora, qué le respondieron para denegarle el gasto en cuestión aquí cuestionado y qué alegó ante el TEARC y qué argumentó éste último. Son cuestiones que habrán de dibujar un contexto particularizado difícil de estandarizar de antemano porque no hay dos iguales, si bien con el tiempo tanto el TS como esta Sala han podido ir "aclarando"- si se puede decir- las características que han de concurrir en la determinación del rendimiento de la actividad económica o profesional desde el lado de los gastos que contribuyen a la obtención de los ingresos.

*Si bien inicialmente se acudía a un contexto de razonabilidad y proporcionalidad en la admisión de los gastos comparándolos con la cifra de ingresos, esta tendencia ha sido abandonada por la Sala por varias razones, entre las cuales se encuentra la capacidad actual de poder mostrar tanto la potencialidad del beneficio para ese obligado como también la capacidad de acreditación muy superior que existe en la actualidad con toda la tecnología existente. No cabría seguirse manteniendo en un lago estancado de parámetros que no concuerdan con una realidad tan tecnológica como la actual que deja "huellas" constantes de nuestras actividades.*

**2.-** El art. 28. 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA LEY 11503/2006) dispone que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, de conformidad con el artículo 10 y concordantes del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004), la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, con la acreditación de que se han ocasionado en el ejercicio de su actividad y que sean necesarios para la obtención de ingresos.

**3.-** La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2021 (rec. 3454/2019 (LA LEY 16068/2021)) ha fijado la siguiente doctrina:

*" A las cuestiones con interés casacional objetivo planteadas en el auto de admisión cabe responder, por ende, que el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004 (LA LEY 388/2004), debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no*

*comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes."*

**4.-** Sobre la deducibilidad de gastos, la jurisprudencia mantiene que la carga de la prueba de tal deducibilidad viene atribuida a quien pretende obtener la deducción. Así, una constante jurisprudencia pone de manifiesto que la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como " *el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia*".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de *ius cogens*, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes.

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce - art. 105 de la LGT- en que 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, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo.

**5.-** Por su parte, en cuanto a la acreditación de los gastos fiscalmente deducibles el núm. 4 del art. 106 LGT en la redacción aplicable, 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 documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria"*, lo que obliga a remitirnos al Reglamento de Facturación.

Junto con lo anterior, esta Sección ya tiene totalmente consolidado que *el criterio de la razonabilidad y la proporcionalidad de los gastos pretendidos como deducibles en relación con los ingresos, no puede servir como criterio exclusivo para la admisibilidad indiscriminada de los gastos no documentados en facturas. Esa doctrina se encuentra totalmente superada y sustituida por aquella que requiere, en estrictos términos ponderados, la aplicación de las reglas de la carga de la prueba, un esfuerzo de sustento, de acreditación realizado por el contribuyente de vincular el gasto efectivo realizado en la actividad económica, léase prestación de bienes y servicios. El panorama actual no es el que era en relación a los pronunciamientos anteriores, pues el contexto vigente, con nuevos sistemas de publicidad, comunicación y visibilidad, determinan la mayor facilidad para acreditar la efectiva prestación de los servicios y bienes económicos y, por tanto, los gastos que requieren tales actividades. En definitiva, no cabe una admisibilidad impropia o genérica de gastos, exclusivamente atendiendo a la razonabilidad y proporcionalidad con los ingresos.*

#### **CUARTO.- Decisión de la Sala. Gastos relacionados con el vehículo que se dice afecto exclusivamente a la actividad profesional de Abogado, Audi Q7. Gastos de alquiler de aparcamiento, carburantes, gastos financieros. (II)**

**1.-**En relación al vehículo Audi Q7, que el actor considera exclusivamente afecto a la actividad profesional de Abogado, la oficina gestora y el TEARC resuelve que no " *queda probada la utilización exclusiva del vehículo en la actividad económica*". Es decir, la afectación total y exclusiva o incluso notoriamente irrelevante en el ámbito personal. En definitiva, que no se aporta documentación que acredite la existencia de un vehículo afecto exclusivamente a la actividad económica desarrollada. No discuten la utilización del mismo para desplazarse a su

despacho.

El actor alega que esta cuestión debiera acreditarse vía indiciaria y los indicios son que dispone de una plaza de garaje en alquiler y que dispone de otro vehículo para uso personal del que no se deduce nada.

Dice el TEARC en la resolución impugnada en relación al vehículo:

"Ninguna prueba se aporta el interesado en este sentido. No se aporta ninguna documentación que mencione los kilómetros realizados por el coche y su distribución en los viajes de la actividad (con pruebas de los mismos), no pudiendo en este sentido apreciar el uso dado al coche. La documentación aportada y referenciada por el interesado no permite deducir en modo alguno que el Audi Q7 del interesado haya sido efectivamente utilizado y de forma exclusiva en la actividad económica desarrollada. Por todo ello, los gastos relacionados con el vehículo ha de entenderse fiscalmente no deducibles como consecuencia de la falta de justificación de su afectación en exclusiva a la actividad profesional.

No obstante lo anterior, si examinamos los gastos asociados al vehículo cuya deducción pretende el interesado, puede apreciarse que se incluyen suministros de carburante en días no laborales. A modo de ejemplo, puede mencionarse el suministro de gasóleo el domingo 07/01/2018, el domingo 28/01/2018 en Prats i Sampsor (Baja Cerdaña), el sábado 17/02/2018 en Prats i Sampsor (Baja Cerdaña), el sábado 03/03/2018 en Prats i Sampsor (Baja Cerdaña), el sábado 14/04/2018, el sábado 28/04/2018 en Vacarisses, el sábado 26/05/2018, el domingo 17/06/2018 en Torredembarra, el viernes 06/07/2018 en Cubelles, el domingo 19/08/2018 en Palamós, el domingo 09/09/2018 en Olost de Llusanes, el domingo 30/09/2018, el sábado 13/10/2018 en Torredembarra, el sábado 01/12/2018 en Prats i Sampsor, el domingo 09/12/2018 en Prats i Sampsor, etc.

Los gastos incluidos cuestionan fehacientemente que el destino dado al vehículo haya sido la exclusiva afectación a la actividad."

**2.-** El artículo 22.4 del Reglamento del IRPF especifica que estos bienes únicamente tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos al desarrollo de una actividad económica, cuando se utilicen exclusivamente para los fines de la misma, sin que en ningún caso pueda considerarse afectos en el supuesto de utilizarse también para necesidades privadas, ni siquiera, aunque dicha utilización sea accesoria y notoriamente irrelevante.

El Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 13/6/2019, dictada en el rec. 1463/2017 (LA LEY 86660/2019), resuelve la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia suscitada y que consiste en precisar:

*" Si, la redacción del artículo 22.4 párrafo segundo RIRPF/2007 en relación con los elementos patrimoniales afectos a una actividad profesional y en cuanto se refiere a vehículos automóviles y motocicletas y las presunciones que en él se incluyen, contraviene la Ley 35/2006 del Impuesto, en particular, su artículo 29.2, así como el régimen de presunciones que en materia tributaria establece el artículo 108 LGT/2003 (LA LEY 1914/2003) "*

Para responder a la cuestión casacional, el TS pone de relieve que el artículo 29 LIRPF/2006 (LA LEY 11503/2006), después de señalar en su apartado 1 que " *se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica*", entre otros, los " *bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente*" y " *cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos*", dispone lo siguiente:

*" 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, en desarrollo de la norma legal que acabamos de transcribir, el artículo 22.4 RIRPF/2007 (LA LEY 3030/2007) establece:

*" 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 (LA LEY 752/1990), así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

La sentencia impugnada ante el TS fundamentaba su fallo, principalmente, en que el automóvil es un bien indivisible, y el artículo 29.2 LIRPF/2006 (LA LEY 11503/2006) dispone de forma contundente que "en ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles".

Pues bien, frente a las alegaciones del recurrente el TS razona (FJ Segundo):

"[...] 3.1 Esta Sala no puede compartir la tesis del recurrente. El actor estima que el criterio de la sentencia impugnada contradice el primer inciso del artículo 29.2 LIRPF/2006 (LA LEY 11503/2006), según el cual, "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". De esa previsión legal don Santos hace derivar -no entendemos muy bien porqué- que "un **vehículo** es susceptible de afectación parcial, y por tanto desde el punto de vista de la ley no es indivisible".

Pero lo cierto es que, si acaso, la dicción del precepto conduce derechamente a una concepción de lo que debe entenderse por elemento patrimonial indivisible distinta de la que se postula en el recurso de casación. Porque la Ley comienza diciendo que cuando estemos ante 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, para, acto seguido, declarar que en ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles. Y parece claro que al aludir 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.

En definitiva, podríamos decir que los elementos patrimoniales indivisibles son aquellos que, por sus características materiales, no son susceptibles de destinarse simultáneamente (sino alternativamente) a una actividad privada y a una económica. Ejemplos de un elemento patrimonial indivisible son, precisamente, el automóvil de turismo y la motocicleta que, por su propia naturaleza, no son aptos para usarse al mismo tiempo en tareas diversas. Y el ejemplo típico de bien divisible es el de un inmueble, una parte del cual podría emplear el recurrente - **abogado** de profesión- a su vida privada y otra, perfectamente diferenciada, al ejercicio de su actividad profesional.

3.2 . En realidad, interpretando el artículo 29.2 LIRPF/2006 (LA LEY 11503/2006), hay que distinguir -el recurrente los confunde- entre una afectación "parcial" (expresión que emplea la propia ley) y una afectación que podríamos calificar de "alternativa" (o uso alternativo). La primera, contemplada en el apartado primero del precepto legal, solo se admite cuando el bien es divisible, de manera que se pueda entender afecto de forma exclusiva la parte del mismo que realmente se utilice en la actividad de que se trate. La afectación alternativa, recogida en el apartado segundo, en cambio, es la que se produce en relación con aquellos elementos patrimoniales divisibles, afectos en su totalidad -desde una perspectiva exclusivamente material- al desarrollo de la actividad económica del contribuyente, respecto de los que se permite -ex artículos 29.2, párrafo 2º, LIRPF/2006 (LA LEY 11503/2006), y 22.4 LIRPF/2007 (LA LEY 3030/2007)- su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante (esto es, en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpe el ejercicio de la actividad económica). Desde una perspectiva temporal se produce así un uso mayoritario del elemento patrimonial para el ejercicio de la actividad

económica y una utilización residual del mismo para necesidades privadas del obligado tributario.

3.3 . El corolario lógico de lo que acabamos de exponer es que el artículo 22.4 RIRPF/2007 no contradice el artículo 29 LIRPF/2006 (LA LEY 11503/2006).

En efecto, del precepto legal se deduce (a) que en "ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles" (apartado primero, inciso segundo), entre los que, ya lo hemos dicho, se encuentran los vehículos automóviles; (b) que cuando se trate de elementos patrimoniales divisibles 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" (apartado primero, inciso primero); (c) que, en principio, los elementos patrimoniales indivisibles no pueden considerarse afectos a una actividad económica (apartado segundo); y (d) que, no obstante la regla anterior, determinados elementos patrimoniales indivisibles podrán considerarse afectos a una actividad económica cuando se utilicen "para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante", debiendo el reglamento concretar cuándo se produce esa circunstancia y precisar a qué bienes afecta la excepción a la regla general (apartado segundo).

Y el artículo 22.4 RIRPF/2007 no hace otra cosa que desarrollar la Ley cuando dispone que (a) 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" (párrafo primero); y que (b) lo anterior no será aplicable, salvo ciertos supuestos, a los "automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo" (apartado segundo), lo que supone la concreción, que ordena el artículo 29.2 LIRPF/2006 (LA LEY 11503/2006), de los elementos patrimoniales indivisibles que no podrán considerarse afectos a una actividad económica."

[...]

"CUARTO.-

Criterios interpretativos sobre el artículo 22.4 RIRPF/2007 (LA LEY 3030/2007), en relación con el artículo 29.2 LIRPF/2006 (LA LEY 11503/2006).

1. El artículo 22.4 RIRPF/2007 no infringe el artículo 29.2 LIRPF/2006 (LA LEY 11503/2006), porque este último precepto legal, en lo que hace a la afectación de los elementos patrimoniales del contribuyente a su actividad económica o a sus necesidades privadas, permite constatar estas diferentes reglas:

(a) En "ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales divisibles" (apartado uno inciso segundo), entre los que se encuentran los vehículos turismo y los ciclomotores;

(b) Cuando se trate de elementos patrimoniales divisibles 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" (apartado primero, inciso primero). Y

(c) No obstante la primera regla, determinados bienes indivisibles podrán considerarse afectos a la actividad económica del contribuyente cuando, temporalmente, se utilicen "para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante"; debiendo el reglamento concretar cuando se produce esa circunstancia y precisar a qué bienes afecta la excepción de la regla general.

Y el artículo 22.4 RIRPF/2007 no hace otra cosa que desarrollar la primera de las tres reglas anteriores cuando dispone que

(a) 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 y horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad" (párrafo primero); y que

(b) Lo anterior no será aplicable, salvo ciertos supuestos, a los "automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo" ( párrafo segundo); lo que supone una matización de la regla general del artículo 29.2 LIRPF/2006 de que los elementos patrimoniales indivisibles no podrán considerarse afectos a una actividad económica.

2. El artículo 22.4 RIRPF/2007 no vulnera el artículo 108.1 LGT/2003 porque no establece ninguna presunción iuris et de iure, sino que, como acabamos de indicar, se limita a concretar, como ordena el artículo 29.2, apartado segundo, LIRPF/2006 (LA LEY 11503/2006), qué elementos patrimoniales indivisibles que se utilicen "para necesidades privadas de forma accesorio 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 accesorio y notoriamente irrelevante".

3.- Pues bien, a la vista de la anterior doctrina resulta que en este caso no aparece acreditada la afectación exclusiva a la actividad del vehículo a que se refiere el demandante, además de que no corresponde a la Administración sino al obligado, la carga de probar la afectación exclusiva del mismo. Mantiene que ello se le convierte en una tarea ardua y que no consigue realizar. Lo cierto es que a pesar de sus alegaciones cuando existe una afectación exclusiva a la actividad sí que es posible tal acreditación en cuanto que aparecen vinculados los kilómetros a las salidas exigidas por la realización de la actividad profesional. En el presente caso, todo aquí es difuso y genérico sin que nada acredite más que realiza una función de captación de clientes y de desplazamientos, y ello en modo alguno puede constituir un indicio de afectación puesto que la labor que realiza es la de "abogado" por lo que su fuente de interés es el conocimiento en ese ámbito que posee. Por otra parte, hemos dicho en múltiples ocasiones que el hecho de disponer de otro vehículo en el ámbito familiar no puede servir para entender que la afectación es exclusiva del restante puesto que es común y ordinario en la actualidad disponer de dos vehículos o más para el disfrute del colectivo familiar.

Por todo ello, se ha de desestimar este motivo.

4. Por lo que respecta a la deducción de los gastos de carburante, aparcamiento y financieros derivados de la utilización de vehículos de turismo, se exige que los vehículos tengan la consideración de elementos patrimoniales afectos a la actividad, lo cual supone que, estando registrados en los libros o registros obligatorios, sean utilizados de forma exclusiva en dicha actividad, circunstancia que no parece concurrir en este caso.

#### **QUINTO.- Decisión de la Sala. Gastos variados. (III)**

1.- A continuación, procede entrar en los gastos de vestuario que no fueron admitidos por el TEARC, relativo a dos corbatas por valor total de 270 euros, que aparecen justificados tanto en factura simplificada como en el apunte bancario de la tarjeta del actor que se aporta como doc num. 6 de la demanda.

Pues bien, *lo cierto es que el TEARC admite el gasto relativo a un traje realizado a medida para el actor puesto que aporta factura de la sastrería que lo confeccionó, pero no admite los gastos por las dos corbatas compradas en otro comercio porque únicamente aporta factura simplificada y no consta el cargo en la tarjeta del obligado. Este Tribunal no ha denegado en todos los casos la deducibilidad del gasto por el hecho de que se presentara factura simplificada si aparecían otros medios de prueba que acreditaban que se había realizado para la actividad y contextualizaban el gasto, en cuanto a su efectividad e imputación.* Cierto es que la factura simplificada no es una factura completa pero sus supuestos y requisitos se regulan en el art. 4 y 7 del Reglamento 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación, y, en principio no se ha discutido que podía en el presente caso expedirse factura simplificada ni que no contuviera las indicaciones necesarias de la misma, por lo que ha de poder tener virtualidad para su consideración como gasto deducible, en general. Por otra parte, *sí que se ha acreditado el cargo en la cuenta del obligado por lo que se ha satisfecho por él mismo, se aporta copia del cargo de la tarjeta a nombre del actor. De esta forma, al caer los argumentos que sustentaban la negativa y haberse admitido el traje, por parte del TEARC, no cabe duda que deben admitirse los gastos por corbatas por constituir un complemento casi indispensable del formalismo que se le ha reconocido a la actividad profesional del Abogado actor.*

Se estima parcialmente este motivo.

2.- Gastos de atenciones a clientes relativos a dos cestas de Navidad, por valor total de 1042,76 euros.

Hemos recogido ya la justificación dada por el TEARC para denegar la deducibilidad de este gasto, cual es el relativo a la condición de clientes del despacho. *En el presente caso tanto la Gestora como el TEARC coinciden en la causa que aprecian para denegar la deducibilidad de este gasto que es la falta de acreditación de la condición de los receptores de las cestas.* Pues bien, la actora tanto en vía administrativa como ante el TEARC y en esta instancia aportó un documento privado que reproduce al parecer la cadena email entre la facturante -"Lafuente Lorenzo S.A.- y

ahora aporta un certificado de AAA conforme a la condición de clientes del despacho de los destinatarios. Pues bien, no puede tener este Tribunal por acreditada la entrega a tales destinatarios de las indicadas cestas a pesar de que en el indicado documento privado consta una expresión -que no es el destinatario- que dice que ambas cestas están entregadas. No podemos dar por ciertas e indubitadas esas entregas al no proceder de un servicio ajeno y oficial de entrega ni tampoco consta por parte de los destinatarios declaración alguna de su relación con el despacho y de haber recibido las cestas. Por ello, se desestima este motivo.

3.- Gastos de locomoción en tren. La parte actora solicita que se admita la deducibilidad como gasto de determinados billetes en tren, fundamentalmente a Madrid, si bien no se aporta factura ni acreditación del cargo soportado por el obligado tributario. Tampoco se justifica la actividad realizada en cada desplazamiento. Es decir, no se aporta un contexto singularizado en el que valorando el conjunto probatorio aportado se consiga saber exactamente la vinculación y efectividad del gasto para con la actividad que se dice realizada de captación de nuevos clientes. Por ello, no cabe más que ratificar la decisión adoptada en vía administrativa, puesto que todas las alegaciones que el obligado realiza en su demanda en nada desvirtúan que no hay prueba de la efectividad del gasto ni tampoco de la finalidad del desplazamiento. *No estamos ante un problema exclusivamente de la falta de factura completa, sino que simplemente con los billetes no es posible saber si se los proporcionó el despacho y cuál fue la finalidad del viaje. Sin que el hecho de que se le hubieran admitido en otros ejercicios vaya a vincular a este Tribunal puesto que estamos ante un ejercicio distinto y unas variables autónomas.*

*Se impone en definitiva la estimación parcial del recurso, en relación con el gasto en corbatas, desestimando lo demás, de conformidad con lo previsto en el orden procesal por los artículos 68.1. b) y 70.2 de la Ley 29/1998 (LA LEY 2689/1998), reguladora de esta jurisdicción.*

#### **QUINTO.- Sobre las costas procesales.**

Conforme a los artículos 68.2 (LA LEY 2689/1998) y 139.1 de la Ley 29/1998 (LA LEY 2689/1998), reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011 (LA LEY 19111/2011), **no se hace imposición de costas a ninguna de las partes**, al estimarse parcialmente el recurso.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

#### **FALLAMOS:**

**ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso-administrativo número **2983/2021 (Sección 1333/2021)** interpuesto por **D. Nicanor**, contra la resolución de 27 de julio de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se acuerda estimar parcialmente las reclamaciones arriba referenciadas, en la parte subsistente atacada en este recurso. Sin imposición de costas.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LA LEY 2689/1998). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998 (LA LEY 2689/1998). Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (LA LEY 11022/2016).

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la magistrada ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.