

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083235

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 382/2021, de 30 de abril de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 665/2020

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades profesionales. Gastos. Gastos deducibles. Acreditación de la afectación exclusiva a la actividad del automóvil. La resolución impugnada señala que el actor no ha aportado indicio de utilización exclusiva del vehículo, no aportando prueba alguna salvo su registro y el de las facturas de gastos relacionados con vehículos, por lo que no se puede considerar afecto, pues las pruebas aportadas por el actor no excluyen el uso del vehículo para necesidades privadas, por lo que no puede considerarse afecto en exclusiva a la actividad, lo que impide admitir la deducción de los gastos inherentes a titularidad, como impuestos, seguros y otros [Vid., STS de . El recurrente solicita que se declare el vehículo como bien afecto a la actividad propia como agente o corredor de seguros, siendo que el TSJ de Castilla-La Mancha [Vid., SSTSJ de Castilla-La Mancha, de 17 de noviembre de 2009, recurso n.º 800/2005 (NFJ034944) y de 30 de julio de 2010, recurso n.º 365/2006 (NFJ040216)] señala que es necesario el uso de un vehículo para hacer los pertinentes desplazamientos. No discutiéndose por las partes que el actor se dedica a la actividad de agente comercial, resultan deducibles los gastos asociados a su vehículo de turismo en el IRPF de 2014, 2015 y 2016 por aplicación de la excepción que contempla el art. 22.4.d) Rgto IRPF, que permite un uso compartido del vehículo sin exigir la afectación exclusiva del mismo a la actividad económica, profesional o empresarial, del obligado tributario.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 28 y 29.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 22.
RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 10.
Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 14 y 15.
Ley 58/2003 (LGT), art. 102
Constitución Española, art. 24.

PONENTE:

Doña María Belén Castello Checa.

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA
Don RAFAEL PEREZ NIETO
Don JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO
Don MARIA BELEN CASTELLO CHECA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Sección Tercera.

Procedimiento Ordinario 665/2020

ILMO. SR. PRESIDENTE:

D. Luis Manglano Sada.

ILMOS. SRES. MAGISTRADOS:

D. Rafael Pérez Nieto

D. José Ignacio Chirivella Garrido

D^a. M^a Belén Castelló Checa.

SENTENCIA N^o 382/2021

Valencia, treinta de abril de dos mil veintiuno.

Vistos por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, los autos del presente recurso contencioso administrativo número 665/2020, interpuesto por D. Adolfo representado por el Procurador Sra. González Rodríguez y dirigido por el Letrado Sr. Lurbe Atienza, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, representado y dirigido por el Abogado del Estado.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Doña M^a Belén Castelló Checa quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 3 de julio de 2020, por la actora se interpuso en tiempo y forma recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de febrero de 2020 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000, NUM001 y NUM002, formuladas por la actora contra las liquidaciones por IRFP 2014, 2015 y 2016 de fechas, 16 de enero de 2018, 21 de agosto de 2017, y 18 de enero de 2018, e importes respectivos de 1.780,78 euros, 3013,60 euros, 2.949,93 euros, al entender que no ha quedado acreditada la afectación en exclusiva a la actividad del automóvil.

Una vez admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que hizo mediante escrito de fecha 15 de enero de 2021, donde tras exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes terminó suplicando que:

I.- Tenga por formalizada demanda contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo de Valencia, números NUM000, NUM003 y NUM004.

II.- Deje sin efecto las liquidaciones NUM005, NUM006 y NUM007

III.- Y, por último, se proceda a la devolución de la cuantía fijada en el cuerpo de la presente demanda, además de los intereses y costas."

Segundo.

Se dio traslado al Abogado del Estado para que contestara en el plazo de veinte días, lo que realizó mediante el pertinente escrito de fecha 15 de febrero de 2021, alegando los hechos y fundamentos jurídicos que estimó pertinentes y suplicando que se dicte sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso interpuesto y declare la plena conformidad a Derecho de la resolución impugnada de adverso, imponiendo las costas a la parte recurrente.

Tercero.

Mediante decreto de fecha 16 de febrero de 2021 la cuantía del recurso se fijó en 7.744,31 euros.

Cuarto.

No habiéndose solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba, y una vez presentadas por las partes sus escritos de conclusiones y se declaró el pleito concluso, señalándose para votación y fallo el día 28 de abril de 2021 fecha en la que tuvo lugar la deliberación y votación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Constituye el objeto del presente recurso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de febrero de 2020 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000, NUM001 y NUM002, formuladas por la actora contra las liquidaciones por IRFP 2014, 2015 y 2016 de fechas, 16 de enero de 2018, 21 de agosto de 2017, y 18 de enero de 2018, e importes respectivos de 1.780,78 euros, 3013,60 euros, 2.949,93 euros, al entender que no ha quedado acreditada la afectación en exclusiva a la actividad del automóvil.

La resolución impugnada respecto la falta de motivación de la liquidación, causante de indefensión, invocada por el actor sostiene que se han cumplido todos los presupuestos de la motivación, en cuanto a la cita de los hechos, y a los fundamentos de derecho aplicables al caso, y ni es confuso en su redacción ni en lo relatado, permitiendo su impugnación, gozando la liquidación de suficiente motivación.

En cuanto a la pretendida deducibilidad de los gastos eliminados, en la medida en que respondiendo a la propiedad, tenencia y uso de un automóvil con matrículaDGR, afecto a la actividad, considera que son plenamente deducibles por necesarios, y tras analizar la normativa que resulta de aplicación, artículos 28.1 de la Ley 35/2006, artículo 10.3 del TRLIS, aprobado por RD Legislativo 4/2004 y respecto los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, artículo 29 de la Ley 35/2006 y artículo 22 del Reglamento del IRPF, señala que conforme el artículo 22.4 del RIRPF, se consideran 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 y horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad, lo que no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo, los supuestos de vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, vehículos destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, vehículos destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación, vehículos destinados a desplazamientos profesionales de los representantes de agentes comerciales, y vehículos destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad, por lo que partiendo de que la actividad de agente de seguros no se encuentra entre las excepciones señaladas, para que el vehículo del actor tenga la consideración de elemento patrimonial afecto y sean deducibles los gastos de amortización y los derivados de la utilización del mismo, será necesaria su utilización exclusiva.

Señala que en el presente caso el actor no ha aportado indicio de utilización exclusiva del vehículo, no aportando prueba alguna salvo su registro y el de las facturas de gastos relacionados con vehículos, por lo que no se puede considerar afecto, pues las pruebas aportadas por el actor no excluyen el uso del vehículo para necesidades privadas, por lo que no puede considerarse afecto en exclusiva a la actividad, lo que impide admitir la deducción de los gastos inherentes a titularidad, como impuestos, seguros y otros.

Añade que el TEAR entiende que debe diferenciarse entre dichos gastos inherentes a la titularidad del vehículo y su posible deterioro, respecto los que se hace imprescindible la afectación exclusiva, de aquellos otros que surgen de forma directa de la necesidad de desplazamiento, consecuencia de la actividad económica del interesado, como combustible, aparcamiento o peajes, gastos que si se encuentran debidamente justificados o documentados podrían ser deducibles siempre que quede acreditado que corresponden a la actividad, es decir, que estén correlacionados con la obtención de ingresos y vinculados con la misma y que no se deba exclusivamente a gastos de consumo particular, correspondiendo la carga de la prueba al contribuyente.

Concluye que el actor no ha acreditado la realización de desplazamientos con motivo del ejercicio de la actividad profesional en las fechas del gasto registrado, no habiendo aportado ningún otro tipo de prueba, salvo el mero registro de algunos gastos relacionados con el vehículo.

Segundo.

La parte actora articula la pretensión estimatoria de la demanda, alegando, en síntesis;

-Falta de motivación de la liquidación provisional, al limitarse a aplicar la normativa tributaria sin que contra la misma quepa interpretación alguna, lo que vulnera el artículo 102 de la LGT, y artículo 24 de la CE, y en el presente supuesto la Administración no ha motivado la falta de sujeción de la actividad, limitándose a contestar de manera genérica y en beneficio de la Agencia Tributaria.

-La inversión realizada fue por importe de 41.069,00 euros, aplicando una amortización del 16%, se desprende que el gasto anual por amortización se corresponde con la cuota de 6.571,04 euros reflejados en la declaración efectuada, no habiendo sido imputados gastos de representación ni habiendo percibido dietas exentas de tributación, únicamente se han declarado los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad profesional como corredor de seguros.

-Esta dado de alta en el censo de la Agencia Tributaria como profesional agente y corredor de seguros, epígrafe 712.2, prestando servicios en la sociedad "ENRIQUE LURBE CORREDURIA DE SEGUROS SL". Actividad de comercial y vendedor, que debe desplazarse continuamente para realizar las tareas de venta de los seguros, siendo para ello indispensable disponer de vehículo.

-Aporta balance de sumas y saldos de la cuenta 400 y 430 del ejercicio 2015 donde constan los números de clientes y proveedores con operaciones en el ejercicio comprobado, lo que obliga a disponer de un vehículo para los desplazamientos.

- Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha, 357/2010, donde se falla a favor del actor al entender que es notorio que la actividad de agente de seguros puede implicar la necesidad de uso de vehículos, visita a talleres, gestión de siniestros, cobros a domicilio...etc, teniendo en cuenta además que no es preciso que el uso sea exclusivo para la actividad económica para que se pueda efectuar la deducción. Aunque la sentencia aplica una normativa anterior a la vigente, el artículo 22.4 del Reglamento se mantiene inalterado

ENRIQUE LURBE CORREDURIA DE SEGUROS SL, facturó un total de 177.444,42 euros, haciéndose indispensable disponer de vehículo de naturaleza comercial.

-La imposibilidad de deducir los gastos del vehículo y la amortización del propio vehículo en las liquidaciones correspondientes a la actividad económica en estimación directa o indirecta simplificada del IRPF, no está en la Ley del IRPF, sino en el artículo 22 del Reglamento del IRPF, que según la redacción de 2012 tiene dos presunciones, una primera general, según la cual sí se consideraran 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 cuando se interrumpa el ejercicio de dicha actividad, pero para los coches hay una presunción distinta, que no es iuris tantum sino iuris et de iure, infringiendo lo dispuesto en el artículo 108 de la LGT.

Añade que es claro que el precepto reglamentario no ha desarrollado la Ley en sus términos, porque para los vehículos automóviles ha establecido no una presunción, sino un criterio contrario a la Ley, pues ésta permite la deducción limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate, pero la presunción contenida en el Reglamento hace expresamente lo contrario para los vehículos automóviles, siendo ilegal ya que contraviene la Ley del IRPF que no permite al Reglamento esta limitación.

Sostiene que la presunción aumenta la base imponible tributaria del IRPF de todo autónomo en la misma medida en que le impide una deducción a la que en principio tiene derecho, lo que está materialmente reservado a la Ley por el artículo 8 de la LGT.

-Ni la Agencia Tributaria ni el TEAR han tenido a bien valorar la prueba aportada en conjunto para determinar la afectación o no del vehículo a la actividad económica, basándose única y estrictamente en lo dispuesto en la normativa vigente.

Se solicita que se declare el vehículo como bien afecto a la actividad propia como agente o corredor de seguros, siendo que la sentencia que se ha aportado del TSJ de Castilla-La Mancha señala que es necesario el uso de un vehículo para hacer los pertinentes desplazamientos.

Tercero.

El Abogado del Estado argumenta su pretensión desestimatoria de la demanda alegando en síntesis;

-En el caso analizado se han cumplido taxativamente los presupuestos de la motivación, está debidamente motivado, en cuanto cita los hechos y los fundamentos de derecho aplicables al caso, y ni es confuso en su redacción ni en lo relatado, permitiendo al contribuyente su impugnación, sin que se aprecie la indefensión pretendida.

-No se cumplen los requisitos establecidos en la norma para la deducibilidad de los gastos en el IRPF relacionados con el vehículo automóvil, pues para que sean deducibles es preciso que se trate de gastos que sean necesarios para la obtención de ingresos, que consten contablemente como tales, que se encuentren justificados documentalmente, y que se vinculen al desarrollo de la actividad profesional o empresarial de que se trate, cosa no demostrada en autos.

-No se demuestra por el recurrente que el vehículo se encuentra afecto en exclusiva al desarrollo de la actividad profesional, pues el recurrente aporta fundamentalmente dos pruebas, no dudando que efectivamente para realizar la actividad profesional sea necesario un vehículo pero lo que no ha quedado demostrado es la afectación exclusiva al mismo.

Invoca la sentencia del Tribunal Supremo 1937/2015, y concluye que correspondiéndole al recurrente la prueba de la afectación exclusiva de los vehículos a la actividad empresarial, siendo ésta insuficiente, por no quedar acreditada la exclusión absoluta del uso para finalidades privadas, debe rechazarse la deducción.

Cuarto.

Sostiene en primer lugar el actor la falta de motivación de la liquidación impugnada, alegando que no se cumplen los requisitos del artículo 102 de la LGT, y que se le ha ocasionado indefensión.

El artículo 102 de la LGT, señala que las liquidaciones se notificaran con expresión de la motivación de las mismas, cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.

Las liquidaciones impugnadas contienen la siguiente motivación:

["Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- 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 .

- En la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, 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 no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del 29), realiza una remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

La remisión anterior nos lleva al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (texto refundido aprobado por el real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, publicado en el BOE del día 11), que en su apartado 3 dispone que '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'.

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto a los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se pruebe suficientemente no podrá considerarse como fiscalmente deducible de la actividad económica. Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, deberán los gastos, para su deducción, 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, correspondiendo la valoración tanto de los medios de prueba aportados como de la justificación de las deducciones y gastos a los servicios de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

- Partiendo de los 25.350,36 euros de gastos declarados, y a la vista de los justificantes aportados, se disminuye el citado importe al no admitirse como deducibles los gastos señalados en los apartados siguientes.

- No es posible un uso alternativo, para actividades privadas y para actividades económicas, de los elementos patrimoniales afectos, salvo los supuestos reglamentariamente previstos en que, no obstante la utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, se permite considerar que existe afectación. El artículo 22.4 del Reglamento del Impuesto permite este uso alternativo irrelevante, es decir, permite considerar que el elemento patrimonial se encuentra afecto cuando la utilización particular se realice en días u horas inhábiles durante los que se interrumpa la actividad económica. Sin embargo, el uso alternativo está excluido de aplicación para los automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, aeronaves y embarcaciones deportivas o de recreo, con la excepción de que se tratase de vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, los destinados al transporte de viajeros, los de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación, los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales y los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

- El contribuyente desarrolla la actividad económica de 'Agentes y corredores de seguros' (epígrafe 712), no encontrándose en los supuestos que excepciona el artículo 22.4 del Reglamento mencionado. Por lo tanto, por considerarse que no existe una afectación exclusiva del vehículo (Jaguar, matrículaDGR) a la actividad económica en los términos anteriormente indicados, manifestándose en este sentido la Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante V1485-13, es por lo que no se admite el gasto de la dotación a la amortización del ejercicio declarada por importe de 3.450 euros.

- A la vista del escrito de alegaciones presentado en fecha 15/11/2017, procede su desestimación, en base a los siguientes argumentos.

- El interesado indica en su escrito que, dadas las características del trabajo desarrollado y por su naturaleza, se debe desplazar constantemente para realizar las tareas de venta de los seguros, siendo indispensable para ello el disponer de un vehículo. En cambio, no se ha aportado nueva documentación que ponga de manifiesto la afectación exclusiva del vehículo a la actividad realizada por el contribuyente, habiéndose acompañado al escrito de alegaciones únicamente los impuestos municipales sobre otros vehículos.

- Por tanto, no cabe admitir la alegación referida a la consideración del vehículo como bien afecto a la actividad económica, incluso dándose la circunstancia de que durante algunos días del ejercicio 2014 el interesado sea titular de otros vehículos diferentes al deducido, no pudiéndose considerar, en cualquier caso, prueba suficiente la existencia de estos otros vehículos, ya que no se pone en cuestión que se esté utilizando el vehículo deducido en

el desarrollo de la actividad económica, sino que dicho uso sea EXCLUSIVO para la actividad, y que por tanto, no se esté simultaneando con la utilización para fines particulares. Dicho uso exclusivo, es el requisito exigido para considerarlo afecto, no habiendo quedado acreditado con la documentación presentada. En este sentido se manifiestan reiteradas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (tales como: V2095-05, V2034-14, V1394-15 y V2703-15).

-En cuando a la referencia realizada por el interesado a la sentencia 357/2010, de 30 de julio, del TSJ de Castilla La Mancha, indicar, por un lado, que se dictó considerando normativa fiscal anterior a la vigente en la tramitación del presente procedimiento de comprobación limitada. Por otro lado, esta sentencia no crea jurisprudencia, toda vez que dicha jurisprudencia se produce sólo ante sentencias del Tribunal Supremo, dictadas en el mismo sentido, por lo que la sentencia citada por el contribuyente no vincula a los órganos de Gestión Tributaria."]

Pues bien, como se desprende de la lectura de la liquidación impugnada la misma se encuentra motivada, cumpliendo lo requisitos del artículo 102 de la LGT y permitiendo conocer al actor los motivos de las liquidaciones practicadas, sin que se le haya generado indefensión material alguna como se demuestra con los recursos y reclamaciones interpuestos frente a las mismas.

Quinto.

En segundo lugar y respecto a la deducibilidad de los gastos referentes al vehículo utilizado por el actor en su profesión de agente de seguros, respecto los que la Administración ha considerado que no ha quedado justificada la afectación en exclusiva a la actividad del automóvil, hay que señalar que cuestión semejante a la presente ha sido resuelta por esta Sala y Sección mediante sentencia de fecha 21 de abril de 2021, dictada en el recurso 1579/2019, donde hemos dicho:

[" SEGUNDO.- Hemos de partir del art. 28.1 de la Ley 35/2006, de 26 de noviembre del IRPF , según el cual "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 art. 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el art. 31 de esta Ley para la estimación objetiva".

Interpretando los arts. 14 y 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades , para que un gasto se considere deducible a los efectos que nos ocupan, los de la determinación de los rendimientos de la actividad económica, se precisa que resulte "necesario" para la actividad profesional y que asimismo tenga una "vinculación o afectación" a dicha actividad.

El art. 106 de la LGT , relativo a las "normas sobre medios y valoración de la prueba", en su apartado núm. 4 -redactado según la Ley 34/2015, de 21 de septiembre-, prevé 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 que cumpla 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 fundamentadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones".

La cuestión litigiosa no versa sobre el reconocimiento de un beneficio fiscal. Si así hubiera sido, incumbiría a quien lo alegara la carga de acreditar las circunstancias constitutivas de su derecho; sin embargo, la discusión litigiosa trata de otros datos con relevancia fiscal que proporciona la persona interesada a fin de cuantificar su deuda tributaria. Los cuales no admiten ser descartados con una mera negativa de la Administración o mediando un criterio inconsistente.

En efecto, aunquela Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en las autoliquidaciones del sujeto pasivo, tampoco -como razonan con carácter general para las declaraciones tributarias las SSTs de 18-6-2009 o 7-10-2010 -, "puede eliminar sin más los datos declarados, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones". Llegado el momento - decimos nosotros- de la comprobación o investigación de los datos consignados en las autoliquidaciones, estos no se pueden rechazar sin más oponiendo la Administración una simple negación o meras conjeturas. Antes bien, a ella incumbe aportar indicios suficientes y serios que expliquen razonablemente su duda o su negación; solo entonces cabrá esperar del sujeto pasivo justificaciones adicionales, en especial si se encuentra en disponibilidad y facilidad para aportar nuevos datos sobre la controversia y también porque la deducción de los gastos se configura legalmente como un derecho subjetivo cuyos hechos constitutivos han de ser probados por quien los alega.

Por lo demás, la carga la prueba exigible al obligado tributario tiene que ponderarse con arreglo a pautas de proporcionalidad que eviten tanto el formalismo enervante como una probatio diabolica.

Hay que reproducir asimismo el art. 22.4 del Reglamento del IRPF (aprobado por RD 439/2007, de 30 de marzo) que, en lo que interesa aquí, dice:

"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: [...]
d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales [...]"

Tercero.

El art. 1.2 del RD 118/2005, de 4 de febrero, por el que se aprobaron los Estatutos Generales de Colegios de Agentes Comerciales de España y de su Consejo General establece que "la profesión de agente comercial se ejercerá por todo aquel que cumpla con los requisitos establecidos en la legislación vigente para obtener dicha calificación y una vez incorporado en calidad de ejerciente al Colegio de Agentes Comerciales donde se encuentre el domicilio profesional único o principal. La incorporación a un Colegio facultará a los Agentes Comerciales para el ejercicio de esta profesión en todo el territorio del Estado".

El agente comercial se define por el art. 2 del citado Reglamento aprobado por el RD 118/2005, de 4 de febrero, como "aquella persona que, actuando como intermediario independiente, se encargue de manera continuada o estable y a cambio de una remuneración, de promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones.

Conforme al art. 1 de la Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre el Contrato de Agencia, en este contrato una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones y se condiciona a la independencia del agente, no teniendo esta condición según el art. 2.1 y 2 de la Ley "los representantes y viajantes de comercio dependientes ni, en general, las personas que se encuentren vinculadas por una relación laboral, sea común o especial, con el empresario por cuya cuenta actúan. [...] Se presumirá que existe dependencia cuando quien se dedique a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, no pueda organizar su actividad profesional ni el tiempo dedicado a la misma conforme a sus propios criterios".

Tenemos dicho en nuestra STSJCV núm. 573/2020, de 30 de junio, que "alos agentes de seguros les alcanza y afecta lo que se prescribe en el art. 1 de la Ley 12/1992, de 27 de mayo sobre Contrato de agencia [...]. El agente de seguros mantiene con la compañía aseguradora un contrato de agencia (arts. 6.1 y 7 Ley 9/1992) que supone la asunción de una actividad de promoción 'de manera continuada o estable' (art. 1 de la Ley 12/1992). De conformidad con lo establecido en el art. 6.1, en relación con el art. 2.1 de la Ley 9/1992, de 30 abril, sobre Mediación en los Seguros privados, son agentes 'las personas físicas o jurídicas que, mediante un contrato de agencia con una entidad aseguradora se comprometen a realizar frente a ésta' las actividades de mediación que son propias del campo del seguro privado. El art. 6.2 de la misma Ley dispone que 'en virtud del contrato de agencia se adquiere la condición de agente de la entidad aseguradora con quien se celebre'.

El art. 7.2 establece que el contrato de los agentes de seguros 'se regirá supletoriamente por las normas generales aplicables al contrato de agencia'. Por ello es obvio que a los agentes de seguros les alcanza y afecta lo que se prescribe en el art. 1 de la Ley 12/1992 sobre Contrato de agencia.

Como señala (la STS) de la Sala Cuarta de lo Social de 14-2-2002 'si el contrato de agencia obliga al agente a desarrollar la actividad que les es propia 'de manera continuada o estable', resulta claro que, en principio y salvo prueba fehaciente en contrario, se ha de entender que el trabajo que normalmente desarrolla un agente de seguros cumple el requisito de la habitualidad que impone el art. 2.1 del Decreto 2530/1970, de 20 de agosto, regulador del RETA. No es necesario, por consiguiente, cuando se trata de agentes de seguros acudir a la determinación de su nivel de ingresos para esclarecer si tal actividad se lleva a cabo o no 'de forma habitual' por el interesado; pues tal habitualidad se desprende del imperativo legal antes citado según el que el trabajo desempeñado por él ha de ser continuado o estable. Sólo si el propio contrato de agencia reduce en buena medida las funciones o actividades a desarrollar por el agente, de forma tal que ponga de manifiesto que se limita a la realización de tareas que exijan una dedicación escasa o de poca relevancia, podría pensarse en la no concurrencia del requisito comentado".

Cuarto.

Sobre las anteriores premisas legales y doctrinales resolveremos las cuestiones litigiosas planteadas en el caso enjuiciado.

El TEAR no tuvo por probado que el reclamante desarrollara una actividad de agente comercial, dijo que no había prueba de tal circunstancia. Sin embargo, además de que el hoy recurrente estaba dado de alta en el epígrafe 712 "agentes de seguros", tiene aportada una certificación de la entidad aseguradora sobre que realiza

para ella tareas de "promoción, intermediación y asesoramiento para la formalización de contratos de seguro privados". No concurren datos que desmientan estos asertos o que apunten a que la actividad del recurrente se desarrollaba en el régimen de dependencia propio de las relaciones laborales.

Por ello se admite como hecho probado que la actividad profesional del recurrente fue la de agente o representante comercial independiente, lo que implicaba 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 como exige para las actividades económicas el art. 27.1 de la Ley del IRPF . De modo que resultan deducibles los gastos asociados a su vehículo de turismo en el IRPF de 2015 por aplicación de la excepción que contempla el art. 22.4.d) del Reglamento del Impuesto , que permite un uso compartido del vehículo sin exigir la afectación exclusiva del mismo a la actividad económica, profesional o empresarial, del obligado tributario.

Tampoco de las actuaciones se infiere algo que desmienta que, durante el ejercicio fiscal de 2015, desarrolló su actividad profesional tanto en la ciudad de Alicante como en otras localidades según los listados aportados, los cuales no se han puesto en duda.

Por consiguiente, a priori no hay reparo en admitir que incurriera en gastos directamente afectados a su actividad con causa sus desplazamientos profesionales. Entre tales gastos habría que incluir -siempre que los documentos acreditativos correspondientes no daten días festivos- los gastos por comidas y aparcamientos, aunque sólo en el importe correspondiente a la del recurrente, no a la de otras personas. Con arreglo a la pauta de proporcionalidad probatoria, ningún sentido tiene que la deducibilidad en este punto se condicione a la expedición de la factura y que no se admitan los tickets de restaurante si permiten identificar el local y la localidad. En efecto, aunque la factura concrete el servicio recibido o el objeto del gasto, poco o nada ilustra sobre la vinculación con la actividad profesional.

Siendo importante subrayar que, a los fines de deducción, es necesario que los tickets reflejen que se trata de establecimientos o aparcamientos de fuera de la ciudad de Alicante.

Por lo que estas alegaciones tienen que ser asumidas."]

Pues bien, no discutiéndose por las partes que el actor se dedica a la actividad de agente comercial resultan deducibles los gastos asociados a su vehículo de turismo en el IRPF de 2014, 2015 y 2016 por aplicación de la excepción que contempla el art. 22.4.d) del Reglamento del IRPF, que permite un uso compartido del vehículo sin exigir la afectación exclusiva del mismo a la actividad económica, profesional o empresarial, del obligado tributario.

Por lo expuesto el presente recurso contencioso-administrativo debe ser estimado, anulando la resolución del TEAR de fecha 27 de febrero de 2020, así como las liquidaciones por IRPF 2014, 2015 y 2016, de fechas, 16 de enero de 2018, 21 de agosto de 2017, y 18 de enero de 2018, ordenado la devolución de las cantidades ingresadas con los correspondientes intereses legales.

Sexto.

Conforme lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA 29/98, conforme redacción dada por la Ley 37/2011, habiéndose estimado la demanda hay que imponer las costas a la parte demandada, si bien, en uso de la facultad que confiere el citado artículo 139 LJCA, se fijan en un máximo de 1500 euros por los honorarios de Abogado y 334,38 euros por los derechos de Procurador.

VISTOS los artículos citados, y demás de general y pertinente aplicación.

FALLO

ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Adolfo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de febrero de 2020, la cual ANULAMOS.

ANULAMOS la liquidación por IRPF 2014, 2015 y 2016, de fechas, 16 de enero de 2018, 21 de agosto de 2017, y 18 de enero de 2018.

ORDENAMOS la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas con los correspondientes intereses legales.

Con expresa imposición de las costas procesales a la demandada con la limitación máxima de 1500 euros por los honorarios de Abogado y 334,38 euros por los derechos de Procurador.

Esta sentencia no es firme y contra la misma cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la LJCA, RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de TREINTA días, a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta, respecto del escrito de preparación planteado ante la Sala 3ª del TS, los criterios orientadores previstos en el Apartado III del acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras consideraciones

extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS (BOE nº 162, de 6 de julio de 2016).

Con certificación literal de la presente devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

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

PUBLICACION.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretaria de la misma. Valencia, en la fecha arriba indicada.

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.