



Roj: **STSJ CAT 11188/2007 - ECLI:ES:TSJCAT:2007:11188**

Id Cendoj: **08019330012007101068**

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

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **18/09/2007**

Nº de Recurso: **1801/2003**

Nº de Resolución: **905/2007**

Procedimiento: **Recurso ordinario (Ley 1956)**

Ponente: **EMILIO RODRIGO ARAGONES BELTRAN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1956) **1801/2003**

Partes: Jose Enrique C/ T.E.A.R.C.

SENTENCIA Nº 905

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

D. EMILIO ARAGONÉS BELTRÁN

MAGISTRADOS

D^a. ANA M^a APARICIO MATEO

D. JOSÉ LUÍS GÓMEZ RUÍZ

En la ciudad de Barcelona, a dieciocho de septiembre de dos mil siete .

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 en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº **1801/2003**, interpuesto por Jose Enrique , representado por el Procurador CONCEPCION CUYAS HENCHE, contra T.E.A.R.C., representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. EMILIO ARAGONÉS BELTRÁN , quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Procurador CONCEPCION CUYAS HENCHE actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

SEGUNDO.- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley 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, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.



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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de fecha 5 de junio de 2003, desestimatoria de la reclamación económico- administrativa núm. NUM000 interpuesta contra acuerdo dictado por la Inspección Provincial de Tarragona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de IRPF, ejercicios de 1995, 1996, 1997 y 1998 y cuantía de 38.457,75 euros (6.398.831 pesetas).

SEGUNDO.- La demanda articulada en la presente litis invoca, con carácter previo, la prescripción, que vendría motivada porque transcurrió más de un mes entre las alegaciones y la resolución del Inspector-Jefe.

Sin embargo, ya hemos dicho (así, nuestra sentencia núm. número 16/2007, de 11 de enero de 2007) que en reiteradas sentencias de esta Sala hemos venido declarando que los efectos derivados del incumplimiento de plazos por parte de la Administración tributaria solo pueden ser los de nulidad cuando expresamente lo indica la norma aplicable o cuando hayan causado indefensión al destinatario; en otro caso, los efectos previsibles se ciñen a la posibilidad de no interrumpir el tiempo de prescripción.

Así, en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de enero de 2005 , dictada en el recurso de casación en interés de Ley, se sienta como doctrina legal la siguiente: "En los expedientes instruidos conforma a la normativa anterior a la Ley de derechos y garantías del contribuyente, Ley 1/1998, de 26 de febrero, como consecuencia de actas de disconformidad, al transcurso del plazo de un mes establecido en el artículo 60.4, párrafo 1º, del reglamento general de la Inspección de tributos , sin que se hubiere dictado el acto de liquidación, no daba lugar a la caducidad del procedimiento inspector, sin que fuera afectado por dicha circunstancia la validez de tal acto de liquidación, dictado posteriormente".

Parece inicialmente que la casación en interés se refiere a supuestos anteriores a la Ley 1/98 pero no a los posteriores, de forma que, en relación con los procedimientos de inspección instrumentados después de la entrada en vigor de la norma citada, sí puede deducirse la existencia de caducidad, en relación con el término que señala el párrafo 4º del artículo 60 del RGIT . La solución a la cuestión pasa por no perder de vista el principio de reserva de Ley que determina la letra "d", del artículo 10 de la vigente Ley General Tributaria ; además de examinar cuales son los plazos o término que señala la Ley 1/98, y en fin, dar cuenta de la Sentencia del Supremo, y de los términos en los que, en sus fundamentos, se pronuncia.

La Ley 1/98, contempla, cuando menos en lo que a nosotros nos interesa, tres plazos distintos: De una parte, el plazo máximo para la resolución de los procedimientos de gestión tributaria que, será el de seis meses, especificando en su párrafo 2º que, el vencimiento del plazo de resolución en los procedimientos hincados a instancia de parte, no produce otro efecto que el que establezca su normativa específica (art. 23). Otro plazo es el que señala el artículo 29, relativo a las actuaciones de comprobación, investigación y liquidación llevadas a cabo por la inspección, que deberán concluir en el plazo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas, señalando el párrafo 3º que, el incumplimiento de este plazo, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones. Finalmente, el párrafo 3º del artículo 34, señala que, el plazo máximo de resolución del expediente sancionador será el de seis meses.

De incumplirse el plazo que señala el artículo 29, que no es otro que el de terminación de las actuaciones de inspección, en principio no genera sino la consecuencia de que del propio artículo 29 se deriva, esto es el no considerar interrumpida la prescripción a resultas de tales actuaciones. Por procedimiento inspector se entiende todas las actuaciones de comprobación investigación y liquidación, y que concluyen el día que se dicte el acto administrativo que resulte de las mismas, esto es al acuerdo del Inspector Jefe.

De esta manera, según este precepto, entre el momento de notificación del acuerdo relativo al inicio de las actuaciones de inspección, y la notificación del acto administrativo resolutorio de las mismas, no debe existir, salvo las excepciones que la norma señala, un dilación superior a la un año. El efecto natural del acto administrativo dictado tras ese término no es otro que el indicado de no producir efectos interruptivos, tal como indica la sentencia del Tribunal Supremo, derivada del incumplimiento de los términos parciales para actos concretos dentro del procedimiento inspector, e incluso para la dilación general de todo el procedimiento, dada su declarada unidad por el párrafo 4º de la Ley 1/98. Esto quiere decir que, que si el acto del inspector jefe se dicta dentro del término del año, que señala el artículo 29 de la Ley 1/98 , como plazo general de resolución de las actuaciones inspectoras, dicho acto sería tempestivo aunque no se hubiera respetado el término de un mes que señala el artículo 60.4 del RGIT ; y de la misma forma, si el acto del inspector jefe se dicta fuera del



término del año, que señala el artículo 29 de la Ley 1/98, como plazo general de resolución de las actuaciones inspectoras, dicho acto sería intempestivo aunque se hubiera respetado el término de un mes que señala el artículo del reglamento citado.

TERCERO.- En cuanto al fondo del asunto, la demanda se ciñe a impugnar la declaración de no deducibilidad de las cuotas por el "leasing" y otros gastos de un turismo que se dice utilizado por el recurrente, que realiza la actividad profesional de Arquitecto Técnico y Aparejador.

En efecto, como consecuencia de las actuaciones de comprobación de la Inspección, determinados gastos relacionados con el vehículo (Leasing, carburantes, reparaciones...) no se han admitido como deducibles, al no haber acreditado el interesado el uso exclusivo del vehículo a la actividad profesional, pues a la vista de determinadas facturas aportadas se ha comprobado la utilización del citado vehículo en días festivos, considerando que el interesado no había acreditado la afectación exclusiva del vehículo a su actividad profesional.

El recurrente, como ya hizo en vía económico-administrativa, invoca que como consecuencia de la actividad profesional desarrollada tiene que desplazarse hasta las obras por lo que necesita el vehículo, el cual debe de considerarse afecto a la actividad y en consecuencia deducible tanto las cuotas de leasing como los demás gastos del vehículo, ya que para su uso particular, disponía de otro vehículo.

La resolución impugnada del TEARC sostiene que tanto en lo referente a la necesidad del gasto, como a la afectación parcial o exclusiva del bien, recae sobre quien invoca la deducibilidad del gasto, es decir sobre el sujeto pasivo que ejerce la actividad empresarial o profesional, la carga de probar la efectiva afectación del bien en cuestión a la actividad que se trate, o lo que es igual, la utilización del mismo y, en su caso, en qué proporción, para fines de la actividad. Y atendiendo a las concretas circunstancias del caso planteado, se observa que el interesado se deduce las cuotas de leasing así como las reparaciones y otros gastos del vehículo turismo que manifiesta que se halla afecto a su actividad de arquitecto técnico, pues lo utiliza para desplazarse hasta las obras que tiene que visitar dada su actividad profesional, pero no justifica que el vehículo está total y exclusivamente afecto a la actividad, no aporta ni justifica ningún dato que permita deslindar en términos cuantitativos qué parte de la utilización se destina a la actividad y qué parte a su uso particular, en su caso.

Concluye el TEARC que parece lógico entender que, dada su actividad profesional, tenga que desplazarse en el ejercicio de la misma a diversos lugares en que las obras o gestiones diversas con ellas conexas tienen lugar, sin embargo, aunque el interesado aportó ante esta Instancia un documento (certificado de la Jefatura de Tráfico) acreditando que disponía de otros vehículos, y en consecuencia no utilizaba el vehículo controvertido para fines particulares, dicha prueba no es suficiente para considerar el vehículo era utilizado exclusivamente en la actividad profesional y que el mismo no era utilizado para otros fines ajenos a dicha actividad profesional, ni en qué proporción, pues no es infrecuente que las unidades familiares dispongan de más de un vehículo para fines particulares. En conclusión, para el TEARC, el contribuyente no ha probado la realidad de esa afectación y efectiva utilización del bien al que se vincula el gasto debatido; por ello no puede reconocerse a dicho gasto el carácter de necesario y ha de rechazarse la deducibilidad del mismo.

CUARTO.- Sobre la cuestión controvertida, hemos venido sosteniendo una tesis contraria a la habitual de la Inspección de Tributos y del propio TEARC.

Así, en nuestra sentencia núm. 773/2005, de 30 de junio de 2005, referida a la deducibilidad de determinados gastos de la actividad profesional de Arquitecto, reiteramos que a partir de nuestra sentencia núm. 1250/2004, de 2 de diciembre de 2004 (rec. núm. 950/2000), hemos declarado, en relación con la afectación de un vehículo a la actividad empresarial, que en los supuestos de incertidumbre probatoria, al constar sólo sospechas, conjeturas o a lo sumo indicios parciales y contradictorios sobre la afectación o no a la actividad, tal incertidumbre probatoria obliga a determinar a quien perjudica la misma en virtud de las normas legales sobre la carga de la prueba, que no tienen otro alcance que el de señalar las consecuencias de la falta de prueba, partiendo del hecho indiscutido de que el vehículo consta contabilizado como activo inmaterial de la empresa.

Pues bien, según señalábamos en tal sentencia y hay que reiterar ahora, ha de partirse del principio que no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad. Cualquier incertidumbre sobre tal circunstancia habrá de perjudicar a la parte que asume la carga de la prueba, esto es, a la Inspección, pero no podrá implicar que se produzca una inversión de la carga de la prueba que no esté prevista legalmente.

Tal conclusión resulta, en primer lugar, de la doctrina más actual, que sostiene que en un procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración en base, sobre todo, a la vigencia del



carácter inquisitivo de este tipo de procedimientos (arts. 111.1.b y 109.1.I LGT/1963). Es a la Administración a la que compete averiguar la verdad material, más allá de la que presenta el contribuyente, y debiendo desplegar al efecto todos los medios a su alcance, medios absolutamente exorbitantes, declarando en tal sentido la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 9 julio de 1996 (JT 1996\ 931) que dada la posición de la Administración, es lógico que sobre ella recaiga la carga de la prueba, pues si es una parte interesada, pero que goza de prerrogativas inherentes al régimen administrativo para decidir por sí los conflictos que se planteen con alguno de los sujetos que con ella se relacionan, debe utilizar tales prerrogativas, no sólo en orden a la decisión, sino también en orden a la instrucción del procedimiento.

En segundo término, la misma concreta cuestión relativa a la afectación de vehículos a actividades empresariales o profesionales ha sido abordada con posterioridad a los ejercicios aquí enjuiciados y para un tributo diferente, por el propio legislador, sin duda consciente de las dificultades prácticas que acarrea. En efecto, el art. 6.12.º de la Ley 66/1997, de 30 diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, modifica el art. 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, con el siguiente tenor:

"Los apartados tres y cuatro del art. 95 quedarán redactados de la siguiente forma:

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:

1.ª 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.

2.ª 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 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, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo «jeep».

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3º y 4º del apartado dos de este artículo.



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:

- 1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
- 2.º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- 3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
- 4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos".

De esta forma, cuando el legislador ha querido restringir las normas generales sobre la carga de la prueba en materia de gastos y correlación con la actividad, lo ha hecho explícitamente, y adoptando un sistema porcentual expreso, añadiendo una regla, la transcrita regla cuarta del apartado Tres del art. 95 de la Ley del IVA, en la que se establece, por una parte, que "El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho", y se añade que "No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional".

En este precepto legal sí que hay una inversión en la carga de la prueba para separarse de los porcentajes legalmente fijados como presuntivos y una limitación respecto de la suficiencia de los medios de prueba, no siendo suficientes ni la declaración-liquidación del sujeto pasivo, ni tampoco la contabilización. Por tanto, "a sensu contrario", cuando no existe una expresa determinación legal en otro sentido, habrán de entenderse como medios de prueba suficientes para acreditar el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional tanto las declaraciones-liquidaciones del sujeto pasivo como la contabilización.

De esta forma, la contabilización por la recurrente ha de estimarse suficiente prueba por su parte, correspondiendo a la Inspección acreditar lo contrario, lo que exige algo más que meras conjeturas o sospechas, insuficientes por sí solos para tal acreditación.

QUINTO.- La aplicación de la anterior doctrina al caso enjuiciado lleva a la íntegra estimación del recurso, porque, si bien a pesar de los esfuerzos probatorios del recurrente no puede afirmarse con rotundidad que haya quedado acreditada la relación o afección concreta de los gastos discutidos con la actividad profesional, no es menos cierto que las argumentaciones de la Inspección carecen de cualquier sustento probatorio y se basan en meras conjeturas o sospechas, en especial, las derivadas del uso del vehículo en cuestión en días festivos.

Probada la realidad de los gastos y su contabilización, hay que entender, como ha quedado adelantado, que el gasto corresponde con la actividad y ha de ser la Inspección la que pruebe lo contrario, salvo que una norma legal expresa excepciones a esta regla para casos o bienes concretos.

En definitiva, realmente no puede ser decisivo, en materia probatoria, que el vehículo se utilice en algún día festivo, ni que se sea titular simultáneamente de otro vehículo. Por eso hay que estar a medios más seguros para alcanzar una conclusión, que no pueden ser sino los derivados de la propia norma legal que ha quedado transcrita: salvo una norma legal concreta que establezca lo contrario o salvo una prueba suficiente practicada por la Inspección, ha de estarse a la contabilización y justificación del gasto.

SEXTO.- En virtud de lo expuesto, es obligada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70.2 de la vigente Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la estimación del presente recurso contencioso-administrativo, por no ser conforme a derecho la resolución a que se refiere el mismo; sin que se aprecien méritos para una especial condena en costas, a tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la misma Ley 29/1998.

FALLAMOS:

ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo número **1801/2003**, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) a la que se contrae la presente litis, y la ANULAMOS, por no ajustarse a derecho, declarando igualmente nula y sin efecto la liquidación a que se refiere, en lo relativo a la no deducibilidad de los gastos referidos al vehículo turismo en cuestión; sin hacer especial condena en costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, y luego que gane firmeza librese 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 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 el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ