



Roj: **STSJ CAT 2419/2020 - ECLI:ES:TSCAT:2020:2419**

Id Cendoj: **08019330012020100501**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **10/06/2020**

Nº de Recurso: **547/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **MARGARITA CUSCO TURELL**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO 547/2019

Partes: Ruperto C/ TEAR

S E N T E N C I A N º 2004

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/A:

ROSA MARÍA MÚÑOZ RODÓN

MARGARITA CUSCÓ TURELL

En la ciudad de Barcelona, a 10 de junio de 2020

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 547/19, interpuesto por Ruperto, representado por la Procuradora **MARTA PRADERA RIVERO**, contra **TEAR**, representado por el **ABOGADO DEL ESTADO**.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a **MARGARITA CUSCÓ TURELL**, quien expresa el parecer de la **SALA**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la procuradora **MARTA PRADERA RIVERO**, actuando en nombre y representación de **Ruperto**, se interpuso en fecha 13 de mayo de 2019 recurso contencioso administrativo contra las actuaciones administrativas que se especificarán en el posterior Fundamento de Derecho Primero.

SEGUNDO.- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio cauce procesal previsto por la Ley Jurisdiccional, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden respectivo, los trámites de demanda y de contestación, en cuyos escritos respectivos, y en virtud de los hechos y de los fundamentos de derecho que allí constan, solicitaron respectivamente la anulación de las actuaciones objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que resultan de los mismos.

TERCERO.- Continuando el proceso su curso legal por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para votación y fallo el 1 de abril de 2020, habiendo quedado suspendido el señalamiento en virtud del **Real Decreto** 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de **alarma** para la gestión de la situación



de crisis **sanitaria** ocasionada por el **COVID-19** y del acuerdo del presidente del TSJC de 15 de marzo de 2020; habiéndose celebrado la votación y fallo en fecha 4 de mayo de 2020 .

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El objeto de este recurso es la resolución del TEARC de 28 de diciembre de 2018, por la que se desestima la reclamación NUM000 , interpuesta contra acuerdo de liquidación dimanante de acta de disconformidad por el IVA de los periodos 2T2010 a 4T2013 y contra la sanción que trae causa de la liquidación anterior.

SEGUNDO.- En su escrito de demanda, la parte recurrente solicita una sentencia estimatoria de su recurso y anulatoria de la resolución recurrida y, " *en consecuencia, la liquidación y sanción de las que trae causa.* "

En defensa de sus pretensiones, en síntesis, tras exposición de antecedentes, alega la parte recurrente la deducibilidad de las cuotas de IVA por los gastos incurridos en restaurantes, por cuanto se hallan justificados y están vinculados con su actividad económica, sin que pueda pedirse al contribuyente pruebas de imposible o muy difícil obtención que en la práctica harían imposible dicha deducibilidad. También alega deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por los gastos vinculados a tres vehículos empleados en la actividad económica: dos turismos (cada uno en distintos ejercicios) y una motocicleta. Y la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por los gastos destinados a atenciones a colaboradores y de las cuotas por los gastos en concepto de vestuario. En cuanto a la sanción, alega su improcedencia por falta de motivación y por haberse amparado su actuación en una interpretación razonable de la norma.

La parte demandada contestó a la demanda con oposición a la misma y solicitud de íntegra desestimación del recurso interpuesto, y de imposición de costas. Ello, previa exposición también de antecedentes y por los propios fundamentos de la resolución impugnada.

TERCERO.- El debate de esta litis se circunscribe a analizar si son ajustados a derecho los acuerdos liquidatorios del IVA y sancionatorios de los ejercicios 2T2010 a 4T2013, en la medida en que la regularización practicada no admitió la deducibilidad de diversas cuotas de IVA soportadas relativas a diversos gastos no relacionados con la actividad económica consistentes en suministros de su vivienda habitual, vestuario, vehículos, gastos correspondientes a restaurantes y atenciones a colaboradores.

CUARTO.- Esta misma Sala y Sección ha resuelto el recurso contencioso administrativo interpuesto por la misma parte actora en relación a la deducibilidad en el IRPF de los mismos gastos que los que aquí se plantea la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas . En cuanto a ello, hemos dicho:

"OCTAVO.- Sentado lo anterior y de acuerdo con la prueba practicada, procede analizar las distintas partidas de gasto cuya deducibilidad pretende la actora y rechazan las actuaciones inspectoras teniendo en cuenta que el actor se encuentra dado de alta en el epígrafe del IAE 731, Abogados, desde 28/04/2006, teniendo la condición de socio del despacho CUATRECASAS GONÇALVES PEREIRA.

Se ha señalar que al recurrente le fueron incoadas dos actas, una tramitada en conformidad y en la que se regularizaron gastos deducidos y otra en disconformidad, objeto de este recurso contencioso administrativo.

*Por lo que respecta a la deducibilidad de los gastos de **suministros y amortizaciones vinculados al inmueble sito en C DIRECCION000 , NUM001** , alega el recurrente que lo utiliza en horario de noche y durante el fin de semana. Que tiene clientes en Nueva York con quienes tiene que estar en contacto cuando los clientes le requieran ya sea durante la noche, madrugada (debido al cambio de horario). Manifiesta que habiendo reconocido la Inspección que efectivamente el despacho se destinó a la actividad económica de abogacía, a ella le correspondía desvirtuar el porcentaje de uso declarado, mediante una simple visita al domicilio. Añade que su trabajo conlleva una especial dedicación, lo que le supone tener que trabajar fuera de la jornada de trabajo; lo que se demuestra con el hecho que CUATRECASAS ha dotado a sus colaboradores de sistemas avanzados de conexión a internet que permiten trabajar fuera de las oficinas. Lo relevante no es si su uso es accesorio o residual sino si es necesario y exclusivo.*

Por su parte, la Inspección no niega el uso de la vivienda en la actividad, pero considera el mismo como accesorio y no permite su deducibilidad. Sin embargo, se manifiesta que el 62 % de los ingresos obtenidos de clientes internacionales los gestiona el interesado, acompañando unos cuadros de facturación, clientes, horas, precio por hora, total facturado, etc ; por lo que teniendo en cuenta los ingresos que se generan el uso de la vivienda , no puede ser accesorio.

La Inspección hace constar que el interesado ejerce su actividad en el despacho que Cuatrecasas pone a su disposición en Paseo de Gracia, 111, junto con otros medios materiales y personales. En diligencia nº 7 el obligado tributario manifestó que trabaja esencialmente con abogados y que cuenta también con personal



administrativo, si bien no de forma exclusiva. En diligencia nº 6 el obligado tributario manifestó que en su vivienda no se celebran reuniones con clientes, ni se les atiende. Todas las reuniones se celebran o bien en casa del cliente, o en las oficinas de Cuatrecasas. En diligencia extendida en fecha 10/06/2014, con ocasión de la notificación del inicio de actuaciones inspectoras, se dejó constancia de que en su domicilio no existe ningún cartel, placa u otro elemento que permita identificar que en dicho domicilio se ejerza una actividad económica o profesional. Tampoco en el IAE se ha declarado ningún inmueble (ni parte de él) como directamente o indirectamente afecto a la actividad. En base a lo expuesto, la Inspección no consideró acreditada la imputación del 30% de su vivienda habitual a despacho para el ejercicio de la actividad profesional, realizada además sin aportar documento o plano alguno. Entiende la Inspección que el obligado tributario puede ejercer una actividad accesoria y no habitual por disponer de teletrabajo, pero no se admitió la deducibilidad de los gastos discutidos al no acreditarse la afectación de la habitación denominada "despacho" a su actividad económica.

El interesado únicamente aporta los cuadros anexos de ingresos internacionales gestionados en los años objeto de comprobación. Aunque las iniciales del interesado figuran como Supervisor de los trabajos facturados, también aparecen las iniciales de otros trabajadores, y por otra parte, no queda acreditado que parte de ese trabajo se haya desarrollado en la vivienda habitual. Ningún plano, fotografía u otra prueba se aporta en su defensa.

En efecto, visto lo actuado y acreditado, este apartado no podrá experimentar mejor suerte que la de los anteriores por cuanto los gastos cuya deducibilidad se pretende no resultan proporcionados. En efecto, en cuanto a las partidas correspondientes a suministros de agua, electricidad, gas y teléfono, por cuanto que, conforme a lo previsto al respecto por el artículo 21 del RIRPF 1775/2004 los gastos proporcionales correspondientes no podrán ser objeto de deducción fiscal al no poderse diferenciar de los correspondientes a consumos particulares de los habitantes o usuarios de la vivienda particular, salvo contratación independiente de los suministros correspondientes a la vivienda y al despacho, lo que no es aquí del caso.

En cuanto al resto de gastos, cabe decir que la Firma CUATRECASAS dispone de estructura organizativa propia y pone a disposición de sus profesionales y colaboradores los medios necesarios (materiales y humanos) para el ejercicio de sus funciones. A su vez, no existe un cartel, placa u otro elemento que permita identificar que en dicho domicilio se ejerce una actividad económica; ni en el IAE se ha declarado ningún inmueble, ni parte de él, como directamente o indirectamente afecto a la actividad. Más allá de que, puntualmente, el profesional recurrente pudiera ultimar algún aspecto de su desempeño profesional en su domicilio particular en fines de semana, días festivos o fuera de su horario habitual, tampoco ha quedado acreditada en autos la efectiva afectación relevante de parte de dicha vivienda habitual a la actividad económica o profesional. Por lo que coincidiendo con el criterio del TEARC, esta Sala considera que debe desestimarse la pretensión del interesado al no quedar acreditada la afectación parcial de la vivienda a la actividad.

NOVENO.- En cuanto a los **gastos de restaurantes** que se justifican mayoritariamente en tiques, expone el interesado que, en su condición de socio de CUATRECASAS, GONZALVES PEREIRA, S.L.P., tiene como una de sus principales obligaciones, la de captar nuevos clientes y conservar a los ya existentes. Estas tareas, expone que, según la costumbre del sector, acostumbra a realizarse mediante reuniones en ambientes o momentos distendidos, como son las comidas, muchas de las cuales se realizan en fin de semana. Tales reuniones también se realizan con miembros del equipo para comentar expedientes concretos cuando la jornada de trabajo habitual no es suficiente para dar un asesoramiento jurídico completo. Y si bien una parte de esos gastos son refacturados al cliente, cuando éste existe, la gran mayoría, son soportados por el recurrente.

Aporta un escrito en el que se recoge un listado de clientes o potenciales clientes a los que éstos se vincularon, considerando que es suficiente para acreditar la afectación directa y exclusiva a la actividad. La Inspección consideró únicamente deducibles los gastos repercutidos a CUATRECASAS por cuanto sino los repercutió es porque dichos gastos no lo son como consecuencia de su colaboración con la Firma.

En cuanto a la justificación del gasto mediante "tiques" y no factura (segundo motivo por el que el TEARC y la Inspección niega su deducibilidad), discrepa también de tal criterio, al entender que por el tipo de gastos y la cuantía de los mismos, no puede exigirse la aportación de factura completa.

Pues bien, también aquí han de desestimarse las pretensiones del interesado. Como hace constar la Inspección, el interesado obtiene todos sus ingresos de CUATRECASAS, que es quien factura a los clientes finales. Junto a sus honorarios profesionales, el recurrente incluye la refacturación de todos aquellos gastos incurridos por el ejercicio de su actividad profesional (previamente soportados por el interesado). En cuanto a los no refacturados a Cuatrecasas, el recurrente debe acreditar su correlación con la actividad y con la obtención de ingresos, lo cual no ha sido probado en forma alguna.

Además, en la documentación no consta la identificación del receptor de los servicios y aparecen fechas que se corresponden con fines de semana y en agosto, periodo vacacional por excelencia y fuera de Barcelona.



Tampoco acredita que los gastos de comida para llevar estén relacionados con la actividad económica que desarrolla. Como expone la Inspección, el hecho de que el Sr. Ruperto decida comer con sus compañeros de trabajo en lugar de en su domicilio particular, no justifica en ningún caso la necesidad de este gasto ni su exigencia en el desarrollo de su actividad profesional.

En segundo lugar no se trata tampoco de gastos por relaciones públicas o gastos para promocionar la venta de bienes o prestaciones de servicios, ni tampoco se ha acreditado la posible correlación de estos gastos con los ingresos de su actividad económica, por lo que, de acuerdo con el artículo 14 LIS no se admitirá la deducibilidad de los mismos.

Pues bien, esta Sala no puede más que coincidir con la resolución impugnada y con el criterio de la Inspección en tanto que el recurrente no explica adecuadamente porqué, siendo gastos de promoción, no han sido repercutidos a CUATRECASAS como si lo han sido otros, es decir, porque tiene que asumir por su cuenta y riesgo este tipo de gastos que tienen por finalidad fomentar la actividad del despacho CUATRECASAS.

DÉCIMO .- En cuanto a la deducibilidad de los gastos registrados bajo el concepto de " **vestuario**", esta Sala ha venido admitiendo que el ejercicio de la profesión de abogado requiere el uso de una vestimenta formal. Y, en este caso, la Inspección admite los gastos relativos a la adquisición de un traje pero no admite los relativos a la compra de dos camisas en tanto considera que este tipo de ropa en sí misma no tiene ninguna característica esencial que la individualice al objeto de su correlación con los ingresos de la actividad económica, pudiendo tratarse de un gasto perfectamente incluido en la esfera privada del contribuyente.

Sin embargo, esta Sala considera que si se admite la deducibilidad del traje, también debe admitirse la de las dos camisas, por cuanto, se trata de prendas que son necesarias para completar una vestimenta con traje, máxime cuando no consta que aquellas no fuesen adecuadas para la formalidad que requiere la profesión de abogado y su importe no aparece tampoco como desproporcionado para un profesional como el recurrente. Por ello, por coherencia, debe estimarse el presente recurso en este punto y admitirse la deducibilidad del gasto relativo a la compra de dos camisas en OUTLET ZEGNA el 9.2.2012, junto el traje cuyo deducibilidad ya ha sido admitida. El importe de las dos camisas es de 80 y 89 euros más IVA.

UNDÉCIMO.- También solicita se admita la deducibilidad de los gastos relacionados con los **vehículos** del interesado (combustible, seguros, impuestos, pejes, reparaciones) correspondientes a los vehículos turismo (utilizados cada uno en ejercicios distintos).

Se manifiesta que están afectos a la actividad y que su uso particular es absolutamente irrisorio. Sin embargo, buena parte de los gastos de gasolina tenían lugar los fines de semana o en el mes de agosto y en la provincia de Girona. Por otra parte, la Inspección constató que el recurrente es socio y administrador único de la sociedad INTADE XXI, S.L., con NIF B63029342. Dicha sociedad es propietaria de un inmueble de uso residencial (chalet) situado en la Calle Mediodía 3, de Parlava, Girona. Por lo que puede presumirse que algunos de los desplazamientos tienen lugar por motivos ajenos a su actividad profesional.

Tampoco se puede identificar cada gasto con un cliente determinado.

Pues bien, conforme al artículo 29.2 de la Ley 35/2006, así como los correspondientes artículos reglamentarios de desarrollo (artículo 21.4 del RIRPF 1775/2004, hoy artículo 22.4 del vigente RIRPF 439/2007), tratándose de automóviles de turismo resultaba precisa su afectación exclusiva a la actividad, al tiempo que su registro en el correspondiente Libro de Registro de Bienes de Inversión, de llevanza obligatoria conforme al artículo 67 del indicado RIRPF 1775/2004 (hoy artículo 68 del RIRPF 439/2007), para poder ser considerado como afectos a la actividad empresarial o profesional. Y ello, sin la posibilidad normativamente excluida de su consideración como elemento patrimonial afecto a la actividad pero utilizado para necesidades privadas de una forma accesorio y notoriamente irrelevante, se requiere que sean necesarios para la obtención de los rendimientos profesionales o empresariales del sujeto pasivo, lo que no sólo no se acreditó por el recurrente sino que, además, ajustándose ello al criterio de este Tribunal sentado, entre otras, en la Sentencia núm. 858/2013, de 13 de septiembre, dictada por esta Sala y Sección en recurso ordinario 832/2010 para supuesto de la contabilización por el contribuyente del vehículo entre los bienes de inversión, por la inspección actuante se constató que, efectivamente, dicho vehículo turismo había sido utilizado por el contribuyente para fines personales o familiares, como así resultaba de los importes acreditados de peajes, de combustible y de aparcamientos en domingos y en días vacaciones de verano.

Además, hemos de citar aquí por su relevancia la reciente sentencia del TS, núm. 825/2019, 13 de julio, que en sede de recurso de casación sienta las reglas interpretativas sobre la deducción de los gastos de amortización y, en general, de los gastos del vehículo automóvil que se dedica alternativamente a actividades económicas y privadas. Así, el obligado tributario ha de probar que ese elemento patrimonial se dedica totalmente a la actividad



económica y aquí no se ha producido y aquí tampoco puede deducirse que la dedicación a la actividad privada es irrisoria o notoriamente irrelevante.

En nuestro caso, no se acreditó su afectación exclusiva a la actividad económica o profesional, ni tampoco de forma accesoria y notoriamente irrelevante a necesidades privadas, por lo que debe desestimarse su deducibilidad.

DUODÉCIMO.- Finalmente, solicita se admita la deducibilidad de determinados gastos de **compra de cinco IPOD NANO 16 GB**, por un importe total de 780,51 € que, expone, se trataba de obsequios para premiar el esfuerzo realizado durante los últimos meses del año. Alega que está relacionado con la actividad ya que se trata de un obsequio a colaboradores que influye en la motivación del equipo y es proporcionado y adecuado en atención a los usos y costumbres de la práctica.

El TEARC considera que se trata de un gasto que podría formar parte de los usos y costumbres (siempre que se pruebe dicha costumbre) y en todo caso debería tratarse de una retribución en especie del trabajador y realizar el respectivo ingreso a cuenta. Considera que Cuatrecasas es quien pone toda la estructura, medios materiales y personales, para el desarrollo del trabajo o actividad; por lo que si hay una retribución adicional, incentivo u obsequio para los trabajadores/colaboradores adscritos, es la entidad quien la hará, imputará y hará el respectivo pago a cuenta. Entre los gastos del interesado no aparece ningún trabajador y si decide regalar a un compañero o personal dependiente en la estructura de Cuatrecasas, debe entenderse como donativo o liberalidad y en consecuencia, no es gasto deducible.

El art 14 de la Ley de Sociedades, establece:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos (...)"

En este caso, el actor considera que es un gasto proporcionado y adecuado en atención a los usos y costumbres de la práctica. Pues bien, no existe prueba de que tales gastos hubieran sido necesarios para la obtención de los ingresos y que constituye en el sector una práctica habitual para la obtención y mantenimiento de los ingresos. No cabe argüir esta condición a meras liberalidades que pudieran conducirse por una empatía o buena relación con el equipo. Ninguna prueba hay de ello, sin que quepa deducirlo de unos usos o costumbres que tampoco acredita. En suma, lo anterior conduce al Tribunal a confirmar la valoración efectuada al respecto por el TEARC, en el sentido de que tales gastos presentan la naturaleza de liberalidades, excluidas expresamente de su deducibilidad de los ingresos por el artículo 14.1.e) del TRLIS 4/2004 antes ya mencionado. "

QUINTO.- En lo que se refiere al IVA resultan de aplicación los criterios antes apuntados, teniendo en cuenta la especificidad relativa al porcentaje de afectación del vehículo turismo a la actividad profesional de la actora, abogado autónomo que lo utiliza en sus desplazamientos profesionales.

La AEAT mantiene que no ha quedado acreditado que la afectación a tal actividad sea exclusiva, por lo que, en aplicación del art. 95 de la Ley 37/1992, únicamente cabe la deducción del 50% de la cuota soportada.

Así, dispone el art. 92 de LIVA 37/1992 la posibilidad de deducción de las cuotas del IVA soportadas:

" Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecha por las siguientes operaciones:

1º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del impuesto..."

De la lectura de esta norma legal se desprende que, serán tan solo deducibles las cuotas de IVA soportadas que tengan causa en gastos que están afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, con las limitaciones previstas en el ART. 95 LIVA 37/1992, que dice:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:



1º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad...".

Es el apartado 3 de dicha norma legal el que regula lo concerniente a vehículos, cuando dispone:

" Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2ª 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.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tajes en el anexo del RD legislativo 339/1990 así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

(...)

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

1º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

2º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

3º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.

4º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.

La dicción literal de la citada norma en su apartado Uno, en cuanto exige para la deducción una afectación a la actividad empresarial directa y exclusiva, es matizada en el supuesto 2º del apartado Tres mediante la presunción de afectación del 50%, pero estas normas legales han sido objeto de una gran controversia en lo que respecta a la finalidad de compatibilizar esta limitación con el principio de neutralidad del IVA y con la normativa sobre imposición indirecta de la Unión Europea.

Así, examinando el motivo impugnatorio que viene referido a los gastos vinculados con dos vehículos (combustible, reparaciones, seguros...), cuya deducción del IVA soportado en un 100% se negó por la Inspección por falta de prueba de la exclusiva y directa afectación a la actividad profesional de la actora, esta Sala había venido manteniendo que era necesaria una prueba concluyente de la afectación exclusiva que enervara la presunción de afectación del 50%. Así, por todas, podemos citar la núm. 473/2018, de 24 de mayo, rec. 537/2015 referida también a un Abogado y un vehículo turismo, en la que se analiza la prueba aportada y se determina que no enerva la presunción de afectación del 50%, así como también la núm. 704/2012, de 27 de junio.

El anterior criterio de esta Sección se ha visto ratificado por la sentencia de la Sala Tercera, Sección Segunda, del TS de 5.2.2018, núm. 153/2018 (rec casación 102/2016), y la de 17.4.2018 (rec. Casación 103/2016) que analizan la cuestión en un supuesto idéntico al que hoy se plantea y, así la primera de ellas -5.2.2018- viene a afirmar en su FJ Segundo, lo siguiente:



"La primera, que la ley española no limita ex ante el derecho a deducir a una determinada proporción, ni niega la deducción cuando el grado de utilización del bien (en la actividad empresarial o profesional) sea inferior a un porcentaje específico o concreto.

La segunda, que la deducción que el legislador entiende procedente en todos los casos es la que responda "al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional", pues si se acredita (artículo 95.Tres, regla 3ª) que tal grado es distinto del 50 por 100 que se presume resulta forzoso proceder a la correspondiente regularización ("deberán regularizarse" las deducciones, señala expresamente esa regla).

La tercera, que la carga de acreditar un grado de afectación distinto al determinado por la presunción no solo se impone al contribuyente, sino a la Administración, pues ésta está legalmente obligada a regularizar la deducción derivada de la presunción cuando "se acredite" un porcentaje distinto a aquél".

Continúa la STS 5.2.2018, en su FJ CUARTO:

" El precepto aplicado por la Administración en la liquidación impugnada en el litigio el art. 95 tres de LIVA no contradice la normativa europea ni se opone a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Presupuesto lo anterior, y en contra de lo decidido por la Sala de instancia en la sentencia recurrida, no entendemos que el art. 95 tres de LIVA se oponga al artículo 17 de la Sexta Directiva por cuanto, a nuestro juicio, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de julio de 1991, caso Lennartz , no abona tal interpretación.

Y es que, en primer lugar, cuando en esa sentencia señala el Tribunal de Luxemburgo que "todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tiene derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales", no está afirmando -en modo alguno- que tal deducción deba ser necesariamente -para respetar la Directiva- la que corresponda a la totalidad de la cuota soportada o satisfecha.

Está diciendo, a nuestro juicio, algo mucho más simple: que no puede "excluirse" el derecho a deducir por la circunstancia de que el bien en cuestión no esté completamente afectado a la actividad empresarial o profesional o por el hecho de que esa afectación sea proporcionalmente poco relevante.

Debemos reparar nuevamente en el asunto sometido a la consideración del Tribunal de Justicia con ocasión de la cuestión prejudicial planteada por la autoridad judicial múniquesa. Recordemos que se denegó al asesor fiscal el derecho a deducirse "el 6/60 de todo el IVA que había debido abonar por su automóvil" al considerarse que no tenía derecho a deducción alguna (tanto por la circunstancia de adquirirse el bien el año anterior al ejercicio en que se aplicó la deducción, como por la práctica administrativa de exigir un cierto grado de afectación en el momento de la adquisición).

Dicho de otro modo, no se planteó en absoluto la posibilidad de deducirse la totalidad de las cuotas del IVA abonadas al adquirir el vehículo; tampoco giró sobre ese particular la cuestión planteada por el Finanzgericht München; y, finalmente, no hubo -ni podía haberlo, a tenor de la cuestión litigiosa- pronunciamiento del TJUE sobre tal extremo.

Por lo demás, difícilmente cabría admitir la interpretación sostenida por la Sala de Valencia (que, insistimos, no deriva en absoluto de la sentencia del caso Lennartz) cuando el artículo 17 de la Sexta Directiva (y en similares términos, los preceptos equivalentes de la Directiva 2006/112/CE se limita a establecer que el derecho a deducir debe reconocerse "en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas", de donde se infiere claramente -a criterio de este Tribunal- que lo que no cabe es una norma o una práctica que impida el ejercicio del derecho cuando no se alcance un determinado grado de afectación.

Pero esa restricción no la efectúa la normativa española, pues -como hemos razonado- el precepto contenido en el(i) reconoce expresamente el derecho a la deducción sin limitación derivada del grado de afectación del vehículo a la actividad empresarial, (ii) entiende correcta únicamente la deducción que responda al grado efectivo de utilización del bien en el desarrollo de la actividad empresarial y (iii) presume un porcentaje de afectación que puede ser, en la práctica, superior o inferior al presunto, imponiendo a la parte que pretenda incrementarlo o reducirlo la carga de acreditar el diferente grado de afectación".

En el FJ Quinto, la STS de 5.2.2018 afronta la cuestión de si el art. 95 Tres Reglas 2 y 4 de la Ley 37/92 , se oponen a lo dispuesto en el art. 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17-5-1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos indirectos, a la vista de la doctrina que emana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y llega a la siguiente conclusión:

"La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues el precepto español resulta, a nuestro juicio, claramente respetuoso con lo dispuesto en el art. 17 de la Directiva 77/388/CE, Sexta Directiva, y con la jurisprudencia del TJUE que lo interpreta, de suerte que hemos de considerar contraria a derecho la interpretación contenida en la sentencia de instancia".

Finalmente, en su FJ Sexto, el TS acaba estimando el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Sala de Valencia y fija la siguiente doctrina:

"Y si ello es así, resulta forzoso resolver el litigio y determinar si, efectivamente, es ajustada a Derecho la decisión administrativa que redujo al 50% la deducción por gastos relativos a un vehículo por considerar que "para poder admitir la deducción del 100% de las cuotas soportadas relacionadas con vehículos turismos -que fue la considerada por la empresa en su autoliquidación- es necesario que el contribuyente acredite una afectación exclusiva del mismo a la actividad profesional".

La respuesta a esa cuestión ha de ser necesariamente coherente con la interpretación que propugnamos del art. 95 tres de LIVA reglas 2 y 3, a cuyo tenor debe estar "al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional" en los términos que resulten de la actividad probatoria desarrollada en el litigio".

Respecto a la prueba del grado de afectación a la actividad empresarial o profesional, señala por último la sentencia referida:

"... Tal y como hemos interpretado el precepto, en efecto, la deducción superior o inferior al 50% depende de la prueba -que, insistimos, no consideramos de difícil o imposible práctica- del "grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional", siendo así que en el escrito de demanda se limitó el contribuyente a solicitar tres pruebas documentales: a) "El expediente administrativo remitido al TSJ de Valencia"; b) "La notificación del trámite de alegaciones y propuesta provisional del IVA de 2005 y diligencia única de 4 de diciembre de 2009 en la que se devuelve a mi mandante los documentos aportados y le dice las cuotas no deducibles, entre las que vemos un vehículo no afectado a la actividad, cuota no deducible 8.312, 50 euros, y otro concepto, turismo, cuota con exclusivamente el 50% de deducción"; c) " Sentencia del TSJ de Valencia número 359/2010, recurso contencioso 213/2008 ".

*Como puede verse, el actor no intentó en absoluto acreditar la efectiva y **real** utilización del vehículo en la actividad empresarial más allá del 50% previsto como presunción iuris tantum en la norma aplicable al caso.*

Ningún medio de prueba propuso, efectivamente, sobre ese particular, pues los mencionados en su escrito de demanda en modo alguno iban referidos a la constatación de tal circunstancia o al intento de enervar la presunción aplicada en la liquidación provisional que constituía el objeto del proceso jurisdiccional seguido ante la Sala de Valencia.

Si ello es así, la consecuencia obligada es desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia al ser ajustada a derecho la resolución allí impugnada, en la que se redujo al 50% -por falta de acreditación de la utilización en un porcentaje superior- la deducción aplicable en el ejercicio 2006 a las cuotas de IVA soportadas relacionadas con el vehículo turismo adquirido por la parte demandante".

Aplicando la referida doctrina del Tribunal Supremo al presente proceso, debemos confirmar la adecuación a derecho de la interpretación ya sostenida por esta Sala y Sección con anterioridad respecto al art. 95 Tres LIVA, con la evidencia de que el actor en las declaraciones realizadas ante la Inspección admite que los vehículos cuestionados no se han utilizado de forma exclusiva en la actividad de la abogacía realizada por el interesado, por lo que la consecuencia jurídica es considerar el citado vehículo a efectos de IVA afecto en un 50 %.

Y en cuanto a los gastos de adquisición de un maletín y trajes, siendo que el TEARC ha admitido su deducibilidad en relación al IRPF por haber quedado acreditada su afectación al ejercicio de la actividad económica, por coherencia debe aplicarse este mismo criterio en relación a las cuotas de IVA soportadas.

En relación al resto, los mismos criterios expuestos en relación al IRPF devienen aplicables a las cuotas deducibles del IVA y en cuanto a los vehículos en atención a lo anteriormente expresado.

En consecuencia, procede desestimar este motivo de recurso

SEXTO.- Esta Sala no comparte las conclusiones de la resolución impugnada respecto de la sanción tributaria. Así, hemos ido precisando las diferencias entre la prueba para liquidar y la prueba para sancionar, como hemos expuesto entre otras, en nuestra sentencia núm. 1320/2013, de 20-12-2013, (rec. 1007/2010) y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria.



Como hemos recogido en numerosas sentencias, en palabras del Tribunal Constitucional (STC núm. 76/1990, de 26 de abril) " *Toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el art. 24.2 de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción*".

En cuanto a la certeza de los hechos, ha de ser obtenida mediante pruebas de cargo y que excluye la inversión de la carga de la prueba en relación con el presupuesto fáctico de la infracción. De igual modo, esta Sala y Sección ha destacado en numerosas sentencias que existen distintas normas acerca del reparto de la carga de la prueba en el procedimiento sancionador y en los de aplicación de los tributos, que pueden conducir, en ocasiones, a que la prueba acopiada pueda ser suficiente para liquidar la deuda tributaria, pero insuficiente para sancionar.

En atención a la referida doctrina, y teniendo en cuenta la motivación que contiene el acuerdo sancionador, en este caso la Sala considera que no hay méritos suficientes para la imposición de la sanción.

Así, en cuanto se reprocha que se trata de un profesional de derecho que se presume debe conocer la legislación fiscal, legislación que le obliga al cumplimiento de una serie de obligaciones que han sido incumplidas; de forma que se viene a sancionar porque el obligado no hubiera debido deducir determinados gastos cuando lo cierto es que ni tan siquiera la resolución del TEARC coincide siempre con el criterio mantenido por la Inspección y cuando en otros casos se trata de una falta de prueba.

Tal falta de prueba no puede ser equiparada a una certeza sobre la realización de la conducta típica descrita en el precepto sancionador, al no alcanzar la entidad bastante para considerar fuera de toda duda la existencia de una conducta intencional o dolosamente elusiva.

Por lo expuesto el recurso ha de prosperar en este punto Y Consecuentemente, procede anular la sanción impugnada.

ÚLTIMO.-En aplicación de lo dispuesto en el art. 139 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa no procede hacer especial pronunciamiento sobre costas procesales.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Primero.- ESTIMAR EN PARTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de **Ruperto** , contra el acuerdo económico administrativo y las actuaciones de liquidación y sanción tributarias a que se refieren los antecedentes.

SEGUNDO.- ANULAR la resolución impugnada, en aquello que hace referencia a la no deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de un maletín y vestuario.

TERCERO.- ANULAR el acuerdo sancionador.

CUARTO.- Desestimar el resto de pretensiones formuladas.

QUINTO.- No hacer especial pronunciamiento sobre costas procesales.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de 30 días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente art. 89 de la LJCA. La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE núm. 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del Tribunal Supremo. Para el cómputo del plazo de 30 días se estará a lo dispuesto en el art 2.2 del **Real Decreto** Ley 16/2020, de 28 de abril (BOE 29.4.2020).

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ