



Roj: **STSJ CV 5292/2020 - ECLI:ES:TSJCV:2020:5292**

Id Cendoj: **46250330032020101071**

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

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **16/06/2020**

Nº de Recurso: **2143/2018**

Nº de Resolución: **1106/2020**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **BEGOÑA GARCIA MELENDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 5292/2020,**
ATS 12512/2020,
STS 1811/2022

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN 3
PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 002143/2018
N.I.G.: 46250-33-3-2018-0003472
SENTENCIA Nº 1106/2020**

Il'tmos. Sres:

Presidente

D. LUIS MANGLANO SADA

Magistrados

D. AGUSTIN GÓMEZ-MORENO MORA

D^a BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ

En Valencia a dieciséis de junio de dos mil veinte.-

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 2143/2018, interpuesto por D. Prudencio representado por la Procuradora D^a ANA LUISA PUCHADES CASTAÑOS y asistido por la letrado D^a MARIA EMPAR PEIRÓ IBÁÑEZ contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la comunidad valenciana de fecha 27 de julio de 2018 estimatoria parcial de la reclamación NUM000 y acumulada NUM001 , confirmando la liquidación practicada por el concepto IRPF ejercicio 2013 por importe de 15.327'86 euros, dejando sin efecto la sanción impuesta estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Interpuesto el Recurso y seguidos los trámites previstos en la Ley, se emplazó a la parte demandante al objeto de que formalizara su escrito de demanda, lo que verificó en tiempo y forma, solicitando



se dicte Sentencia por la que se estime el recurso y se anule la Resolución impugnada y la liquidación de la que trae causa.-

SEGUNDO.-Por la parte demandada se contestó a la oponiéndose a la misma, solicitando se dicte sentencia desestimando, en su integridad, lo solicitado en la demanda.

TERCERO.-Que no acordándose el recibimiento del pleito a prueba y tras el trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo.

CUARTO.-Se señaló para la votación y fallo del presente Recurso el día de dieciséis de junio dos mil veinte, teniendo lugar el día designado mediante videoconferencia conforme a lo dispuesto por el RD 463/2020 por el que se regula el estado de **alarma**.

QUINTO.-En la tramitación del presente Recurso se han observado las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Magistrada Doña Begoña García Meléndez quien expresa el parecer de la Sala.-

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-El objeto del presente recurso lo constituye la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la comunidad valenciana de fecha 27 de julio de 2018 estimatoria parcial de la reclamación NUM000 y acumulada NUM001, confirmando la liquidación practicada por el concepto IRPF ejercicio 2013 por importe de 15.327'86 euros, dejando sin efecto la sanción impuesta.-

SEGUNDO: La parte actora sustenta su impugnación en los siguientes motivos impugnación:

Con carácter previo destaca que la administración ha seguido regularizando las autoliquidaciones de IRPF presentadas por el recurrente si bien, en relación con el ejercicio 2016, la administración acepta, como gastos deducibles, gastos que ya se venían regularizando en ejercicios anteriores y procede, a regularizar, cuestiones que no se habían abordado en anteriores ejercicios lo que supone, a juicio del recurrente la aceptación de los gastos deducidos, como el recurrente había pretendido desde un principio y ello supone que dicho criterio se extienda, a todos los periodos que están siendo objeto de recurso porque, en caso contrario, se vulneraría la doctrina de los actos propios.

Se alega, en primer lugar, la infracción del art. 164.1 del RD 1065/2007 al haberse ampliado el alcance de las actuaciones de comprobación tras conceder el trámite de alegaciones invocando la doctrina del TEAC sobre la trascendencia de este defecto procedimental y sin que en la Resolución del TEAR se haga, mención alguna a la doctrina invocada lo que supone, a su juicio, causa suficiente para la anulación de la Resolución del TEAR.

Se refiere, en segundo lugar, que por parte de la administración se ha hecho caso omiso a las pruebas aportadas por el recurrente lo que supone una falta de motivación con merma del derecho de defensa. Todo ello en relación con las alegaciones formuladas sobre la prescripción del derecho a comprobar la deducción de la vivienda, los casi 2.700 documentos aportados para acreditar los desplazamientos del recurrente, la omisión de las pruebas aportadas para acreditar que el hijo del recurrente trabaja como autónomo colaborador del obligado tributario y por último la omisión de las fotografías aportadas sobre la afectación del inmueble a la actividad.

En cuanto al fondo alude, en primer lugar al error aritmético cometido en la liquidación practicada en la que se indica que los ingresos del ejercicio ascienden a 107.313'59 euros mientras que, los ingresos declarados por el recurrente son 106.639'76 euros, error formal que no puede condicionar la realidad material de los ingresos realmente obtenidos a pesar de no haber aportado el correlativo libro registro con las correcciones oportunas.

Se alude, en segundo lugar, a la deducibilidad de los gastos de teléfono y gastos, que se niegan, por ser el titular de la línea una persona distinta al obligado tributario, siendo el hijo del recurrente que trabaja con él, como autónomo colaborador, el titular de la línea, contradiciéndose la administración al admitir, como deducible la cuota de autónomos del hijo del obligado tributario pero niega que se acredite que el titular de la línea telefónica preste, sus servicios, para el obligado tributario ignorando, en definitiva, todas las pruebas aportadas.

En tercer lugar se niega la deducibilidad de los gastos del inmueble sito en la Avda Republica argentina, inmueble que fue adquirido en 2010 para realizar el traslado del despacho, si bien dicho traslado se pospuso, con la llegada de la crisis, siendo utilizado como archivo aportando fotografías para acreditar el uso, de dicho inmueble, como archivo, y sin que la administración haya valorado correctamente las pruebas propuestas.

En cuarto lugar se alude a los tickets de hostelería aportados cuya deducibilidad igualmente se niega, y comidas que se realizaron con clientes, sin que la administración, haya valorado, los escritos de los restaurantes más visitados.



En quinto lugar se rechaza que no se admitan, como deducibles, los gastos de combustible, seguros y amortización de vehículos y sostiene haber acreditado los desplazamientos realizados que justifican , los gastos en gasolina, siendo igualmente necesario el gasto en el seguro del vehículo.

En relación con los vehículos sostiene haber acreditado la afectación de los mismos a la actividad del obligado tributario máxime cuando el recurrente dispone de vehículos para su uso privado.

En último lugar, y en relación con la deducción de los gastos por la rehabilitación de la vivienda habitual llevada a cabo en 2003 refiere que dado el tiempo transcurrido no conserva las facturas de dicha rehabilitación y, en todo caso alude al art. 66 bis de la LGT sobre la prescripción de los procedimientos de comprobación relativos a las deducciones practicadas, solicitando, sin más, la íntegra estimación del recurso interpuesto.

TERCERO.-La Administración demandada se opone solicitando, sin más la desestimación del recurso rechazando cada uno de los motivos de impugnación formulados de contrario e invocando la ausencia de un adecuada justificación de los gastos cuya deducibilidad pretende.

Se niega, asimismo, la pretendida infracción del art. 164.1 del RD 1065/2007 resultando que, en el presente supuesto, al haber comunicado la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación al notificar la propuesta de liquidación se ha respetado el límite temporal establecido en dicho precepto.

Igualmente se rechaza que la discrepancia entre los ingresos comprobados y declarados al no haber acreditado el recurrente la existencia del error existente en la liquidación practicada.

Se rechazan igualmente, la deducibilidad del resto de gastos que se relacionan en la liquidación y concluye solicitando, sin más, la íntegra desestimación del recurso interpuesto.

CUARTO:El objeto del presente recurso se centra en determinar la deducibilidad de los gastos declarados por la recurrente en relación con la autoliquidación de IRPF presentada respecto del ejercicio 2013 y ello al declarar el acuerdo de liquidación impugnado que:

Se modifican los rendimientos de actividades económicas en régimen de estimación directa, determinados según disponen los artículos 6.2.c , 27 a 30 de la Ley del Impuesto , como consecuencia de ingresos íntegros no declarados o declarados incorrectamente.

- Se aumenta la base imponible general debido a que en la determinación del rendimiento de su actividad económica, en régimen de estimación directa, se han deducido gastos que no se consideran deducibles de acuerdo con el artículo 30.2 de la Ley del Impuesto .

- La dotación de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación es incorrecta, según establece la Ley de Impuesto de Sociedades y los artículos 28 y 30.2.4ª de la Ley del Impuesto .

- La deducción estatal practicada por adquisición de la vivienda habitual es incorrecta, de acuerdo con la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto y la disposición transitoria duodécima del Reglamento del Impuesto.

- La deducción autonómica practicada por adquisición de la vivienda habitual es incorrecta, de acuerdo con la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto y la disposición transitoria duodécima del Reglamento del Impuesto .

- En fecha 8 de octubre de 2015 el sujeto pasivo presenta alegaciones a la propuesta de liquidación provisional emitida, que son resueltas a continuación de cada punto de regularización.

1.- De acuerdo con el registro de ventas e ingresos aportado, los ingresos del ejercicio ascienden a la cantidad de 107.313,59 euros . Constan declarados ingresos por importe de 106.639,76 euros, por lo que se incrementan los ingresos declarados en la cantidad de 673,83 euros. Presenta alegaciones, entiende que se trata de un error aritmético por parte de la administración, la suma de las facturas no se corresponde con el cálculo que aparece en la propuesta. Se desestiman las alegaciones presentadas, las ventas propuestas son las que el propio sujeto pasivo contabiliza en su libro de ingresos, si no son correctas debería haber aportado nuevo libro de ventas o ingresos con las correcciones y explicaciones oportunas.

2- No se admite la deducibilidad de las facturas aportadas y contabilizadas en su registro de compras y gastos correspondientes al consumo telefónico con la operadora vodafonede la línea de teléfono NUM002 por importe de 1.086,06 euros. El titular de la línea y factura es persona física distinta del sujeto pasivo. Presenta alegaciones, el teléfono corresponde a su hijo que convive con el sujeto pasivo y trabaja en el despacho como autónomo colaborador. Se desestiman las alegaciones presentadas, de los datos obrantes en esta dependencia y de la documentación aportada no se acredita que el titular del teléfono preste sus servicios en la actividad profesional del sujeto pasivo, no percibe ningún tipo de rendimiento por trabajo personal o actividad profesional.



3.- **No se admite la deducibilidad de las facturas aportadas** y contabilizadas en su libro de compras y gastos con los números de registro 1, 2, 12, 22, 36, 43, 61, 64, 74, **99, 110, 121, 126, 161, 164, 176, 189 y 190 por importe conjunto de 1.333,30 euros. Corresponden a suministros y teléfono del inmueble sito en Partida corral del cuco de Lugar Nuevo de Fenollet.**

De los datos obrantes en esta dependencia no consta el ejercicio de ninguna actividad empresarial en el citado inmueble, por lo que deberá acreditar la vinculación de este inmueble con la actividad profesional desarrollada. No presenta alegaciones sobre este punto.

4.- **No se admite la deducibilidad de las facturas aportadas** y contabilizadas en su libro de compras y gastos con los números de registro 19, 33, 63, 55, 54, 96, 102, 119, 114, 192 y 167 por importe conjunto de 541,11 euros. Tampoco resulta deducible la amortización practicada en el registro de bienes de inversión del elemento 5 por importe de 4.950,00 euros. **Corresponden a suministros, teléfono, Impuesto Bienes Inmuebles y Seguro Hogar, del inmueble sito en Av. República Argentina 10-17ª de Xàtiva.** De los datos obrantes en esta dependencia y de su propia declaración presentada, no consta el ejercicio de ninguna actividad empresarial en el citado inmueble, por lo que deberá acreditar la vinculación de esta vivienda con la actividad profesional desarrollada. Presenta alegaciones, considera que es correcta la deducción; se trata de un inmueble comprado en el año 2010 con el fin de destinarlo a ampliar el despacho profesional, con la llegada de la crisis la idea inicial se pospone y actualmente se utiliza como despacho.

- Tiene un mínimo consumo de luz, se adquirió exclusivamente para destinarlo a la actividad económica, figura contabilizado y no se le ha dado ningún uso privado.

Se desestiman las alegaciones presentadas, de los datos obrantes en esta dependencia y de su propia declaración, el inmueble no consta como afecto a ninguna actividad económica y figura declarado como imputaciones inmobiliarias por inmuebles a disposición del sujeto pasivo. No se aporta ningún documento que acredite la afectación del inmueble a la actividad.

5.- **No se admite la deducibilidad de las facturas aportadas** y contabilizadas en su libro de compras y gastos con los números de registro 65, 52, 101, 116, 150 y 198 por importe conjunto de 430,00 euros. **Corresponden a suministros, Impuesto Bienes Inmuebles y Póliza seguro del inmueble sito en calle Fuente de San Juan, 10 de Xàtiva.** De los datos obrantes en esta dependencia y de su propia declaración presentada, no consta en el ejercicio de ninguna actividad empresarial en el citado inmueble, por lo que deberá acreditar la vinculación de esta vivienda con la actividad profesional desarrollada.

No presenta alegaciones sobre este punto.

6.- **No se admite la deducibilidad del justificante aportados** y contabilizados en su libro de compras y gastos con el número de registro 100 por importe de 79,20 euros. Corresponde al Impuesto Bienes Inmuebles del inmueble sito en calle Banys de la Morería 6-12ª de Xàtiva.

- De los datos obrantes en esta dependencia y de su propia declaración presentada, no consta en el ejercicio de ninguna actividad empresarial en el citado inmueble, por lo que deberá acreditar la vinculación de esta vivienda con la actividad profesional desarrollada.

Presenta alegaciones, manifiesta que la calle Banys de la Morería, es la antigua denominación de la calle Sarriers, que es donde desarrolla la actividad profesional.

Se estiman las alegaciones, se comprueba el cambio de denominación de la calle .

7.- **No se admite la deducibilidad de los justificantes aportados** y contabilizados en su registro de compras y gastos con los números de registro 32, 92, 139 y 196 por un importe conjunto de 8.928,50 euros.

Todos corresponden a tickets de establecimientos de hostelería en los que no queda acreditado el destinatario de la prestación del servicio o la adquisición del bien y la vinculación con la actividad desarrollada.

Para una adecuada justificación de este tipo de gastos, el contribuyente debe acreditar de forma fehaciente la vinculación de los mismos a la actividad económica a fin de establecer una separación clara de otros efectuados en la esfera privada. Una forma de prueba de la vinculación a la actividad puede ser, además de acreditar las personas que han sido beneficiarias de los mismos y, en su caso, la empresa o entidad a la que pertenecen, la especificación del motivo y fin perseguido con el encuentro y, si es posible, vincular dicho gasto a una/s venta/ s u otra operación de ingreso posterior.

Además en este caso se trata principalmente, de establecimientos de hostelería en el municipio de Xàtiva, donde tiene el domicilio familiar y ejercicio de la actividad, y en el municipio de LLoc Nou de Fenollet donde posee una segunda vivienda, por lo que refuerza la consideración de gastos privados, no vinculados a la actividad



profesional. Presenta alegaciones, las comidas se han producido con clientes, con los correspondientes jefes de zona de las distintas aseguradoras; aporta escrito del restaurante Casa la abuela donde afirman que el sujeto pasivo es cliente habitual y se persona periódicamente con varias personas para efectuar comidas de trabajo.

Se desestiman las alegaciones presentadas, se reitera la motivación anterior no aporta ninguna documentación a fin de acreditar la vinculación de estos gastos con la actividad profesional, ya que el escrito presentado no tiene ningún valor probatorio. Asimismo, el evidente exceso de pretendidas comidas profesionales, más de la mitad de los días hábiles del período, y teniendo en cuenta que la mayor parte se producen en establecimientos del municipio de residencia, refuerza la pertenencia al ámbito privado del sujeto pasivo.

8.- No se admite la deducibilidad de los justificantes aportados y contabilizados en su libro de compras y gastos con el número de registro 57, 84 y 197 por importe conjunto de 614,04 euros.

Corresponden a primas de seguros de vida y accidentes. La deducibilidad fiscal de las primas de seguro se circunscribe exclusivamente a seguros de enfermedad y sólo en la parte correspondiente a la cobertura de enfermedad o asistencia **sanitaria**, no pudiendo extenderse a seguros y coberturas distintas.

- No presenta alegaciones sobre este punto.

9.- **En principio no resultan deducibles las facturas aportadas y contabilizadas en el registro de compras y gastos por consumo de combustible e importe de 8.816,50 euros.** Asimismo no resultan deducibles los impuestos de circulación y pólizas de seguro deducidos de los vehículos matrículas F....KD ,RR ,NYD ,FNFsNDR , por importe conjunto de 2.277,19 euros.

Tampoco resulta deducible la amortización practicada por los elementos números de registro 2 "vehículo" e importe 1.260,06 euros y registro 6 "vehículoFNFs " por importe de 2.443,66 euros. Al tratarse de consumos y gastos de vehículos turismos no queda acreditada su vinculación EXCLUSIVA a la actividad; para que estos gastos sean deducibles es necesario que el elemento patrimonial está afecto a la actividad económica.

Deberá acreditar que vehículo se encuentra afectado exclusivamente a la actividad profesional para que pueda ser valorado por esta oficina.

Presenta alegaciones, la administración tributaria no ha pedido información sobre la vinculación, ha procedido a suprimir dichos gastos sin datos objetivos; acreditar la vinculación exclusiva a la actividad es una prueba diabólica porque no hay forma de acreditar el no uso de los mismos en la esfera privada.

Dispone de 5 vehículos, de los cuales tres son destinados exclusivamente a la actividad, en concreto las matrículasRR ,NYD yFNFs .

El uso del coche es fundamental debido al gran número de desplazamientos realizados para efectuar los más de 2.700 peritajes realizados en el ejercicio; son necesarios tres vehículos para uso de las cuatro personas que trabajan en la actividad. En cuanto al combustible, de lo expuesto se ve que claro que es totalmente necesario para el desarrollo de la actividad, todos los repostajes son realizados en día laborable. Se desestiman las alegaciones presentadas, se reitera la motivación anterior; la actividad de perito tasador no se encuentra entre los supuestos del artículo 22.4 del Reglamento del IRPF RD 439/2007.

Que el titular disponga de otros vehículos para uso particular, es indiferente a los efectos de probarla afectación en exclusiva a la actividad económica de un vehículo turismo. (consulta DGT 0183-01)

Asimismo es de resaltar que de los datos obrantes en esta dependencia y de sus propias declaraciones presentadas, el personal empleado en la actividad, aparte del titular, es una administrativa contratada a media jornada, por lo que su pretensión de afectar tres vehículos a la actividad no resultaría correlacionada con su propia estructura.

10.- No resulta deducible la amortización practicada por el bien de inversión número 4 "remodelación despacho" e importe de 2.000,00 euros. No se aporta justificación documental.

Se presentan alegaciones, se aporta justificación documental. **Se estiman las alegaciones presentadas.**

11.- **No resulta deducible la deducción practicada por adquisición de vivienda habitual.**

- No se aporta justificación documental de la vivienda habitual del contribuyente y del préstamo que la financia, habiendo sido requerido para ello. Presenta alegaciones, cree que ya aportó documentación, ante la duda vuelve a aportarla. Se desestiman las alegaciones, sigue sin aportar la documentación justificativa. En este trámite aporta copia escritura de compra de tierra de secano con algarrobos en término de Genovés e información fiscal del Banco Sabadell del ejercicio 2014. Asimismo de los datos obrantes en esta dependencia se pone de manifiesto que la vivienda habitual sita en Xàtiva, calle Fuente San Juan, 10 fue adquirida en fecha 13 de noviembre de



1986, y el préstamo que se pretende deducir fue concedido el 7 de octubre de 2003, fecha muy posterior a la adquisición.

QUINTO: Que planteada en tales términos el objeto de controversia procede determinar con carácter previo que en relación a los rendimientos íntegros de las actividades económicas **el artículo 27.1 de la Ley 35/2006** del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala que:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

El cálculo del rendimiento neto viene previsto en el art. 28 de la LIRPF, que dice: "1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 28 de esta ley para la estimación directa, y en el artículo 29 de esta ley para la estimación objetiva".

Por su parte, el ART. 29 de la LIRPF, define los elementos patrimoniales afectos a una actividad:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:(...)

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

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

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica".

Este precepto fue desarrollado por el art. 22 del RD 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que dispone:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:(...)

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1.º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2.º Aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

(...)

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..."

Por su parte el **artículo 10 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**, aprobado por RD Legislativo 4/2004, para que los gastos sean deducibles es necesario su justificación, mediante el correspondiente documento o factura; su contabilización; su imputación al ejercicio en que se devengan; y su correlación con los ingresos, de manera que sean necesarios para la obtención de ingresos

A tenor de tales preceptos y demás normativa aplicable, para que los gastos de una actividad económica (profesional, en este caso se trata de un economista) puedan deducirse se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:



- .-Que estén debidamente contabilizados.
- .-Que se imputen al ejercicio en que se producen.
- .-Que se justifiquen adecuadamente.
- .-Que sean gastos necesarios para la obtención de ingresos.
- .-Que tengan relación con la actividad económica que se trate.

Al respecto, debe indicarse que en materia probatoria debe acudir en vía administrativa a lo dispuesto en **el art. 105 de la LGT , y en el proceso al art.217 2 y 3 de la LEC** , que sitúan la responsabilidad por la carga de la prueba:

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

En principio, corresponde a la Administración probar la existencia del hecho imponible y los elementos que sirvan para cuantificarlo, pero al sujeto pasivo le corresponde acreditar los hechos que le beneficien (existencia de gastos y requisitos para su deducibilidad, exenciones, beneficios fiscales, etc.).

En consecuencia, es al recurrente, que pretende hacer valer su derecho a la deducción de unos gastos habidos en el ejercicio inspeccionado, a quien incumbe la carga de acreditar que reúne los requisitos legales, frente a lo que discute la Administración y quién, por lo tanto, debe afrontar las consecuencias perjudiciales de la ausencia de prueba, en el caso de que ésta no sea suficiente en orden a la justificación del hecho del que derivan legalmente las deducciones cuya validez y procedencia propugna.

SEXTO: Que entrando a examinar el fondo de la controversia, son varias las cuestiones que se suscitan por la recurrente con carácter previo e índole formal.

La primera cuestión que se plantea tiene que ver con las ulteriores regularizaciones que ha venido llevando a cabo la administración, en concreto, en relación con el ejercicio 2016 del que, el recurrente señala, la administración ha aceptado, como gastos deducibles, gastos que ya se venían regularizando en ejercicios anteriores lo que supone, a juicio del recurrente la aceptación de los gastos deducidos, tal y como había pretendido desde un principio y ello supone que dicho criterio se extienda, a todos los periodos que están siendo objeto de recurso porque, en caso contrario, se vulneraría la doctrina de los actos propios.

Aporta, para acreditar tales extremos liquidación practicada del ejercicio 2016 y la resolución del recurso de reposición.

Pues bien examinado el contenido de dicha liquidación provisional y el apartado que ha dado lugar a la estimación parcial del recurso de reposición interpuesto en nada podemos compartir la alegación del recurrente de que se ha producido, en el ejercicio 2016 una aceptación, por parte de la administración, habida cuenta de la identidad con los gastos que se pretendieron deducir en el ejercicio 2013. No consta, a juicio de esta Sala identidad alguna o pronunciamiento de la administración que pueda aplicarse de forma retroactiva a ejercicios anteriores es más, en ningún caso se acredita que por parte de la administración se hayan aceptado los gastos que aquí se cuestionan destacando, en todo caso, que atendido lo variopinto de los gastos cuya deducción se pretende difícilmente pueda producirse una vulneración de la doctrina de los actos propios, debiendo rechazar, sin más, esta primera alegación.

Entrando ya, en el examen de los motivos concretos de impugnación se alega, en primer lugar, **la infracción del art. 164.1 del RD 1065/2007** al haberse ampliado el alcance de las actuaciones de comprobación, tras conceder el trámite de alegaciones, invocando la doctrina del TEAC sobre la trascendencia de este defecto procedimental y sin que en la Resolución del TEAR se haga, mención alguna a la doctrina invocada lo que supone, a su juicio, causa suficiente para la anulación de la Resolución del TEAR.

Debemos destacar, prima facie que, en ningún caso la ausencia de un pronunciamiento expreso por parte de la Resolución del TEARCV acerca de la doctrina que se invoca por el recurrente para sustentar sus pretensiones puede acarrear la incongruencia o ausencia de motivación de la resolución impugnada. Indudablemente, en este caso concreto, la Resolución del TEAR ha dado respuesta a todas y cada una de las cuestiones promovidas por el recurrente en su reclamación económico administrativa, abordando, específicamente, cada uno de los gastos cuya deducción se pretende y motivando de forma detallada los motivos de su desestimación por lo que, difícilmente puede prosperar el argumento de anulación de la resolución impugnada por el mero hecho de que dicha resolución no haya hecho alusión a la doctrina del TEAC invocada por el actor cuando ha dado una respuesta precisa y detallada a cada uno de los gastos controvertidos y debiendo decaer, sin más esta motivo de impugnación.



En cuanto a la pretendida vulneración del art. 164.1 del RD citado dispone dicho precepto 1. *Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario.*

Y así, en este supuesto concreto refiere que dicha ampliación se ha llevado a cabo en el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación lo que debe conllevar, sin más su anulación.

Examinado el expediente administrativo no podemos compartir la tesis del recurrente y ello por cuanto que la ampliación del procedimiento de comprobación limitada iniciado no se produce, tras la apertura del plazo de alegaciones, tal y como veta dicho precepto, sino en el momento de ser puesto de manifiesto el expediente al obligado tributario con la notificación de la propuesta de liquidación provisional para que formule alegaciones en el plazo de 10 días hábiles sin que, por ello, se produzca la vulneración de lo dispuesto en el precepto indicado y sin que, en definitiva nos encontremos ante vicio que pueda invalidar la resolución impugnada sin que se haya producido indefensión alguna al recurrente.

Se invoca, en tercer lugar la ausencia de motivación de la resolución impugnada cuestión ésta que no puede tener favorable acogida, tal y como ha quedado expuesto anteriormente pues es obvio, a la vista de las alegaciones vertidas por la actora que ésta ha tenido pleno conocimiento de los motivos en los que se ha sustentado la liquidación practicada que ha podido combatir con todos los recursos correspondientes, en cuanto a la falta de valoración de la prueba aportada por el recurrente tampoco podemos compartir este motivo pues el hecho de que la administración, en base precisamente a dichas pruebas haya considerado no acreditada la deducibilidad de los gastos, en ningún caso significa que se haya omitido la valoración de dichas pruebas, por más que dicha valoración no haya sido conforme a lo pretendido por el demandante y motivo éste de impugnación que debe ser igualmente desestimado.

SÉPTIMO : Que entrando ya en el fondo y en la deducibilidad de los gastos que han sido eliminados por la Agencia tributaria la primera cuestión que se plantea es la relativa al error aritmético cometido en la liquidación practicada en la que se indica que los ingresos del ejercicio ascienden a 107.313'59 euros mientras que, los ingresos declarados por el recurrente son 106.639'76 euros, error formal que no puede condicionar la realidad material de los ingresos realmente obtenidos a pesar de no haber aportado el correlativo libro registro con las correcciones oportunas.

Este primer motivo de impugnación resulta absolutamente improsperable, insiste el recurrente en el hecho de que se ha producido un error aritmético en el cómputo de dichos gastos pero lo cierto es que la cifra obtenida por la administración procede de las ventas contabilizadas en su libro registro sin que conste que se haya realizado corrección o rectificación de dichas cifras.

Que ciertamente no constando que el recurrente haya corregido las cifras contabilizadas en sus libros que son las que ha tenido en consideración la administración para obtener dicho cómputo, nos encontramos ante meras alegaciones carentes de prueba alguna y que por ello deben ser desestimadas.

Se alude, en segundo lugar, a la deducibilidad de los gastos de teléfono y gastos, que se niegan, por ser el titular de la línea una persona distinta al obligado tributario, en concreto el hijo del recurrente. Frente a ello sostiene el demandante que su hijo trabaja con él, como autónomo colaborador, y es a su vez el titular de la línea, y por ello considera que se contradice la administración al admitir, como deducible la cuota de autónomos del hijo del obligado tributario pero niega que se acredite que el titular de la línea telefónica preste, sus servicios, para el obligado tributario ignorando, en definitiva, todas las pruebas aportadas.

Tampoco puede prosperar este segundo motivo de impugnación ciertamente la deducibilidad de los gastos, en el ámbito del IRPF exige que dichos gastos los realice el obligado tributario y que se encuentren justificados y vinculados a su actividad económica y así, el hecho de que el hijo del recurrente, trabaje como autónomo para su padre en ningún caso puede suponer que el actor pueda deducirse en su autoliquidación del IRPF gastos de su hijo, como es, en este caso, los gastos de telefonía, y por ello, este motivo debe decaer sin más.

En tercer lugar se niega la deducibilidad de los gastos del inmueble sito en la Avda Republica argentina, inmueble que, según refiere, fue adquirido en 2010 para realizar el traslado del despacho, si bien dicho traslado se pospuso, con la llegada de la crisis, siendo utilizado como archivo aportando fotografías para acreditar el uso, de dicho inmueble, como archivo, y sin que la administración haya valorado correctamente las pruebas propuestas.

Pretende el recurrente justificar la vinculación de dicho inmueble a su actividad económica aportando una serie de fotografías que, según señala, no han sido correctamente valoradas por la administración y además justifica, los escasos consumos de luz y de agua en el hecho de que el citado inmueble es utilizado como archivo.



Lo cierto es que de la valoración conjunta de las pruebas aportadas procede igualmente desestimar este motivo de impugnación pues no consta vinculación alguna de la citada vivienda a la actividad profesional del recurrente, vivienda que se encuentra cerrada y que el recurrente manifiesta se destina a archivo con el fin de justificar los escasos consumos de luz y agua pero en definitiva dichas alegaciones y las fotografías que refiere haber aportado en sede administrativa son sin duda insuficientes para acreditar el desarrollo de actividad profesional alguna en el mismo.

En cuarto lugar se alude a los tickets de hostelería aportados cuya deducibilidad igualmente se niega, y comidas que se realizaron con clientes, sin que la administración, haya valorado, los escritos de los restaurantes más visitados.

Respecto a los gastos de restauración, y su justificación mediante tickets o facturas es doctrina reiterada de esta Sala que dichos justificantes de gastos por comidas no pueden ser aceptados como sustrato probatorio suficiente para calificar un gasto como deducible .

En primer lugar, y es sustancial porque no se acredita la preceptiva correlación de los gastos con los ingresos obtenidos. Pues para ello no es suficiente alegar a la actividad profesional del recurrente y la necesidad de realizar desplazamientos. Solo con el referido y exclusivo dato no cabe deducir la necesidad del gasto, el actor puede y por tanto le corresponde la carga probatoria de justificar la referida vinculación con un soporte razonable pero no acudiendo a la mera alegación de su profesión o la necesidad de reunirse con clientes siendo igualmente insuficiente la mera declaración del restaurante Casa la abuela de la localidad de Xátiva sobre que el recurrente es cliente habitual de dicho establecimiento y que se reúne con clientes. En definitiva al actor le corresponde la carga de la prueba al tratarse de la deducibilidad de gastos , y no aporta prueba alguna, objetiva y fehaciente que permita vincular a la actividad profesional con esos gastos y la necesidad del desplazamiento, para que quede justificada la deducibilidad fiscal de los mismos, realizados a las poblaciones en las que se realizan los gastos

En relación con lo anterior se rechaza por el recurrente que no se admitan, como deducibles, los gastos de combustible, seguros y amortización de vehículos y sostiene haber acreditado los desplazamientos realizados que justifican , los gastos en gasolina, siendo igualmente necesario el gasto en el seguro del vehículo.

En relación con los vehículos sostiene haber acreditado la afectación de los mismos a la actividad del obligado tributario máxime cuando el recurrente dispone de vehículos para su uso privado.

En cuanto a los gastos relativos a los vehículos del recurrente, y gastos derivados de los mismos, tal y como se desprende del art. 29 de la Ley del Impuesto, 35/2006, de 28 de noviembre, en relación con el art. 22.4 de su Reglamento aprobado por RD 439/2007, de 30 de marzo solo en el supuesto de afectación exclusiva cabrá la deducción, en el IRPF , de los gastos relativos a los vehículos .

Establece el citado art. 22.4: "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".

Pues bien, siguiendo el mismo criterio que la Administración y el TEAR, hay que decir que la parte recurrente no ha probado convenientemente la afectación exclusiva de los tres vehículos cuyos gastos se deduce, respecto de los cinco que posee a su actividad profesional.

En efecto, aunque posea un total de cinco vehículos a su nombre y sin que se dude de que dichos vehículos los emplee en la actividad ni de los gastos que genera, el relato de la parte recurrente no se acompaña de datos que evidencien la afectación exclusiva que alega y que se precisa para que proceda la deducibilidad de dichos gastos y por ello, a falta de acreditar la afectación exclusiva, se desestima este motivo de impugnación.

En último lugar, y en relación con la deducción de los gastos por la rehabilitación de la vivienda habitual llevada a cabo en 2003 refiere que dado el tiempo transcurrido no conserva las facturas de dicha rehabilitación y, en todo caso alude al art. 66 bis de la LGT sobre la prescripción de los procedimientos de comprobación relativos a las deducciones practicadas, sin embargo este motivo de impugnación tampoco puede prosperar pues evidentemente en el ejercicio 2013 lo que se cuestiona es la deducción de la amortización del préstamo que según refiere, pero no acredita, fue solicitado para la rehabilitación de la vivienda, sin que el hecho de que dicha rehabilitación se llevará a cabo en 2003 suponga la prescripción del derecho a liquidar o comprobar, las deducciones que, por dicho concepto, se viene realizando en 2013 rechazando así, este motivo de impugnación y, con ello el recurso contencioso interpuesto.



OCTAVO: De conformidad con lo expresado por el art. 139 de la LJCA la estimación del recurso conlleva la expresa imposición de costas a la parte recurrente limitadas a un máximo de 1.500 euros por todos los conceptos.

Vistos los preceptos citados y demás de general y concordante aplicación,

FALLAMOS

DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Prudencio representado por la Procuradora D^a ANA LUISA PUCHADES CASTAÑOS y asistido por la letrado D^a MARIA EMPAR PEIRÓ IBÁÑEZ contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la comunidad valenciana de fecha 27 de julio de 2018 estimatoria parcial de la reclamación NUM000 y acumulada NUM001 , confirmando la liquidación practicada por el concepto IRPF ejercicio 2013 por importe de 15.327'86 euros, dejando sin efecto la sanción impuesta estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

Con expresa imposición de costas en los términos expresados en el FD8 de la presente resolución.

Contra esta sentencia cabe, en su caso, recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la LJCA, según redacción dada por la disposición Adicional tercera. 1 de la LO 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la LO 6/1985, del Poder Judicial.

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

PUBLICACIÓN.-Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, en el día de la fecha, hallándose celebrado audiencia pública en la Sección Tercera de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de lo que doy fe.