

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
Sentencia n.º 506/2025 de 12 de diciembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 552/2023

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades profesionales. Gastos. Gastos deducibles. Liberalidades/gasto necesario. El actor señala que su actividad profesional es la de asesor financiero especializado, que conlleva la necesidad de desplazamientos continuos con el objeto de buscar nuevos inversores y empresas que necesiten la implantación y expansión tanto dentro como fuera de España. Esto exigiría una constante e intensa actividad comercial de captación y retención de clientes que requiere del uso de recursos para la ulterior obtención de ingresos. Defiende que ha justificado que los gastos de atención a los clientes se encuentran afectos a su actividad, habiéndose acompañado copias de las facturas relativas a los mismos con plena indicación de la entidad que ha resultado beneficiaria de los mismos. Sin embargo, en lugar de referirse de modo individualizado a tales gastos, argumenta de manera genérica que se remite al expediente de gestión en el que obran las copias de las facturas relativas a atención de clientes, indicándose también qué entidad ha sido beneficiaria de ellos. Sin embargo, no sólo es que en las facturas aportadas no se indique la persona o entidad que supuestamente resulta beneficiaria de tales atenciones, sino que, en modo alguno, la parte recurrente ha cumplido la carga de acreditar que dichos gastos responden a una causa que podría identificarse como propia de la actividad empresarial, esto es, que su finalidad es conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial. Tampoco cabe acceder a la pretensión subsidiaria para que se aplique la deducibilidad de los gastos con el límite del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo, porque, para ello, resulta necesario la acreditación de que tales gastos tengan por finalidad conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial, lo que no ha quedado acreditado en el presente supuesto. La doctrina de los actos propios no resulta de aplicación en supuestos, como el de autos, donde se examina la deducibilidad de determinados gastos, pues se trata de un tema de prueba condicionado a lo que en cada uno de los ejercicios pueda quedar acreditado.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**SENTENCIA**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009750

NIG:28.079.00.3-2023/0038846

Procedimiento Ordinario 552/2023

Demandante:D./Dña. Juan María

PROCURADOR D./Dña. SOFIA PEÑA SALINAS

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 506/2025

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

Síguenos en...



D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO

En Madrid, a 12 de diciembre de dos mil veinticinco.

Vistos por esta Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, los autos de recurso contencioso-administrativo número 552/2023, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña Sofía Peña Salinas, en nombre y representación de Don Juan María, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de abril de 2023, en virtud de la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta con el número NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2018, de cuantía 8.801,81 euros, así como la reclamación señalada con el número NUM001, interpuesta contra el acuerdo sancionador dimanante de la anterior liquidación, de cuantía 4.069,38 euros.

Ha sido parte demandada en las presentes actuaciones la Administración del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la parte recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado el 28 de junio de 2023 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 28 de abril de 2023 que ha sido identificada en el encabezamiento de esta sentencia.

SEGUNDO.-Mediante decreto de 3 de julio de 2023 se acordó admitir a trámite el recurso interpuesto, reclamándose el expediente administrativo.

TERCERO.-Mediante escrito de 24 de julio de 2023 la parte recurrente solicitó la acumulación de los procedimientos ordinarios números 553/2023 y 568/2023 al presente procedimiento, emplazando a la parte para formular escrito de demanda una vez recabados los tres expedientes requeridos al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

CUARTO.-Mediante Auto de 18 de septiembre de 2023 la Sala procedió a denegar la acumulación pretendida, considerando que no concurrían los requisitos de conexión directa recogidos en los [artículos 34 a 37 de la Ley de esta Jurisdicción](#) para acordar la acumulación de los recursos indicados, al tratarse de resoluciones del TEAR distintas y relativas a ejercicios fiscales diferentes.

QUINTO.-En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 7 de diciembre de 2023, en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando se dictara sentencia estimatoria de su pretensión y se declarase la nulidad de la resolución recurrida, con imposición de las costas procesales a la demandada.

SEXTO.-La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 21 de febrero de 2024, en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo, confirmándose el acto administrativo impugnado, con expresa condena en costas a la parte actora.

SÉPTIMO.-Mediante decreto de fecha 5 de marzo de 2024 se fijó la cuantía del recurso en 12.871,19 euros.

OCTAVO.-Una vez las partes evacuaron sus respectivos escritos de conclusiones, y conclusas las actuaciones, mediante providencia de fecha 18 de noviembre de 2025 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 9 de diciembre de 2025, fecha en la que tuvo lugar la deliberación y votación, habiendo sido ponente el Magistrado de la Sala Ilmo. Sr. Don Álvaro Domínguez Calvo, quien expresa el parecer de la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso contencioso-administrativo. La resolución del Tribunal Económico-Administrativo impugnada.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEAR) de fecha 28 de abril de 2023, en virtud de la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa relacionada con el número NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación provisional practicada al recurrente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2018, de cuantía 8.801,81 euros, así como la reclamación señalada con el número NUM001, interpuesta contra el acuerdo sancionador dimanante de la anterior liquidación, de cuantía 4.069,38 euros.

SEGUNDO.- Antecedentes fácticos de interés: (i) liquidación provisional; (ii) acuerdo sancionador; (iii) resolución del TEAR.

(i) Liquidación provisional

Síguenos en...

Por parte de la Administración Tributaria se practicó liquidación provisional el 13 de enero de 2022 regularizando la declaración del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del contribuyente del ejercicio 2018. En síntesis, y por lo que interesa a este recurso, se regularizan las siguientes partidas, realizándose las siguientes precisiones:

"- 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 30.2.4º de la Ley del Impuesto](#) .

- En el [artículo 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) -en adelante LIRPF-, se establece que '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 30 de esta Ley](#) para la estimación directa, y en el [artículo 31 de esta Ley](#) para la estimación objetiva'.

Por su parte, el [artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre](#) , por la que se aprueba el Impuesto sobre Sociedades, dispone que 'en el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas'.

De acuerdo con las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V0221-08, V0443-10, V1609-13 y V0180-13, entre otras muchas, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquéllos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad y que estén relacionados con la obtención de los ingresos serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados. En cambio, cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como gastos fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, para que dicho gasto tenga la condición de deducible deberá cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados mediante la correspondiente factura.

- En relación a la afectación de los elementos patrimoniales a la actividad establece el artículo 22 del Reglamento del IRPF que 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:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

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

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

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.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Síguenos en...

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

- a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo jeep.

- Según el artículo 2.2 a) del R.D. 1619/2012 deberá expedirse factura y copia de la misma en todo caso en las siguientes operaciones: aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

- En lo que se refiere a la adquisición de gafas, tampoco se entiende deducible la compra de las mismas. La Consulta Vinculante V0221-08 de la Dirección General de Tributos establece que la adquisición por un empresario o profesional de unas gafas graduadas no tiene correlación con la actividad económica desarrollada, siendo simplemente un gasto de tipo personal que supone una aplicación de renta, por lo que no tendrá la consideración de gasto deducible de la actividad económica que se pudiera desarrollar.

- En cuanto a los gastos de ropa, el apartado 2 del artículo 22 del Reglamento del IRPF establece que sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma, añadiendo dicho apartado que no se entenderán afectados aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización de estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de ese artículo.

En el caso de gastos de adquisición de vestuario que por sus características permite un uso particular, fuera de la actividad económica desarrollada, no se acredita la debida correlación con los ingresos, ni su exigencia para la obtención de los mismos. En definitiva, se trata de prendas que permiten un uso en la vida cotidiana, tanto como en la profesional, por lo que no pueden considerarse ni exclusivas de esta última, ni exigidas por la misma. En este sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante V1181-14.

Señala la Consulta Vinculante V1173-15 de la Dirección General de Tributos que en la medida en que la ropa que se adquiera no tenga el carácter de ropa específica de la actividad económica desarrollada, no podrán deducirse las cantidades invertidas en su adquisición.

- La Ley 6/2017, de 24 de octubre, modificó el art. 30 de la Ley del IRPF, de tal manera que a partir del 01/01/2018 el artículo 30.2.5ºc de la Ley del IRPF recoge la posibilidad de deducir, para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en estimación directa, los gastos de manutención que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sean gastos del propio contribuyente.
- Que se realicen en el desarrollo de la actividad económica. Es decir, que sean propios de la actividad.
- Que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería.
- Que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago.
- Que no superen los límites cuantitativos que reglamentariamente se establece el artículo 9.A.3.a) del Reglamento del IRPF para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los

trabajadores. Dichos límites, para desplazamientos dentro del territorio español, son los siguientes: si hay pernocta 26,67 euros y si no hay pernocta 53,34 euros.

Por lo tanto, para la admisión de dichos gastos declarados, es necesaria la aportación de las facturas, justificantes y demás documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos expuestos en el [artículo 30.2.5ºc de la Ley del IRPF](#), justificar el pago por medios electrónicos.

- En base a las motivaciones anteriores y según la documentación aportada por el contribuyente con fecha 30 de Agosto y 23 de Septiembre del 2021 los ingresos de la actividad ascienden a 79.284,56 (se declara la renta mundial) y los gastos aceptados corresponden a los siguientes apuntes del libro registro aportado: 1º Trimestre 7, 9 (no la parte correspondiente al vehículo), 11, 18, 20, 24, 28, 29, 31, 33, 34 y 35; 2º Trimestre 3, 4, 5, 9, 10, 12, 17, 24 y 25; 3º Trimestre 1, 5, 19 y 38 y 4º Trimestre 7, 8, 11, 12, 14, 15, 16, 23, 24, 27, 31 y 32.

Se aceptan además los apuntes correspondientes a los gastos de viajes en avión aportados (numerados del 1 al 21 incluidos) y las dos facturas de tren que figuran en el libro registro gastos sin IVA apuntes 1 y 15.

- No se aceptan los siguientes gastos de la actividad:

A) Los correspondientes al vehículo del que no se prueba la EXCLUSIVA vinculación del mismo con la actividad. Apuntes: 1º Trimestre 1, 2, 5, 6, 8, 10, 16, 25, 27, 30, 37 y 38; 2º Trimestre 0, 1, 6, 8, 19 y 22; 3º Trimestre 7, 8, 9, 11, 13, 17, 18, 20, 21, 23, 24, 25, 27, 29, 31, 33 y 34 y 4º Trimestre 21, 25 y 30.

B) Los no justificados mediante la correspondiente factura completa que permita vincular el mismo con la actividad. Apuntes: 1º Trimestre 21; 2º Trimestre 14 y 15 y los recibos sin IVA aportados (numerados del 1 al 18 incluidos mas otros no numerados que relaciona en el libro de gastos).

C) Los correspondientes al teléfono fijo al no declarar local afecto a la actividad. Apuntes: 1º Trimestre 4, 17, 23 y 32; 2º Trimestre 2, 16 y 23; 3º Trimestre 4, 16 y 37 y 4º Trimestre 6, 13 y 22.

D) Los correspondientes a gastos de vestuario. Apuntes 1º Trimestre 12 y 19 y 3º Trimestre 32; y los relacionados con gastos de óptica. Apunte 6 del 3º Trimestre, al ser ambos tipos de gastos, susceptible de uso en la esfera privada.

E) Los relativos a manutención al no cumplir con los requisitos legalmente establecidos. Apuntes: 1º Trimestre 14, 22, 26 y 36; 2º Trimestre 7, 11, 13 y 18; 3º Trimestre 3, 10, 12, 14, 22, 35, 36 y 39 y 4º Trimestre 3, 10, 17, 19, 20, 21 y 26. Los gastos de atención a clientes también deben justificarse mediante factura o documento donde se identifique a quien se presta el servicio. No se ha justificado DOCUMENTALMENTE la vinculación con la actividad de los siguientes gastos. Apuntes: 1º Trimestre 3 (Sauna-Jacuzzi-Spa), 13 (rincón cinegético); 2º Trimestre 20 (supermercado El Corte Inglés) y 21 (clínica veterinaria); 3º Trimestre 2 (pendientes), 15 (alojamiento 2 personas), 26 y 28 (libros), 30 (periódicos) y 4º Trimestres 1 (karts), 4 (bebidas), 5 (reparación vivienda de su propiedad), 9 (decoración), 18 (alojamiento 2 personas), 28 (hotel) y 29 (supermercados El Corte Inglés).

El [artículo 105.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria](#) establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

- Se aceptan parcialmente las alegaciones presentadas con fecha 23 de Septiembre del 2021 en lo referente a los apuntes 16 y 24 del 4º Trimestres al aportarse y se aceptan también los gastos de viajes de tren (apuntes 1 y 15 libro gastos sin IVA), así como el apunte 15 del 1º Trimestre (asesoramiento). Se desestiman el resto de las alegaciones presentadas.

Respecto a los gastos del vehículo el hecho de tener 2 o mas vehículos no prueba la EXCLUSIVA vinculación de uno de ellos con la actividad.

Para que un gasto tenga la consideración de ser fiscalmente deducible debe figurar en los libros registros, estar justificado documentalmente y vinculado a la actividad. El [artículo 2.2 a\) del R.D. 1619/2012](#) deberá expedirse factura y copia de la misma en todo caso en las siguientes operaciones: aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquier otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria. Por tal motivo no se aceptan gastos no justificados mediante factura o documento donde se identifique a quien se entrega el bien o presta el servicio, y por tanto se desestiman las alegaciones correspondientes a los apuntes 14 y 15 2 Trimestre (billetes sin identificar de Renfe) y 21 del 1º Trimestre (gastos de material oficina).

Al no declarar local afecto no se aceptan los gastos realizados en la vivienda habitual.

Respecto a los gastos de manutención y atención al cliente debe justificarse la vinculación de los mismos con la actividad y aportar la correspondiente factura o documento donde se identifica a quien se presta el

Síguenos en...



servicio. No justifica documentalmente la vinculación de gastos como Sauna-Spa-Jacuzzi, Clínica veterinaria, Pendientes, Alojamiento, puestos en el rincón cinegético y compras en el supermercado El Corte Inglés entre otras. Tampoco se ha probado la vinculación de los gastos 26, 28 y 30 del 3º Trimestre.

Los gastos de vestuario y gafas, al ser susceptible de uso en la vida particular no se aceptan como ya se le ha indicado (CV. 0221-08; 1181-14 y 1173-15 entre otras, y el artículo 22 del Reglamento IRPF)".

(ii) El acuerdo sancionador

Paralelamente, se tramita un procedimiento sancionador que culmina con resolución de fecha 29 de abril de 2022, por el que se impone al contribuyente una sanción de 4.069,38 euros.

Se considera que ha incurrido en la infracción de ingreso no realizado total o parcialmente ([artículo 191 de la LGT](#)) y obtención de devolución indebida ([artículo 193 de la LGT](#)) al declarar incorrectamente ingresos y gastos de la actividad profesional.

La infracción se calificó como leve por ser la base de la sanción igual o inferior a 3.000 euros y no concurrir otras circunstancias que agraven la calificación.

(iii) La resolución del TEAR

El TEAR, en la resolución ahora impugnada, procede a desestimar las reclamaciones económico-administrativas interpuestas y, a su vez, acumuladas, contra el acuerdo de liquidación provisional y contra el acuerdo sancionador.

En síntesis, y en relación con la impugnación relativa a la liquidación provisional, se efectúan las siguientes consideraciones:

-El acuerdo de liquidación provisional se encuentra suficientemente motivado, no concurriendo los defectos que expone el reclamante. En el acuerdo se expresan de manera clara y suficiente los preceptos que son de aplicación y las razones de la decisión administrativa para practicar la liquidación, que suponen la modificación de los rendimientos de la actividad económica desarrollada. Asimismo, se especifican los gastos que no se han considerado fiscalmente deducibles, señalando el apunte del libro registro de compras y gastos, y el concepto del mismo al que hacen referencia, siendo perfectamente identificables. En definitiva, el reclamante conoce los motivos de la regularización practicada por la Oficina Gestora y está en condiciones de combatirla.

-Respecto de las alegaciones vertidas sobre la estimación de sus pretensiones en procedimientos de comprobación anteriores por parte de la Oficina Gestora y la infracción por ésta de la doctrina de los actos propios, cita diversa jurisprudencia y considera que su aplicación al presente supuesto determina que se deba desestimar la alegación que formula el interesado.

-Centra la cuestión controvertida en la resolución de la reclamación en la deducibilidad o no de los gastos de atenciones a clientes y gastos relacionados con vehículos, ya que no se efectúa por el reclamante manifestación alguna sobre el resto de cuestiones regularizadas.

-En relación con las liberalidades o gastos incurridos en atenciones a clientes, considera el TEAR que no ha quedado justificado el destino de tales bienes y servicios, debiendo además acreditarse las personas que han sido beneficiarias de los mismos.

No queda acreditado que la causa del gasto esté relacionada con la actividad desarrollada por el interesado y que el mismo no los haya destinado a un fin privado de los mismos.

-En cuanto a la deducibilidad del gasto correspondiente al vehículo, considera que no se ha acreditado la vinculación exclusiva del mismo a su actividad profesional.

Se indica que no se trata de la posibilidad de utilizar el automóvil para "el ejercicio de la actividad profesional de un asesor financiero que requiere constantes desplazamientos con el objeto de realizar visitas, llevar a cabo gestiones y mantener reuniones con los clientes", sino que resulta necesario que no se use de manera simultánea en la vida privada y en la profesional.

De la documentación aportada y relacionada con vehículos, no se acredita el uso exclusivo del mismo.

Y en cuanto a la pretensión del recurrente relativa a que en cualquier caso se acepte una imputación del 50% de los gastos vinculados al vehículo objeto de controversia, señala que la Ley del IRPF exige la afectación exclusiva del vehículo a la actividad económica, y que no puede admitirse la deducción del 50% de dichos gastos, aunque en la normativa del IVA se establezca dicha presunción de afectación, ya que IRPF e IVA tienen en este punto normativa diferente.

Respecto a las alegaciones formuladas sobre la existencia de otro vehículo propiedad del contribuyente el cual es usado en su vida particular, se señala que, aun siendo un indicio a su favor, lo cierto es que se trata de una situación que, en la actualidad, es habitual en las unidades familiares. El mero hecho de contar con

Síguenos en...



dos vehículos no implica, necesariamente, que uno de ellos esté vinculado exclusivamente a la actividad. No puede considerarse prueba suficiente de la utilización en exclusiva de la actividad, la existencia de otros vehículos destinados al uso familiar.

-Sobre los gastos correspondientes a desplazamientos, ocasionados en el transcurso de la actividad, se considera que sólo son deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad profesional, lo que no se ha justificado.

Las explicaciones ofrecidas por el reclamante resultan insuficientes, ya que se desconoce, por ejemplo, si los desplazamientos a los que hace referencia se han realizado con su vehículo, con el de un tercero, o de otra forma.

Además, determina que en la mayor parte de las facturas recibidas aportadas no consta consignada la matrícula del vehículo, no pudiendo determinar, siquiera, el vehículo generador del gasto.

En cuanto a la sanción impuesta, considera el TEAR que concurre no sólo el elemento objetivo, sino también el subjetivo de la culpabilidad. La imposición de la sanción se encuentra suficientemente justificada, ya que la decisión administrativa de imposición de sanción se fundamenta en que el interesado declaró como fiscalmente deducibles unos gastos que no cumplían tal condición, al ser gastos particulares o inexistentes.

Así, la Oficina Gestora precisa que se deduce cuantías de gastos generados en su esfera particular, como gastos de vestuario y óptica, así como otros gastos no deducibles de la actividad económica que no cumplen con los requisitos normativos.

El reclamante se dedujo gastos inexistentes en cuanto no acreditados, como consecuencia de una conducta cuando menos negligente.

En cuanto a la cuantificación de la sanción, la misma resulta correcta al haberse ajustado a lo previsto en los [artículos 191 y 193 de la Ley General Tributaria](#).

TERCERO.- Los motivos de impugnación esgrimidos por el recurrente. La oposición formulada por la Abogacía del Estado.

El recurrente articula los siguientes motivos de impugnación:

1º.- Nulidad de la liquidación practicada por falta de motivación.

Expone que el acuerdo de liquidación impugnado adolece de una más que evidente falta de motivación, pues se limita a rechazar la deducibilidad de varios gastos de forma genérica, sin indicar ni justificar los motivos individualizados relativos a la no procedencia de la deducibilidad de los mismos.

2º.-Los gastos incurridos en atención a clientes resultan deducibles. Vulneración de la doctrina de los actos propios.

Señala a tal efecto:

-que sí ha justificado que los gastos de atención a los clientes se encuentran afectos a su actividad, habiéndose acompañado copias de las facturas relativas a los mismos con plena indicación de la entidad que ha resultado beneficiaria de los mismos.

-que su actividad profesional (asesor financiero especializado) exige una constante e intensa actividad comercial de captación y retención de clientes que requiere del uso de recursos para la ulterior obtención de ingresos.

-subsidiariamente, en el hipotético caso de que la Sala considere que dichos gastos no son íntegramente deducibles, resultará de aplicación la deducibilidad de los mismos con el límite del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo.

-así fue reconocido por la propia AEAT en la liquidación relativa al año 2017, por lo que no reconocerlo supondría una vulneración de la doctrina de los actos propios.

3º.- Son deducibles los gastos relativos al uso del vehículo.

Y ello por cuanto:

-la actividad profesional del recurrente conlleva la necesidad de desplazamientos continuos con el objeto de buscar nuevos inversores y empresas que necesiten la implantación y expansión tanto dentro como fuera de España.

-ha confirmado que dispone de un segundo vehículo que se encuentra a nombre de su mujer, quedando acreditado que su vehículo se encuentra exclusivamente afecto a su actividad profesional.

-es a la AEAT a quien le corresponde probar que los gastos no están afectos a la actividad profesional del contribuyente una vez acreditada la existencia del gasto (habiendo aportado prueba documental al respecto).

-el requisito relativo a que el vehículo ha de estar exclusivamente afecto a la actividad económica del artículo 22.4 del Reglamento del IRPF es ilógico, contradictorio con la normativa jerárquicamente superior y ha sido desarrollado con manifiesto fraude de ley. Considera que el citado requisito es ilegal.

-la normativa del IVA permite la deducción de los gastos asociados al vehículo sin necesidad probatoria alguna. Subsidiariamente, en caso de que la Sala considere que no procede la deducibilidad íntegra de los gastos asociados al uso del vehículo, entonces procederá la aplicación a efectos de IRPF de la deducibilidad de dichos gastos al 50%, tal y como ocurre en la normativa del IVA.

4º.- La sanción impuesta por la AEAT es nula. Ausencia de concurrencia del requisito de culpabilidad y falta de motivación.

La AEAT se limitó a reproducir el resultado de la regularización de la liquidación y estimar, sin realizar argumentación alguna, que la conducta del contribuyente fue negligente al haber declarado incorrectamente los gastos de la actividad profesional desarrollada. La motivación del acuerdo sancionador es genérica e incorrecta, similar a otras fórmulas estereotipadas utilizadas como modelo por la Administración.

El Abogado del Estado, por su parte, solicita la desestimación del recurso con argumentos similares a los de la resolución impugnada.

A continuación, en los siguientes fundamentos jurídicos, procedemos a examinar las alegaciones del recurrente.

CUARTO.- Sobre la falta de motivación de la liquidación provisional practicada.

Como hemos indicado anteriormente, sostiene el recurrente que el acuerdo de liquidación impugnado adolece de una más que evidente falta de motivación, habiéndose limitado a rechazar la deducibilidad de varios gastos de forma genérica, sin indicar ni justificar los motivos individualizados relativos a la no procedencia de la deducibilidad de los mismos.

Pues bien, sobre tal particular debemos señalar que la motivación, como apreciábamos en [nuestra sentencia de 9 de diciembre de 2022, dictada en el recurso 672/2020](#), es el deber de la Administración de motivar sus actos, como señala entre otras la [Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2001, recurso 6690/2000](#), que tiene su engarce constitucional en el principio de legalidad que establece el [artículo 103 CE](#), así como en la efectividad del control jurisdiccional de la actuación de la Administración, reconocido en el [artículo 106 CE](#), siendo en el plano legal, el [artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas \(LPAC\)](#), el precepto que concreta con amplitud los actos que han de ser motivados, con suscita referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

Por lo que respecta a las liquidaciones tributarias, el [artículo 103.3 LGT](#) exige su motivación "con referencia succincta a los hechos y fundamentos de derecho", exigencia que reitera el [artículo 102.2.c\) LGT](#), al tiempo que el artículo 139.2.c), al regular la terminación del procedimiento de comprobación limitada, recoge también la obligación de motivación.

La motivación consiste en exteriorizar las razones de hecho o de derecho en que se apoya el acto administrativo y su finalidad es doble: i) por un lado, sirve como garantía al administrado, pues le permite conocer las razones en que la Administración funda su decisión y poder impugnar el acto con mayor conocimiento y precisión; ii) por otro, facilita el control de los actos administrativos por los Tribunales.

En definitiva, la motivación consiste en la exteriorización de las razones que sirvieron de justificación o de fundamento a la decisión jurídica contenida en el acto, necesaria para conocer la voluntad de la Administración.

A la vista de lo expuesto, y atendiendo a lo expuesto en el fundamento de derecho segundo de esta sentencia, resulta evidente, a juicio de la Sala, que la liquidación provisional practicada y cuyas regularizaciones esenciales se han puesto de manifiesto en el presente recurso, se encuentra debidamente motivada, pues expone con detalle las circunstancias fácticas y jurídicas de la citada regularización, permitiendo conocerlas al interesado, que ha acudido a esta vía jurisdiccional en defensa de sus pretensiones conociendo perfectamente las razones por las cuales no se admite la deducibilidad de determinados gastos.

Y es que, en efecto, en dicha liquidación se exponen con detalle los motivos por los cuales se aumenta la base imponible general debido a que en la determinación del rendimiento neto de la 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](#).

Se exponen con detalle cada uno de los gastos de la actividad cuya deducción no se acepta, haciendo referencia pormenorizada a los apuntes del libro registro de gastos en que constan y los motivos por los cuales no se acepta la deducción.

La parte recurrente transcribe en su demanda el apartado de la liquidación con los concretos gastos de la actividad que no se aceptan, considerando insuficiente tal motivación.

Resulta necesario, sin embargo, integrar dicha parte transcrita con la precedente, en la que se exponen con claridad los fundamentos legales que justifican en cada caso la no deducibilidad de los gastos.

Consideramos, en definitiva, que la liquidación provisional se encuentra perfectamente motivada, individualizándose de manera correcta los gastos no admitidos y explicándose de manera justificada los motivos que conducen a no estimar su admisibilidad, de manera que el recurrente ha podido cuestionar los mismos tanto en vía económico-administrativa como en la presente vía jurisdiccional.

QUINTO.- Consideraciones generales sobre los gastos deducibles por vinculación al desarrollo de la actividad profesional. Normativa aplicable y carga de la prueba.

El [artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) dispone que «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 [artículo 28 LIRPF](#) refiere que 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 30 de esta Ley](#) para la estimación directa, y en el [artículo 31 de esta Ley](#) para la estimación objetiva».

En virtud de esta remisión resulta aplicable lo dispuesto en el [art. 10.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2014](#), según el cual «en el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

También resulta de aplicación el art. 19.1 y 3:

«1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

[...]

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada».

Por su parte, el [artículo 51 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria \(LGT\)](#) determina que «el método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria».

En cuanto a la forma de acreditación de los gastos fiscalmente deducibles, el art. 106.4 de la misma Ley añade que «los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria».

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundamentalmente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones» (Este último párrafo fue introducido por Ley 34/2015, de 21 de septiembre).

Respecto de la carga de la prueba ([art. 105 LGT](#)), cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen: la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de

Síguenos en...



cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. En concreto, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad ([STS de 8 de marzo de 2012, recurso 3780/2008](#)), debiendo probar «la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos» ([STS de 22 de mayo de 2015, recurso 202/2013](#)).

SEXTO.- Sobre la deducibilidad de los gastos incurridos en atención a clientes y sobre la vulneración de la doctrina de los actos propios.

Sobre los gastos de atención a clientes que son reclamados en este recurso, el [art. 15.e\) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](#), dispone:

[...]

Art. 15 Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

[...]

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a 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.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Sección 2^a, de 30 de marzo de 2021, recurso 3454/2019, ha fijado la siguiente doctrina en la interpretación de este precepto:

[...]

"[E]l art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes".

Esta misma doctrina ha sido reiterada más recientemente en Sentencias de la misma Sala y Sección del Tribunal Supremo de 18-10-2022, (rec. 8098/2020), 6-10-2022 (rec. 222/2021) y 26-07-2022 (rec. 5693/2020), entre otras muchas.

De los razonamientos empleados por la primera de estas sentencias, interesa destacar los siguientes contenidos en su FJ 2:

"[S]on numerosas las sentencias que se han dictado sobre este tema; sentencias que señalan las dificultades y complejidad, primero, en la delimitación del concepto de gastos deducibles [...], para, segundo, descender a la consideración de gastos no deducibles de donativos y liberalidades. Hablar de correlación de ingresos y gastos, y donativos y liberalidades, más parece por su antagonismo estar hablando de realidades distintas. Esta perplejidad se puso de manifiesto, por ejemplo, en la [Sentencia de 20 de junio de 2016, rec. cas. 2555/2015](#), en la que se dijo que [...]:

"[L]a propia LIS después de excluir como gasto deducible a las liberalidades, establece las excepciones de los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios y los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. Para el legislador dentro del término de liberalidades se comprende todos estos gastos que evidentemente están presididos por un ánimo oneroso, procurar mediante los mismos la obtención de unos mejores resultados empresariales, mayor beneficio [...]."

Síguenos en...



Si atendemos a la sistemática y al tenor literal del precepto, no son gastos deducibles en el impuesto sobre sociedades, los donativos y liberalidades, esto es, deben excluirse como gastos deducibles los gastos que teniendo un reflejo contable se realizan con *animus donandi*, aquellos realizados a título gratuito. Sin embargo, si donativos y liberalidades, cuyo significado jurídico en el Derecho común no tiene más alcance que el referido, art. 12.2 de la LGT, la lectura del texto completo del art. 14.1.e) indica que [los contemplados] poseen una dimensión no del todo coincidente con el significado común de disposición a título estrictamente gratuito, sino que responden a una causa o finalidad que no se ajusta estrictamente a la mera liberalidad, una causa que podríamos identificar como propia de la actividad empresarial, que excede de la simple liberalidad para descubrir una finalidad empresarial, pues si bien son gastos que como cualquier donativo o liberalidad no persiguen una correlativa contraprestación, sí en cambio su finalidad es conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial.

[...]

De dotarle del contenido y alcance que pretende el Abogado del Estado, el resultado es que desaparece esta categoría para integrarse en la general de gastos deducibles correlacionado necesariamente con los ingresos [...]. Se entra en un bucle en el que donativos y liberalidades como gastos no deducibles y sus excepciones legalmente dispuestas, pierden toda significación propia, en tanto que al no estar relacionados con los ingresos nunca serán gastos deducibles sin necesidad de tener que ser considerados donativos y liberalidades; lo que convertiría al precepto en una regla redundante e inútil que además resulta contradictoria con la categoría que contempla al incluir estos gastos excluidos de la no deducibilidad entre los donativos o liberalidades.

El precepto, pues, no puede más que referirse, no a los gastos deducibles en general, sino a los que comprendidos dentro de gastos propios de donativos o liberalidades el legislador ha querido considerar como gastos deducibles excluidos con sus excepciones. Poseen una significación y alcance propio.

Son deducibles, por tanto, aquellos gastos que siendo donativos o liberalidades -entrando en esta categoría descrita y desarrollada en el art. 14.1.e)- se realizan 'por relaciones públicas con clientes o proveedores... los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa... los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios', esto es, estos gastos son los que coloquialmente se conocen como atenciones a clientes o al propio personal y lo promocionales; a los que hay que añadir, con mayor grado de indeterminación, todos aquellos donativos o liberalidades realizados por la empresa 'que se hallen correlacionados con los ingresos', [...] esto es, los donativos y liberalidades realizados dentro de la propia actividad empresarial dirigidos a conseguir un mejor resultado empresarial; son estos gastos por esencia, gastos que no buscan una consecución directa e inmediata de los mejores resultados, aun cuando en la enorme casuística que puede generar podrían a veces reunir también este carácter de inmediatez, sino que, lo más común por su propia naturaleza y características, es que persigan un resultado indirecto y de futuro -atención a clientes y proveedores buscan fundamentalmente fidelizar a unos y otros de futuro, atenciones a empleados incentivarlos en el trabajo a desarrollar, o promocionar productos o la propia empresa persigue lograr ventajas en ventas y posicionamiento empresarial, por ejemplo-, sirviendo el último supuesto contemplado, "que se hallen correlacionados con los ingresos", como cláusula de cierre, que se extiende a todos aquellos donativos y liberalidades que no comprendidos expresamente en los referidos legalmente, conceptualmente quepan en la subcategoría que conforman estos donativos y liberalidades que respondiendo a la misma estructura y finalidad deban excluirse de los gastos no deducibles, y por tanto, debiéndose considerar gastos deducibles.

De la lectura del precepto, también puede concluirse que se esboza un ámbito subjetivo de aplicación, gastos en beneficios de clientes, de proveedores o de trabajadores, lo que parece excluir aquellos gastos dispuestos a favor de accionistas o partícipes; lo que responde a la lógica del diseño normativo, puesto que cuando el objetivo no se integra en la propia actividad empresarial de optimizar los resultados empresariales, sino en beneficio particular de los componentes de la sociedad, decae cualquier consideración de gasto deducible excluido de los donativos o liberalidades".

A partir de lo anterior, y conforme a lo que se indicaba en el fundamento anterior, corresponde a la parte recurrente probar que los gastos de comidas y atenciones con los clientes, cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, están correlacionados con la actividad profesional en el sentido de dirigidas a mejorar el resultado de la misma, directa o indirectamente, de presente o de futuro, además de hallarse debidamente contabilizados y, por supuesto, de haberse realizado efectivamente.

Una vez expuesto lo anterior, hemos de tener en cuenta que en el acuerdo de liquidación provisional se señala que, respecto de los gastos de atención al cliente, debe justificarse la vinculación de los mismos con la actividad y aportar la correspondiente factura o documento donde se identifica a quién se presta el servicio. Y se añade que no se justifica documentalmente la vinculación de gastos como Sauna-Spa-Jacuzzi, clínica veterinaria, pendientes, alojamiento, puestos en el rincón cinegético y compras en el supermercado El Corte inglés, entre otras. Se indica además que tampoco se ha probado la vinculación de los gastos 26, 28 y 30 del tercer trimestre.

El TEAR, en línea con lo manifestado por la Oficina Gestora, señala que indica que no ha quedado acreditado que la causa del gasto esté relacionada con la actividad económica desarrollada por el interesado y que el mismo no haya destinado tales gastos a un fin privado.

Ante ello el recurrente, en lugar de referirse de modo individualizado a tales gastos, argumenta de manera genérica que se remite al expediente de gestión en el que obran las copias de las facturas relativas a atención de clientes, indicándose también qué entidad ha sido beneficiaria de ellos. Y en todo caso que su actividad profesional exige una constante e intensa actividad comercial de captación y retención de clientes que requiere del uso de recursos para la ulterior obtención de ingresos.

Observamos, en consecuencia, que nada justifica el recurrente en su escrito de demanda sobre tales gastos de atención a clientes, remitiéndose en consecuencia a la prueba obrante en el expediente administrativo.

Y en este sentido, si observamos el trámite de alegaciones a la propuesta de liquidación provisional, indicaba que los siguientes eran gastos incurridos en atenciones a clientes y que como tales eran deducibles:

"Apunte 1º Trimestre 3 (Sauna-Jacuzzi-Spa), Apunte 1º Trimestre 13 (Rincón cinegético), Apunte 2º Trimestre 20 (supermercado El Corte Inglés), Apunte 2º Trimestre 21 (Clínica veterinaria), Apunte 3º Trimestre 2 (Pendientes), Apunte 3º Trimestre 15 (alojamiento 2 personas), Apunte 4º Trimestre 1 (Karts), Apunte 4º Trimestre 4 (Bebidas), Apunte 4º Trimestre 18 (Alojamiento 2 personas), Apunte 4º Trimestre 28 (hotel) y Apunte 4º Trimestre 29 (supermercado El Corte Inglés)".

Obran en el expediente los justificantes de estos gastos en el archivo relativo a "facturas sujetas IVA 2018". Y entre estos justificantes obran facturas relativas a "sauna, jacuzzi, spa", diversos hoteles, "El rincón cinegético", Supermercado de El Corte Inglés, pendientes "Olivas", carreras de karts y bebidas.

No sólo es que en las facturas aportadas no se indique la persona o entidad que supuestamente resulta beneficiaria de tales atenciones, sino que en modo alguno la parte recurrente ha cumplido la carga de acreditar que dichos gastos responden a una causa que podría identificarse como propia de la actividad empresarial, esto es, que su finalidad es conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial.

Y es que, como razona el Tribunal Supremo en la sentencia anteriormente referida, corresponde a la parte recurrente probar que los gastos de atenciones con los clientes, cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, están correlacionados con la actividad profesional en el sentido de dirigidas a mejorar el resultado de la misma, directa o indirectamente, de presente o de futuro, además de hallarse debidamente contabilizados y, por supuesto, de haberse realizado efectivamente.

Sin embargo, la parte recurrente no ha aportado prueba alguna que acredite que los gastos cuya deducibilidad pretende se encuentran correlacionados con su actividad profesional, advirtiendo la Sala, por el contrario, que muchos de los expuestos parecen más propios de la esfera personal del contribuyente que de su ámbito profesional.

Por lo expuesto tampoco cabe acceder a la pretensión subsidiaria para que se aplique la deducibilidad de los gastos con el límite del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo. Y ello por cuanto para que se admita la deducibilidad resulta necesario la acreditación de que tales gastos tengan por finalidad conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial, lo que no ha quedado acreditado en el presente supuesto, operando en cualquier caso el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo como límite máximo para deducir los gastos por atenciones a clientes o proveedores.

Resta en este punto hacer referencia a la alegación del recurrente relativa a que estos gastos habrían sido admitidos por la AEAT en la liquidación relativa al ejercicio 2017 y que, por consiguiente, no admitirlos ahora supondría una vulneración de la doctrina de los actos propios.

Sin embargo, tampoco podemos admitir tal alegación.

Como esta Sala ya ha declarado en reiteradas ocasiones, aun cuando se admitiera que en supuestos anteriores la Administración hubiera admitido la deducibilidad de gastos similares a los ahora enjuiciados, ello no implicaría *per se* que se hubiera contravenido por la Administración la doctrina de los actos propios.

Y es que, en efecto, como nos recuerda la [sentencia del Tribunal Supremo de fecha 15 de enero de 2020 \(recurso 1428/2016; ECLI:ES:TS:2020:54\)](#), con cita en anteriores pronunciamientos, el principio de buena fe protege la confianza que fundamentalmente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que dicho principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos, constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes "*venire contra factum propium*". En el bien entendido de que este principio no puede invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma

jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanan de actos propios de la misma. O, dicho en otros términos, la doctrina invocada de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el solo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta (Cfr. [SSTS de 1 de febrero de 1999 , 26 de febrero de 2001 y 22 de diciembre de 2003](#)).

En definitiva, la cuestión de la deducibilidad de los gastos en los rendimientos de actividades económicas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es una materia regulada por normas imperativas en la que no cabe la admisión del principio de autonomía de la voluntad. Nos encontramos con partidas que resultan o no deducibles según se cumplan o no los requisitos exigidos normativamente, sin que en este punto la mera equivocación, el error o el descuido de la Administración en el momento de efectuar una liquidación pueda suponer una vinculación para ulteriores actos de la misma Administración.

Pero es que además, tal y como hemos dicho en anteriores ocasiones, el hecho de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imponibles procedimiento alguno (de gestión o de inspección) no implica que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo a deducir determinados gastos en los términos que se pretende, pues esta circunstancia, que no viene acompañada de otros actos concluyentes, no puede calificarse como un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

Cuando se trata de la deducibilidad de gastos, éstos se basan en las circunstancias concurrentes en cada ejercicio y en las pruebas aportadas, que pueden no coincidir. Por ello, la doctrina de los actos propios no resulta de aplicación en supuestos, como el de autos, donde se examina la deducibilidad de determinados gastos, pues se trata de un tema de prueba condicionado a lo que en cada uno de los ejercicios pueda quedar acreditado ([sentencia de esta Sala, Sección 5ª, de 30 de octubre de 2024, recurso 844/2021](#)).

Por lo expuesto, no se considera que haya existido vulneración de la doctrina de los actos propios por parte de la Administración.

SÉPTIMO.- Sobre la deducibilidad de los gastos relativos al uso del vehículo.

La Administración y el Tribunal Económico-Administrativo proceden a denegar la deducibilidad de los gastos asociados al vehículo por falta de acreditación de su dedicación exclusiva al ejercicio de la actividad profesional del recurrente, conforme a lo dispuesto en el [artículo 22 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo](#), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), en desarrollo del [artículo 29 de la LIRPF](#), lo que procede confirmar por esa misma razón.

Esta Sala ha venido reiterando hasta la saciedad que, de acuerdo con los [arts. 29 de la LIRPF y 22 del RIRPF](#), para poder deducir los gastos referidos a un automóvil es preciso que el mismo conste en el libro registro de bienes de inversión y que esté afecto de modo exclusivo a la actividad económica, sin que sea admisible su uso personal, ni siquiera de forma accesoria, correspondiendo al obligado tributario la prueba de que concurren todos los presupuestos que permiten efectuar la deducción, a tenor del [art. 105.1 LGT](#) ([sentencias de esta Sala, Sección 5ª, de 31 de enero de 2019, recurso 399/2017, y de 24 de enero de 2019, recurso 348/2017](#)).

Es cierto que el [art. 29.2 de la Ley del IRPF](#) establece que «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». Pero el [Tribunal Supremo ha declarado en sentencia de 13 de junio de 2019, recurso 1463/2017](#), que la norma alude con ello a las partes o espacio físico de un concreto elemento que se puede destinar de modo simultáneo a una actividad privada y a otra económica, y no a aquellos elementos (como un automóvil de turismo) que no son aptos para ser usados al mismo tiempo en diversas tareas o actividades, sino de manera sucesiva o alternativa.

Por tanto, para poder deducir los gastos referidos al vehículo del recurrente sería preciso acreditar su afectación exclusiva a la actividad económica, sin que sea admisible su uso personal, ni siquiera de forma accesoria, correspondiendo al obligado tributario la prueba de que concurren todos los presupuestos que permiten efectuar la deducción, a tenor del [art. 105.1 de la LGT](#).

Igualmente, hemos señalado que el hecho de que pueda utilizarse el vehículo para uso profesional, si así se acredita, no impide su uso personal, lo que excluye la afectación a la actividad ex art. 22.4 del Reglamento, recayendo en el interesado la carga de probar su uso en exclusiva. Así, el hecho de que los recurrentes sean titulares de otros vehículos no es por sí mismo suficiente para acreditarlo ([sentencia de 9 de mayo de 2019, recurso 297/2018, y de 12 de mayo de 2023, recurso 1134/2020](#), entre otras muchas).

Síguenos en...

Es doctrina general admitida el distinto régimen aplicable a los gastos derivados del uso del vehículo en el IRPF, en el IVA y en el IS. Recordemos que el [artículo 95. Tres LIVA](#) establece la deducción de las cuotas correspondientes en atención al grado efectivo de afectación del vehículo a la actividad de la empresa, mientras que la Ley del IRPF exige la afectación del vehículo en exclusiva ([sentencia de esta Sala y Sección 5ª de 30 de septiembre de 2019, recurso 872/2018](#)).

Por lo tanto, la deducción de los gastos reclamados se supedita a la afectación exclusiva del vehículo a la actividad económica.

Pues bien, a la vista de las alegaciones contenidas en los escritos rectores del procedimiento, así como del diverso material probatorio aportado, hemos de concluir que el recurrente no ha presentado prueba de la afectación exclusiva del vehículo que utiliza a su actividad profesional, y ello sin negar que se pueda utilizar para llevar a cabo los desplazamientos necesarios para el ejercicio de tal actividad profesional. Y es que, en efecto, la mera circunstancia alegada por el recurrente de que su actividad profesional conlleve la necesidad de desplazamientos continuos con el objeto de buscar nuevos inversores y empresas que necesiten la implantación y expansión tanto dentro como fuera de España, no significa que exista una afectación exclusiva a dicha actividad y que por ende no pueda utilizar su automóvil de modo privado.

No basta, en tal sentido, con demostrar la necesidad de utilización del vehículo para efectuar desplazamientos de índole profesional, puesto que en el IRPF es imprescindible, como venimos señalando, acreditar la afectación exclusiva del mismo. Y en este sentido no puede admitirse, como sostiene el recurrente, que sea la AEAT quien deba probar que el vehículo no se ha utilizado exclusivamente para la actividad, pues al encontrarnos ante un gasto deducible es el contribuyente quien ha de acreditar la concurrencia de los requisitos necesarios para su deducibilidad, como se deriva de las reglas de la carga de la prueba previstas en el [artículo 105 de la Ley General Tributaria](#).

No niega la Sala la dificultad de dicha prueba, pero esta dificultad no puede significar admitir la deducibilidad del gasto sin cumplirse los requisitos normativamente exigidos. Por ello, el contribuyente que pretende practicar la deducción debe extremar su cautela en orden a acreditar, por todos los medios a su alcance, la afectación exclusiva del vehículo a su actividad profesional, lo que en el caso presente no se ha producido.

Expone el recurrente que se ha acreditado que dispone de un segundo vehículo a nombre de su mujer, quedando acreditado así que su vehículo se encuentra exclusivamente afecto a su actividad profesional.

Sin embargo, este dato es una circunstancia que podría apoyar la tesis del demandante, pero que por sí solo no acredita que el otro vehículo se emplee solo en labores profesionales, por cuanto cabría que se emplearan ambos vehículos tanto en unas labores como en otras. En definitiva, no se trata de una prueba suficiente en sí misma considerada, sino un mero indicio que en sí no acredita lo que se pretende extraer del mismo, siendo además perfectamente posible que el vehículo que está a nombre del recurrente se utilice de forma simultánea para la realización de actividades personales y profesionales.

El recurrente, tras tratar de justificar en su demanda la afectación exclusiva del vehículo a su actividad profesional, cuestiona el requisito exigido en el artículo 22.4 del Reglamento del IRPF, considerando que la exigencia de afectación exclusiva del vehículo a la actividad profesional resulta ilegal, por cuanto:

a) El Reglamento del IRPF ha establecido una presunción iuris et de iure que infringe lo dispuesto en los [artículos 8.1.a\) y 108 de la Ley General Tributaria](#), los cuales establecen que este tipo de presunciones sólo pueden ser establecidas por normas con rango de ley.

La segunda presunción del Reglamento no permite la prueba en contrario, por lo que resulta ilegal.

b) El artículo 22.4 del Reglamento no ha desarrollado el artículo 29.2 de la Ley en los términos exigidos por este último precepto.

Resulta evidente que el [artículo 22.4 del Reglamento no ha desarrollado la Ley en sus términos dado que en el caso de automóviles ha establecido un criterio ilegal que impide su afectación limitada](#). Es evidente que la Ley del IRPF permite esa afectación limitada cuando el vehículo se utiliza exclusivamente para el desarrollo de la actividad, pero el Reglamento establece justo lo contrario, resultando por ello ilegal por la primacía jerárquica de la Ley.

c) La normativa del Reglamento del IRPF resulta totalmente injusta en la medida en que en el IVA no existe tal presunción y en que el [artículo 14.1 c\) de la Ley del IRPF](#) establece que los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y mientras en el Impuesto sobre Sociedades no se aplican estas excepciones, en el IRPF sí, estableciendo una limitación que es exclusiva para los autónomos y profesionales.

Sin embargo, tales planteamientos del recurrente han sido ampliamente tratados por la Sala Tercera del [Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 13 de junio de 2019 \(recurso 1463/2017\)](#). Así, sobre las mismas cuestiones expuestas por el recurrente, dictamina el Tribunal Supremo en dicha sentencia:

1.- El artículo 22.4 RIRPF/2007 no vulnera el artículo 108.1 LGT/2003 porque no establece ninguna presunción iuris et de iure, sino que, como acabamos de indicar, se limita a concretar, como ordena el artículo 29.2, apartado segundo, LIRPF/2006, qué elementos patrimoniales indivisibles que se utilicen "para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante" pueden considerarse afectos a una actividad económica, y cuándo se debe apreciar que los bienes del inmovilizado se emplean en actividades privadas "de forma accesoria y notoriamente irrelevante".

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

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

(b) Cuando se trate de elementos patrimoniales divisibles que "sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate" (apartado primero, inciso primero). Y

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

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

(a) Se "considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinan al uso personal del contribuyente en días y horas inhábiles durante los cuales se interrumpe el ejercicio de dicha actividad" (párrafo primero); y que

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

3.- Aun siendo cierto el diferente tratamiento de esta materia en el IRPF, en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, no por ello procede extender el régimen de otros impuestos, pues se trata de tributos diferentes con hechos imponibles disímiles.

Se señala así por el Tribunal Supremo:

"Por otro lado, tiene razón el recurrente en que, con el criterio que mantiene la sentencia impugnada, el tratamiento en el IRPF de la amortización y, en general, de los gastos del vehículo automóvil que se dedica alternativamente a actividades económicas y privadas, es sensiblemente diferente al que se contiene en las normas reguladoras del IVA o del Impuesto sobre Sociedades. En particular, como subraya el propio auto de admisión del presente recurso, la LIVA contempla en su artículo 95.Tres "un supuesto análogo al que ahora nos ocupa, pero con una regulación sensiblemente diferente", al disponer, por exigencia del Derecho comunitario, que "cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial profesional en la proporción del 50 por 100". Y "en el Impuesto de Sociedades no hay previsión específica sobre la deducibilidad de los vehículos afectos a la explotación, que, siguen, por tanto, la regla general de deducción" (RJ 1º).

Pero la citada circunstancia no determina una solución distinta a la adoptada por la sentencia impugnada, porque se trata de tributos diferentes con hechos imponibles disímiles, lo que nos conduce directamente al principio de estanqueidad plasmado, en cierta medida en el artículo 7.1, letra d), LGT/2003, al disponer que los tributos se regirán "por las leyes reguladoras de cada tributo".

Y aunque, como indica el abogado del Estado, el referido principio no excluye la posibilidad de que, en determinados casos, el acto de valoración dictado en un tributo vincule a la Administración tributaria en el momento de realizar la valoración en otro [sentencias de 25 de junio de 1998 (casación 3027/1992 ; ES:TS:1998:4254); 30 de marzo de 1999 (casación 5213/1994; ES:TS:1999:2224); 19 de enero de 2001 (casación 5989/1995; ES:TS:2001:221); 3 de mayo de 2010 (casación 1083/2005; ES:TS:2010:2533); 3 de junio de 2010 (casación 2268/2005; ES:TS:2010:2838); 29 de noviembre de 2013 (casación 5717/2011; ES:TS:2013:6166); y 9 de diciembre de 2013 (casación 5712/2011; ES:TS :2013:6147)], resulta relevante destacar que en los autos 160/2015, de 21 de enero (ES:TS:2015:160A), y 161/2015, de 21 de enero (ES:TS:2015:161A), hemos dicho que no sirve "lo resuelto en un recurso en el que se confirmaba la no sujeción de la operación de escisión al IVA para resolver sobre el régimen de neutralidad establecido en el artículo 97 y siguientes de la LIS 43/1995 a una

operación de escisión societaria", no vulnerándose el derecho a la igualdad ([artículo 14 CE](#)) "porque la regulación en uno y otro impuesto -Sociedades e IVA- es distinta, no siendo dable exigir que la solución dada para un impuesto sea la misma que para el otro impuesto, en virtud del principio de estanqueidad tributaria" (RJ 2º).

Por los motivos expuestos, no procede admitir la deducibilidad de los gastos asociados al vehículo, ni siquiera en un 50%, pues la normativa del IRPF exige acreditar la afectación exclusiva del vehículo a la actividad profesional o empresarial, sin que sea posible una afectación parcial.

En virtud de todo lo expuesto en éste y en los fundamentos precedentes, procede confirmar la liquidación provisional practicada y desestimar el recurso en relación con la misma.

OCTAVO.- Sobre el acuerdo sancionador.

Tras el pertinente procedimiento, se dictó acuerdo por parte de la Administración Tributaria en el que se impuso sanción al recurrente como consecuencia de los hechos deducidos de la citada comprobación: ingreso no realizado total o parcialmente ([artículo 191 de la LGT](#)) y obtener devolución indebida ([artículo 193 de la LGT](#)). La infracción se calificó como leve por ser la base de la sanción igual o inferior a 3.000 euros y no concurrir otras circunstancias que agraven la calificación.

El TEAR de Madrid considera que el acuerdo sancionador contiene mención suficiente sobre los hechos determinantes de la sanción, así como del análisis y valoración de la conducta del contribuyente que le conduce a calificarlo como negligente.

Según el recurrente, la sanción impuesta por la AEAT es nula, al no concurrir el requisito de la culpabilidad y no estar la misma debidamente motivada. Así, señala que la motivación del acuerdo sancionador resultaría genérica y estereotipada, pues se limita a reproducir el resultado de la regularización contenida en el acta de inspección y a estimar, sin realizar argumentación alguna, que la conducta del contribuyente fue negligente al haber declarado incorrectamente los gastos de la actividad profesional desarrollada.

Pues bien, a la vista de lo anterior, conviene comenzar recordando que la Administración, por exigencias del derecho constitucional a la presunción de inocencia, debe en el ejercicio de su potestad sancionadora acreditar y probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria, tanto el objetivo como el subjetivo - la culpabilidad del infractor-.

Como ha dicho el Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia tiene plena aplicación en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador (por todas, [SSTC 120/1994, de 25 de abril, y 45/1997, de 11 de marzo](#)), lo que garantiza "*el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad"* [STC 212/1990, de 20 de diciembre](#)), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, [SSTC 76/1990, de 26 de abril, 14/1997, de 28 de enero, 209/1999, de 29 de noviembre, y 33/2000, de 14 de febrero](#)].

La [STC 164/2005, de 20 de junio](#) estableció: "*como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril , 'no existe ... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias' y 'sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente"*(FJ 4). La [STC 74/2022, de 14 de junio](#), ha reiterado que "*el principio de culpabilidad, tal y como se entiende en la jurisprudencia constitucional, proscribe la responsabilidad objetiva o sin culpa, exigiendo no solo la autoría de la acción o de la omisión sancionables, sino también la necesidad de determinar la presencia de dolo o imprudencia"*(FJ 3 C)].

La culpabilidad no puede basarse en generalidades, tampoco puede realizarse por exclusión, es decir, por la afirmación de que su conducta es culpable porque no existe una interpretación razonable o porque no se aprecia una causa de exclusión de la culpabilidad; en definitiva, la culpabilidad ha de justificarse en relación al caso concreto.

Admitir otra postura equivaldría a aceptar la responsabilidad por el mero resultado, una responsabilidad objetiva proscrita por nuestro ordenamiento jurídico pues, constatada la comisión de una conducta que pudiera incardinarse en un tipo infractor, la consecuencia automática sería la imposición de la sanción, olvidando que la infracción exige la concurrencia de un elemento subjetivo y que sobre ello recae la obligación de la Administración de exponer las razones que le llevan a considerar punible esta conducta.

No es al sancionado a quien corresponde acreditar su inocencia sino al órgano sancionador probar la culpabilidad de aquél, la cual no puede deducirse por una simple relación de hechos sin una individualización al caso concreto.

El Tribunal Supremo es categórico en esta exigencia y en las consecuencias de la falta de motivación. Así, en la sentencia de 15 de enero de 2009 expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto

Síguenos en...



de la [Sentencia de 6 de junio de 2008 \(rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004\)](#), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [[SSTC 76/1990, de 26 de abril , FJ B](#); [14/1997, de 28 de enero , FJ 5; 169/1998, de 21 de julio , FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3](#) ; y [129/2003, de 30 de junio , FJ 8](#)], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [[Sentencia de 5 de noviembre de 1998 \(rec. cas. núm. 4971/1992 \)](#), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la [Sentencia de 10 de julio de 2007 \(rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002 \)](#) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad».

Especialmente ilustrativa resulta la [Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2013, recurso 2661/2012](#) , en la que se resume la doctrina del Tribunal Supremo sobre esta cuestión: *"En estas sentencias se recoge en síntesis la siguiente doctrina: a) que la carga de la prueba y de la motivación corresponde a la Administración, b) que el acuerdo sancionador debe justificar específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario, c) que la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, d) que el principio de presunción de inocencia garantizado en el [art. 24 CE](#) no permite que la Administración tributaria razoné la existencia de culpabilidad por exclusión, e) que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, f) que en aquellos casos en que la Administración no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque éste no ha explicado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando de ese modo las exigencias del principio de presunción de inocencia, g) que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de responsabilidad, h) que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los Tribunales Económicos Administrativos, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria".*

Pues bien, proyectando las anteriores consideraciones al supuesto de autos, la Sala concluye que la Administración no ha procedido a motivar de manera suficiente las circunstancias de las que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, pues el acuerdo sancionador, en su apartado "motivación y otras consideraciones", se limita a exponer los motivos de la regularización practicada, pero no justifica mediante argumentación alguna que la conducta del contribuyente fue negligente al haber declarado incorrectamente los gastos de la actividad profesional desarrollada.

En este sentido, no basta con invocar la claridad de la norma y que la Administración pone a disposición de los contribuyentes una gran variedad de servicios de información y confección de declaraciones a los cuales pudo acudir, sino que resulta necesario que se proceda a explicar, aun cuando sea mínimamente, los motivos por los cuales la conducta del contribuyente resulta reprobable. Y en este sentido, en el acuerdo sancionador no se explica de donde se colige la culpabilidad.

En definitiva, y en este caso concreto, no habiendo la Administración razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede anular el acuerdo sancionador estimando el recurso en este extremo.

Procede, en consecuencia, estimar parcialmente el recurso interpuesto, confirmando la liquidación practicada y anulando el acuerdo sancionador.

NOVENO.- Costas procesales.

Al estimarse parcialmente el recurso interpuesto, de conformidad con el [artículo 139 de la Ley Jurisdiccional](#), no procede realizar especial imposición de costas.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

ESTIMAR PARCIALMENTEel recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña Sofía Peña Salinas, en nombre y representación de Don Juan María, contra la Resolución

Síguenos en...



del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de abril de 2023 que ha sido identificada en el fundamento de derecho primero de esta sentencia, y en consecuencia:

Primero.-Confirmar el acuerdo de liquidación provisional practicado al recurrente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2018, por resultar el mismo ajustado al Ordenamiento Jurídico.

Segundo.-Anular el acuerdo sancionador manante de la anterior liquidación, por resultar el mismo contrario a Derecho.

Tercero.-No realizar especial imposición de las costas causadas en este recurso.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa](#), con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la [Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial](#), bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).