

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ071345

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA

Sentencia 151/2018, de 18 de abril de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 218/2017

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Reserva de Ley. IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Elementos patrimoniales afectos. Elementos no afectos. Lo que el artículo 22 del RD 439/2007 (Rgto IRPF) establece sobre el uso mixto de elementos patrimoniales y, en concreto del automóvil, es expresión proporcionada de la habilitación reglamentaria que la propia ley establece. No hay vulneración de la reserva legal tributaria puesto que no regula la base imponible. Solo indirectamente incide en la misma, estableciendo un régimen de afección a la actividad de elementos patrimoniales que se usen también para actividades privadas.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), arts. 29 y 35.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 22.

Ley 58/2003 (LGT), art. 108.

PONENTE:

Don José Ignacio López Carcamo.

Magistrados:

Don JOSE IGNACIO LOPEZ CARCAMO

Don CLARA PENIN ALEGRE

Don JUAN PIQUERAS VALLS

SENTENCIA 000151/2018

ILMA. SRA. PRESIDENTA EN FUNCIONES

DÑA. Clara Penin Alegre

ILMOS. SRES. MAGISTRADOS

D. Jose Ignacio Lopez Carcamo

D. D. Juan Piqueras Valls

En Santander, a 18 de abril del 2018.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el presente Procedimiento Ordinario nº218/2017 , interpuesto por D. Nicanor , representado por la Procuradora Dª PAZ CAMPUZANO PÉREZ DEL MOLINO contra el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANTABRIA, representado y defendido por el ABOGADO DEL ESTADO.

La cuantía del recurso quedó fijada en 2.409,91 euros.

Es Ponente el Magistrado D. Jose Ignacio Lopez Carcamo, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR de 26 de mayo de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra la liquidación del IRPF 2014.

Segundo.

Se ha deliberado y fallado el 21 de marzo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Tras una comprobación limitada, la Administración dictó acto de liquidación negando la deducción que en la autoliquidación había practicado el demandante de los gastos de automóvil, por no haberse demostrado por el demandante que lo usa exclusivamente para la actividad: (agente de seguros). Así como la de otros gastos (restaurantes, etc....), por no presentar facturas con los requisitos legales.

Según hemos entendido, el demandante solo critica la liquidación y la resolución del TEAR en lo que se refiere a la no deducción del gasto en automóvil; por lo que a esta cuestión limitaremos el enjuiciamiento.

Segundo.

Las normas a tener en cuenta son las siguientes:

- Art. 29 de la Ley 35/2006, sobre el IRPF :

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

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

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

No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

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

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

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

3 . La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges."

- Art. 22 del RD 439/2007 :

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

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. (...)

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 . 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 . Aquéllos 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.

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»."

Fin de la cita. El subrayado es nuestro.

Tercero.

La tesis de la Administración es, en síntesis, la siguiente: Considera que, según los preceptos citados, la deducción de los gastos del automóvil como elemento afecto a la actividad requiere la exclusividad de su utilización en la actividad generadora de los ingresos. Admite que el demandante ha probado que el automóvil lo usa en su actividad de corredor de seguros, pero afirma que no ha probado que su afectación a la actividad sea exclusiva, de modo tal que no tenga ningún otro uso.

La parte actora no funda su demanda en una interpretación de esos preceptos que desvirtúe la realizada por la Administración, sino que se centra en el alegato de ilegalidad del art. 22 del RD 439/2006 , en la parte en que impide la deducción, aun parcial, del gasto en automóvil cuando se usa de modo mixto (en la actividad generadora de los ingresos y para uso privado).

Argumenta la demandante que el citado artículo establece una presunción en relación con los automóviles que, por ser "iuris et de iure", contraría lo dispuesto en art. 108 de la LGT , según el cual presunciones establecidas por las normas tributarias han de ser "iuris tamtam", salvo que una norma con rango de ley prevea lo contrario.

Alega también la demandante que el art. 22 del RD 439/2006 no desarrolla adecuadamente el art 29.2 de la LGT .

Afirma, también, que aumenta la base imponible, lo que vulnera la reserva de ley prevista en el art. 8 de la LGT .

Dice, finalmente, que es inconstitucional porque vulnera el principio de capacidad económica, dado que impide deducir un gasto necesario para la obtención de un beneficio.

Rechazamos este planteamiento.

No aprecia la Sala que el art. 22 del RD 439/2006 establezca presunción alguna "iuris et de iure" respecto del uso de los automóviles y su afectación a la actividad generadora de los ingresos sujetos al IRPF. A nuestro entender, fija reglas, no presunciones. Estas últimas son deducciones fácticas (con su consiguiente consecuencia jurídica) que el normador deriva de hechos indiciarios, que pueden o no admitir prueba en contrario; mientras que las primeras son disposiciones directas: supuesto de hecho y consecuencia jurídica.

Regla y no presunción es la no consideración como afectos a la actividad de los elementos patrimoniales de uso mixto. Y excepción a esa regla es la utilización privada accesoria y notoriamente irrelevante.

La consideración de que hay uso privado accesorio de los bienes afectados a la actividad, cuando se destinan al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpe el ejercicio de dicha actividad, no es presumir nada sino seleccionar un supuesto de hecho y e integrarlo, conforme a su naturaleza, en el concepto legal de utilización privada accesoria y notoriamente irrelevante.

Y, también, es una regla que los automóviles no pueden integrar dicho concepto. Y son excepciones a esta regla los supuestos que la norma establece seguidamente.

Nada se presume en la norma. Ni el uso exclusivo ni el uso mixto, ni tampoco se presumen un gasto deducible. No se establece indicio alguno del que la norma deduzca otro hecho como cierto. Lo que hace la norma es determinar que no es deducible el gasto en automóvil si no se usa con exclusividad en el desarrollo de la actividad, salvo una serie de supuestos que se contemplan como excepción. Y esto no es presunción legal. No se presume que la utilización del vehículo no conlleva gastos. Se establece que no son deducibles salvo la referida exclusividad.

La parte demandante no justifica en absoluto que el art. 22 del RD 439/2006 desarrolle la ley con exceso de la habilitación reglamentaria o contradiciendo lo dispuesto en el art. 29.2 de la LIRPF. Es más, lo que dispone este último se recoge con tenor sustancialmente idéntico en el art. 22.3 del RD 439/2006 . Y lo que el precepto reglamentario establece sobre el uso mixto de elementos patrimoniales y, en concreto del automóvil, es expresión proporcionada de la habilitación reglamentaria que la propia ley establece.

No hay vulneración de la reserva legal tributaria, pues el art. 22 del RD no regula la base imponible. Solo indirectamente incide en la misma, estableciendo un régimen de afección a la actividad de elementos patrimoniales que se usen también para actividades privadas, en desarrollo de la llamada que hace la Ley al reglamento.

Finalmente, el principio de capacidad económica, que es un criterio general que debe dirigir y delimitar la regulación de los tributos, no se ve sobrepasado, obviado ni contradicho porque se reduzca la deducción del gasto en automóvil a los casos en que éste se utilice exclusivamente para el desarrollo de la actividad generadora de los ingresos. Se trata de una regla que, lejos de conllevar gravamen tributario desproporcionado en relación con la capacidad económica del contribuyente (nos referimos a la manifestada en el concreto supuesto de rentas derivadas de la actividad económica), busca ajustar la carga impositiva a dicha capacidad, atendiendo a un factor del todo razonable, como es la relación del vehículo con la actividad productora de los ingresos.

Cuarto.

Como hemos dicho, el demandante no centra su motivación en la aplicación a su caso del art. 22 del RD, sino en la ilegalidad/inconstitucionalidad de éste. No obstantes, hay un aspecto que demos analizar, cual es la salvedad del requisito de la exclusividad del uso del vehículo referida a la actividad de agente comercial.

La Administración entiende que el demandante no realiza actividad de agente comercial. El demandante no hace especial hincapié en este extremo, aunque argumenta que ofrece y vende personalmente los seguros, además de gestionarlos y atender a los clientes en su aplicación.

Pues bien, aunque considerásemos que realiza una actividad comercial, no se le podría la excepción, porque no ha acreditado que el uso del vehículo para su actividad privada sea accesorio y notoriamente relevante.

Quinto.

Procede imponer las costas a la parte actora, en virtud de la regla dispuesta en el art. 139.1 de la LJCA.

FALLAMOS

Desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo e imponemos las costas a la parte actora.
Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.