

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087836

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)

Sentencia 1032/2022, de 30 de mayo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 375/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Liberalidades/gasto necesario. *Contratos de renting de varios vehículos.* Afirma la Sala que el fundamento de que parte la Administración al girar las liquidaciones carece de apoyo legal, al estar basado en la aplicación de una norma, la que establece la necesidad de afectación exclusiva de un activo para generar gastos fiscalmente deducibles, ausente del texto legal de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Expuesto lo anterior, en defecto de una cuantificación exacta de la proporción entre trayectos por motivos profesionales y empresariales y distancias totales, la solución del Tribunal es entender que la afectación alcanza, como mínimo, el 50 %, no ya siquiera por tratarse del porcentaje que la Administración queda obligada legalmente a reconocer en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino por razón de que el mismo traduce numéricamente la prueba del derecho de cada litigante. El Tribunal juzga desproporcionada la solución de negar absolutamente el derecho a deducir en defecto de una cuantificación precisa y exacta del grado de afectación a fines empresariales.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.1.e).
Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

PONENTE:

Don Javier Rodríguez Moral.

Magistrados:

Don HERIBERTO ASENCIO CANTISAN
Don JAVIER RODRIGUEZ MORAL
Don GUILLERMO SANCHIS FERNANDEZ-MENSAQUE
Don JOSE ANGEL VAZQUEZ GARCIA
Don EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (SEVILLA)

SENTENCIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE SEVILLA

RECURSO N.º 375/2020

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES.

PRESIDENTE:

D. HERIBERTO ASENCIO CANTISAN

MAGISTRADOS

D. JAVIER RODRÍGUEZ MORAL

D. GUILLERMO SANCHIS FERNÁNDEZ -MENSAQUE

D. JOSÉ ÁNGEL VÁZQUEZ GARCÍA

D. EDUARDO HINOJOSA MARTÍNEZ

En Sevilla, a 30 de mayo de 2022

Vistos por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, los autos correspondientes al recurso con número de autos 375/20 seguido entre las siguientes partes: DEMANDANTE: URGENCIAS ROQUE SAN LEPE S.L., representada por el Procurador/a Sr/a. JIMÉNEZ HERAS ; y DEMANDADA: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO por medio del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, representado y dirigido por la ABOGACÍA DEL ESTADO. Ha sido ponente D. JAVIER RODRÍGUEZ MORAL.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte actora se interpuso recurso contencioso administrativo contra :

a) acuerdo del TEARA de fecha 27 de febrero de 2020 que desestimando la reclamación con número 21-0052-2019 confirmó la liquidación provisional girada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Huelva de la Agencia Tributaria relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 .

b) acuerdo del TEARA de fecha 27 de febrero de 2020 que desestimando la reclamación con número 21-0053-2019 confirmó la liquidación provisional girada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Huelva de la Agencia Tributaria relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2015 .

c) acuerdo del TEARA de fecha 27 de febrero de 2020 que desestimando la reclamación con número 21-0047-2019 confirmó la liquidación provisional girada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Huelva de la Agencia Tributaria relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2016 .

Segundo.

Por la actora se interpuso demanda en la que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estima aplicables al caso, termina suplicando que se anule la resolución recurrida.

Tercero.

Por la parte demandada se contestó a la demanda en escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, terminó suplicando que se desestimase el recurso.

Cuarto.

La votación y fallo tuvo lugar el día señalado 26 de mayo de 2022 , habiéndose observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *CONSIDERACIÓN COMO GASTO DEDUCIBLE DE LAS CUOTAS SATISFECHAS POR LA RECURRENTE EN VIRTUD DE CONTRATOS DE RENTING DE VARIOS VEHÍCULOS.*

Fundada en una valoración de la prueba aportada por la recurrente, conforme al artículo 105 de la Ley General Tributaria, las razones de negativa de la oficina gestora a admitir como gasto fiscalmente deducible las cuotas abonadas en virtud de contratos de renting de dos vehículos se explicitan en los acuerdos resolutorios de los recursos de reposición formulados contra las liquidaciones provisionales:

- en el caso que nos ocupa, el contribuyente pretende deducirse las cuotas relativas a los contratos de renting referentes a los vehículos TOYOTA RAV 4 con matrículaWYF y RANGE ROVER EVOQUE con matrículaRFY.

- es al contribuyente a quien corresponde probar que los citados vehículos están afectos a la realización de la actividad empresarial de la sociedad y que, por tanto, contribuye a la obtención de ingresos, para que se pueda admitir la deducibilidad de las cuotas del contrato de renting. Ello es así conforme a las reglas generales sobre la carga de la prueba que establece el artículo 105 de la Ley General Tributaria, donde se dispone que quien pretende hacer valer su derecho (en este caso es la entidad recurrente quien pretende deducirse un gasto) debe probar los hechos constitutivos del mismo. Al respecto véanse las Consultas Vinculantes V0442-10 de la Dirección General de Tributos de fecha 08-03-2010 o la V4951-16 de fecha 15- 01-2016, y para los contratos de renting, la V0236-07.

- en el presente caso, mas que aportarse pruebas al expediente acreditativas de que ambos vehículos se han utilizado para realizar los desplazamientos relacionados con la actividad empresarial, se intenta justificar que es necesario disponer de dichos vehículos para poder desempeñar todas las tareas propias de la actividad económica. En el recurso presentado simplemente se manifiesta que se acompañarán los los certificados expedidos por las compañías sanitarias o los expedidos por la Dirección General de Tráfico, pero ninguna prueba se aporta justificativa de la realidad de estos desplazamientos.

Respecto al listado de visitas médicas efectuadas, se desconoce el domicilio de los pacientes. En síntesis, puede afirmarse que no se aportan suficientes pruebas que permitan determinar qué parte del kilometraje efectuado por cada uno de los vehículos en el ejercicio está directamente relacionado con el ejercicio de la actividad empresarial.

- la necesidad de contar con uno o varios vehículos dada la obligatoriedad de efectuar traslados a los domicilios de los pacientes, de varias compañías medicas o diversos organismos públicos no acredita que en concreto hayan sido los vehículos TOYOTA RAV 4 con matrículaWYF y RANGE ROVER EVOQUE con matrículaRFY los que hayan efectuado los desplazamientos.

Debe advertirse que , si leemos cuidadosamente los acuerdos del TEARA recurridos judicialmente, el órgano económico-administrativo desestima las reclamaciones , pero no porque asuma la absoluta falta de afectación de los vehículos a la actividad empresarial, sino porque la misma no tiene carácter absoluto ,en ausencia de prueba de su exclusiva utilización al servicio del desarrollo del objeto social.

Añadiremos que este matiz que introduce el TEARA no es irrazonable, visto el esfuerzo desplegado por la recurrente en aras de acreditar la afectación de los vehículos a su actividad de servicios médicos y clínicos , concertados , en su caso, con diversas aseguradoras y que se traducen en visitas con salidas de los centros sanitarios de la firma.

Partimos entonces de que se exige de la recurrente acreditar que los vehículos cedidos merced a los contratos de renting no tienen otro uso que el exclusivamente empresarial,pues la premisa de que parte el TEARA es que si esta afectación a fines empresariales no es absoluta, la deducción de las cuotas satisfechas a la empresa cedente no es legalmente posible.

No es la primera ocasión que el Tribunal disiente del planteamiento de la Administración, que en sentencia de 18 de octubre de 2021(STSJ AND 14413/2021) resolvió una cuestión similar a tenor de las siguientes consideraciones:

" 1º no es enteramente cierto que estemos en presencia de una estricta cuestión de hecho a resolver conforme las reglas de valoración de la prueba, que la recurrente entiende conducen a acreditar razonablemente la afectación exclusiva del vehículo a su actividad profesional.

2º su resolución exige la previa determinación del régimen jurídico aplicable a la afectación de activos, en este caso, un vehículo, a actividades de la empresa, sin que la Sala pueda compartir si más, el planteamiento de la Administración , que hace depender la deducción de los gastos soportados por su uso y mantenimiento de la exclusividad de su uso con fines empresariales.

3º criterio que parece ser resultado de la traslación automática al ámbito del Impuesto sobre Sociedades de las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que de acuerdo con lo previsto en los artículos 29.2 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre y 22.4 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo , aprobatorio de su Reglamento, se resumen en considerar que ningún caso son susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales divisible entre los que se encuentran los vehículos turismo y los ciclomotores. El TEARA da por supuesta una regla general de exigencia de afectación exclusiva de los elementos patrimoniales del contribuyente a su actividad económica, que en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido se modula merced a la presunción legal de afectación al 50% que establece el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre .

4º este planteamiento no es respetuoso con el principio de estanqueidad que rige el ordenamiento impositivo, conforme al cual los tributos que integran nuestro sistema tributario se rigen por su Ley reguladora, tal como dispone el artículo 7.1.d) y e) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre,General Tributaria .

En la sentencia de 13 de junio de 2019 (ROJ:STS 2096/2019) la Sala Tercera ha hecho uso del principio de estanqueidad para justificar el diferente tratamiento de la amortización y, en general, deducción los gastos de

vehículos afectado alternativamente a actividades económicas y privadas, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que a la inversa, por razones de coherencia, justifica la presencia de soluciones autónomas en la esfera de la imposición societaria.

5º y lo cierto es que las normas que rigen la determinación de la base imponible sujeta al Impuesto sobre Sociedades no establecen como condición para la deducción fiscal la afectación exclusiva de los elementos del inmovilizado materia con lo que habremos de concluir que tanto la oficina gestora como el TEARA aplican una regla sin soporte legal. Es más, si la base imponible se determina en función del resultado contable corregido y la afectación parcial de activos es un fenómeno presente en la vida empresarial, es obligado tener presente su indudable contribución a la obtención del beneficio gravado por el tributo societario, aunque lo sea en determinada proporción.

6º es necesario recordar que la relevancia a efectos tributarios de las afectaciones parciales de elementos del inmovilizado ha sido reconocida en vía de consulta por la Dirección General de Tributos.

La resolución vinculante 2215-00 (fecha salida: 04/12/2000) responde que, en la medida en que el vehículo sea utilizado para fines particulares por los socios de la entidad, la parte proporcional de la cuota técnica de amortización, y demás gastos derivados del mismo, correspondiente a este uso no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible de la consultante, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1.a) de la LIS, o lo que es lo mismo, acepta a contrario, la deducción de los gastos proporcionalmente imputables al uso realizado con fines empresariales.

La resolución vinculante 1519-00 (fecha salida: 08/09/2000), a propósito de la consulta elevada por una sociedad dedicada a la prestación de servicios médicos, que planteaba el trato fiscal a recibir por la adquisición de un vehículo para el traslado del personal médico y administrativo de un centro a otro, en relación a las dos siguientes cuestiones: 1. Deducibilidad de los gastos relacionados con el vehículo a adquirir, tales como mantenimiento, suministros y amortizaciones. 2. Si el vehículo a adquirir ha de reunir alguna característica determinada o ha de financiarse de un modo concreto para que pueda ser considerado como un elemento de inmovilizado material afecto, contesta lo siguiente: " De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), "en el régimen 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".

A estos efectos, de acuerdo con los criterios establecidos en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se consideran elementos del inmovilizado aquellos destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa. En este sentido, la cuestión fundamental que se plantea es el destino definitivo que recibirá el vehículo a adquirir. Así, en la medida en que se destine al desarrollo de la actividad ejercida por la consultante para los fines descritos en el escrito de consulta, habrá de integrarse en su inmovilizado material y valorarse, tanto contable como fiscalmente, según el artículo 15 de la LIS, por su precio de adquisición, siendo, por tanto, irrelevantes, las características del vehículo y la fórmula empleada para su financiación. En este supuesto, todos aquellos gastos que se deriven de la afectación del citado vehículo a los fines indicados (tales como los de mantenimiento, reparaciones, suministros o amortizaciones), siempre que estén contabilizados, tendrían la consideración de deducibles en la determinación de la base imponible de la consultante.

No obstante, en el supuesto de que el vehículo sea utilizado o sea susceptible de ser utilizado para fines particulares, tanto de los empleados como del administrador o administradores de la consultante, dicha utilización tendría la consideración de renta del trabajo en especie para los mismos, tal y como dispone el artículo 43.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias, que define aquélla como "la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no supongan un gasto para quien los conceda". En tal caso, sólo procederá imputar al contribuyente una retribución en especie cuando éste tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines. La valoración de esta retribución se determinaría de acuerdo con lo establecido en el artículo 44.1 del citado texto Legal, esto es, en el supuesto de utilización de vehículos automóviles el 20 por 100 anual del coste de adquisición para la entidad consultante, sin perjuicio de que los gastos citados anteriormente producidos por dicho vehículo sean igualmente deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad consultante."

Y la resolución vinculante V0145-08 (fecha salida: 28/01/2008), aborda el tratamiento de los gastos derivados de la utilización del vehículo adquirido por la sociedad consultante para destinarlo a partes iguales a la actividad y para uso particular. en el Impuesto sobre Sociedades, respondiendo que " De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. de 11 de marzo de 2004), en adelante TRLIS, "en el régimen 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".

Si el vehículo está afecto a la actividad de la consultante, tendrá la consideración de activo fijo material y según señala el artículo 11 del TRLIS, "serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material e inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia".

La deducción de los gastos de amortización, como los demás ocasionados por el vehículo está condicionada a que el elemento patrimonial tenga la consideración de inmovilizado afecto a la actividad, lo cual deberá acreditarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

En los hechos aportados en la consulta no se menciona ninguna descripción del usuario del vehículo para usos particulares ni el origen, en su caso, del derecho a tal uso, por lo que la parte proporcional de la amortización y demás gastos correspondientes a este uso, no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible de la entidad consultante, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1 del TRLIS . "

Lo que en aplicación del criterio sentado por el Tribunal en resoluciones anteriores, tiene que conllevar la estimación del recurso, al concluir que el fundamento de que parte la Administración al girar las liquidaciones carece de apoyo legal, al estar basado en la aplicación de una norma -- la que establece la necesidad de afectación exclusiva de un activo para generar gastos fiscalmente deducibles -- ausente del texto legal de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Estimación con los efectos que se describen en el fundamento jurídico siguiente.

Segundo. DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE LOS GASTOS DEDUCIBLES.

Establecido el marco dentro del cual resolver la cuestión planteada, una vez claro que, desde el punto de vista normativo, carece de fundamento requerir de la entidad contribuyente del Impuesto sobre Sociedades la exigencia de afectar exclusivamente a la actividad de su empresa los vehículo arrendados, es posible abordar las cuestiones de hecho que ofrece el recurso planteado.

El Tribunal considera:

1º que la actividad desplegada por la parte recurrente en cumplimiento de la carga de probar los hechos constitutivos del derecho a deducir en su totalidad los gastos satisfechos por la tenencia del vehículo no acredita su afectación completa y exclusiva, tal como pone de manifiesto la contestación a la demanda, que recuerda que toda la justificación alegada se ha efectuado por referencia a las necesidades de su objeto social, consagrado a la realización de toda clase de obras, tanto públicas como privadas, que en los ejercicios en cuestión se centraron en talas de árboles y labores de mantenimiento de montes de gran extensión.

2º que este defecto no constituye un obstáculo para la estimación , siquiera parcial del recurso, en la medida en que la Administración demandada, o más exactamente, el órgano de gestión , al no tener por acreditado documentalmente que los vehículos citados se utilicen exclusivamente en la actividad social, admite implícitamente la existencia de uso empresarial, descrito en la forma expresada , aunque como decimos, sin carácter exclusivo y excluyente de la utilización privada.

3º en defecto de una cuantificación exacta de la proporción entre trayectos por motivos profesionales y empresariales y distancias totales ,la solución del Tribunal es entender que la afectación alcanza , como mínimo, el 50 %, no ya siquiera por tratarse del porcentaje que la Administración queda obligada legalmente a reconocer en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino por razón de que el mismo traduce numéricamente la prueba del derecho de cada litigante. El TEARA admite que la recurrente se beneficia de la presunción legal de afectación establecida en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, admisión que sirve ahora a la Sala para rematar el enjuiciamiento del presente recurso.El Tribunal juzga desproporcionada la solución de negar absolutamente el derecho a deducir en defecto de una cuantificación precisa y exacta del grado de afectación a fines empresariales .

Tercero. COSTAS PROCESALES.

Sin costas, por tratarse de una estimación parcial del recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución

FALLAMOS

Primero.

Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por URGENCIAS ROQUE SAN LEPE S.L., representada por el Procurador/a Sr/a. JIMÉNEZ HERAS contra los acuerdos del TEARA de fecha 27 de febrero de 2020 identificados en el antecedente primero de esta sentencia, que anulamos, así como las liquidaciones provisionales giradas en regularización del Impuesto sobre Sociedades de que traen causa, reconociendo el derecho de la recurrente a que en las que se giren en sustitución de las anuladas la base imponible gravada se calcule considerando gastos fiscalmente deducibles la mitad de las cuotas satisfechas en virtud de los contratos de renting de vehículos a que se refiere este proceso.

Segundo.

Sin imposición del pago de las costas.

Comuníquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede prepararse recurso de casación ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución, en los términos y con las exigencias contenidas en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Y a su tiempo, y con certificación de la presente para su cumplimiento, devuélvase el expediente al lugar de su procedencia.

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.