TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 24 de junio de 2025
Sala 1.ª
R.G. 4214/2024

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Elementos patrimoniales afectos. *Vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías*. Por lo que hace a la presunción de afectación de los vehículos mixtos adaptables, cuya utilización para necesidades privadas pueda considerase accesoria y notoriamente irrelevante, a los efectos del art. 22.4 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF), los criterios a seguir son los siguientes: cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc.) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación de los mismos a la actividad económica de su propietario, deberán presumirse como afectos a la misma; lo que no impedirá que la Administración tributaria pueda negar esa afectación presunta si prueba que se dedican fundamentalmente a un uso particular; y, al revés, cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc.) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación fundamentalmente particular por parte de su propietario, deberán presumirse como no afectos a la actividad económica de que se trate, lo que impedirá la deducibilidad de sus gastos, salvo que el interesado concernido pruebe la dedicación exclusiva del mismo a la actividad económica de que se trate.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por **la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (A.E.A.T.)** , con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 03/10/2023, recaída en las reclamaciones acumuladas nºs. 28-23524-2022 y 28-02707-2023.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 10/01/2024 la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T interpuso el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante TEAR de Madrid) de 03/10/2023, recaída en las reclamaciones acumuladas nºs. 28-23524-2022 y 28-02707-2023, en su día interpuestas por D. Xy (y al que en adelante nos referiremos simplemente como el "Sr. Xy", o "el obligado" o "el interesado" o "la parte"), frente a un acto de liquidación y a un acuerdo sancionador dictados a su cargo por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Montalbán de la Delegación Especial de Madrid, atinentes a su tributación por el I.R.P.F. del año (periodo) 2019.

SEGUNDO.- El Sr. Xy presentó, en régimen de tributación conjunta y en plazo, su declaración-autoliquidación del I.R.P.F del año (periodo) 2019, en la que declaró ejercer la Actividad 504.2 del I.A.E. (Instalaciones de fontanería) en régimen de estimación directa simplificada; actividad que en ese año le había deparado un rendimiento neto reducido de 29.370,87 euros.

TERCERO.- La Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Montalbán (Madrid) inició el 20/06/2022 un procedimiento de comprobación limitada para comprobar esa declaración-autoliquidación del I.R.P.F del Sr. Xy de 2019.

Tras haber instruido ese procedimiento, y haberle abierto al obligado un trámite de audiencia en el que él alegó lo que entendió procedente, y aportó unas fotos del vehículo "Furgoneta Dacia Dokker" matrícula ....XXX, esa Oficina de Gestión dictó el 11/11/2022 a cargo del obligado una resolución que incorporó una liquidación provisional con la que le practicó varias regularizaciones (ajustes), relativas todas ellas a diversos extremos del rendimiento que el Sr. Xy declaró que había obtenido en el año 2019 con su actividad de instalador de fontanería.

Una de esas regularizaciones (ajustes) es a la que alcanza el objeto del presente recurso extraordinario; regularización que consistió en no admitir la deducibilidad fiscal de los gastos relacionados con el vehículo "Furgoneta Dacia Dokker" matrícula ....XXX; regularización que la Oficina de Gestión motivó como sigue:

<< VEHÍCULO. No se consideran deducibles los apuntes relacionados en este Anexo puesto que el 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, no entendiéndose afectos aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante. Esta salvedad no se contempla para los vehículos de turismo, entendiéndose sólo afectos si se utilizan exclusivamente en la actividad, salvo las excepciones del artículo 22.4 del Reglamento (vehículos mixtos destinados al transporte, los destinados a la prestación de servicios de viajeros mediante contraprestación, los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores, los destinados a los desplazamientos profesionales de agentes comerciales y los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad). Por lo tanto, en los demás casos, para que el gasto sea deducible el vehículo debe estar afecto ÚNICA Y EXCLUSIVAMENTE a la actividad. En el mismo sentido se pronuncian las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V0796-07, V1297-07, V1259-07, V1924-08, V1762-08, V2012-08, V4042-16, entre otras.

Las pruebas aportadas por el contribuyente no excluyen el uso del vehículo para necesidades privadas, por lo que no puede considerarse como bien afecto en exclusiva a la actividad económica, y ello determina el rechazo de la deducción de todos los gastos relacionados con el vehículo, como son entre otros los de combustible, mantenimiento, parking o amortizaciones. Asimismo, casi la totalidad de los documentos aportados para la justificación de los gastos de aparcamientos son tiques en lugar de facturas o documentos equivalentes, lo cual constituye otro extremo adicional que determina la no deducibilidad de los gastos justificados mediante los mismos.>>

Motivación que más adelante, al responder a las alegaciones del obligado al respecto, completó como sigue:

<< El contribuyente alega afectación única y exclusiva del vehículo 'Furgoneta Dacia Dokker' (....XXX), siendo el medio de desplazamiento profesional, transporte herramientas y materiales, etc. propios de su actividad, y por ello absolutamente necesario para su trabajo, pues sin el mismo no hubiera sido posible ninguna venta o prestación de servicios. Asimismo, aporta fotografías del vehículo afecto y ficha técnica de otro vehículo turismo de uso personal con uso de distinto carburante. En el caso de los gastos relacionados con vehículos la normativa tributaria es muy clara, y en este sentido solo permite la deducción de dichos gastos cuando el vehículo esté afecto ÚNICA Y EXCLUSIVAMENTE a la actividad.

- En primer lugar, como ya se expuso en la propuesta de liquidación, el artículo 22 del Reglamento del IRPF se establece como elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma, no entendiéndose afectos aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante. Así, el hecho de que el contribuyente utilice dicho vehículo en el desarrollo de la actividad, no impide su destino al uso personal cuando se interrumpe el ejercicio de dicha actividad, en cuyo caso el art. 22.4 del Reglamento del IRPF excluye la afectación a la actividad, salvo que sea alguno de los vehículos que se relacionan en ese precepto, excepción que no resulta de aplicación en este caso. No es de aplicación la excepción prevista para los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, pues esta excepción no es extensible a los vehículos mixtos que, como en el caso contribuyente, se usan para el transporte de herramientas y otros utensilios de la actividad, es decir, que no se destinan al transporte de mercancías (Consulta vinculante V1962-19).

- En segundo lugar, no se pone en duda la necesidad, así como utilización del vehículo para su actividad económica, pero sí el hecho de no quedar probada la afectación exclusiva del mismo a la actividad. Las pruebas aportadas por el contribuyente no son impedimento material o excluyente del uso del vehículo para necesidades privadas, por lo que no puede considerarse como bien afecto en exclusiva a la actividad económica. No puede considerarse prueba suficiente de la utilización exclusiva en la actividad la existencia de otros vehículos destinados al uso familiar (DGT 24-2-00, CV 13-4-15, CV 28-4-15). Consecuencia de lo anterior, la no afectación exclusiva determina la no deducción de todos los gastos relacionados con el vehículo. En el mismo sentido a las consultas citadas en la propuesta de liquidación se pronuncia la Consulta Vinculante V3021-17 de la Dirección General de Tributos.

- Respecto a la carga de la prueba, en el procedimiento inspector, como en todos los procedimientos de aplicación de los tributos, quien quiera hacer valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, tal y como establece el artículo 105.1.de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por ello, a la administración le corresponde la prueba de la realización del hecho imponible y demás elementos determinantes o que sirvan para cuantificar la obligación, la prueba de los hechos extintivos o impeditivos del derecho reclamado, incluso de los que sean favorables al contribuyente. Por el contrario, el obligado tributario ha de probar los hechos que invoque como impeditivos del nacimiento de la obligación tributaria, o los causantes de su extinción, así como los requisitos necesarios para poder beneficiarse de una exención, bonificación, o beneficio fiscal. Son reiterados los pronunciamientos judiciales del Tribunal Supremo que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y de su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen, tales como los requisitos de deducibilidad de los gastos (TS 8-11-04, 11-2-10, 8-11-12). >>

Por otra parte, con causa en las conductas del obligado así regularizadas, esa Oficina de Gestión dictó un acuerdo sancionador .

CUARTO.- Frente a esa resolución con liquidación provisional y a ese acuerdo sancionador, el obligado interpuso dos reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Madrid, que les dio a las mismas los nºs: 28-23524-2022 y 28-02707-2023.

Reclamaciones en las que interesado volvió a aportar unas fotos de la citada Furgoneta Dacia Dokker .

Y reclamaciones que, tras acumularlas, el TEAR de Madrid las estimó en parte mediante una resolución de 03/10/2023; una estimación en parte cuyo alcance estimatorio comprendió al ajuste al que alcanza el objeto del presente recurso extraordinario, el relativo a no admitir la deducibilidad fiscal de los gastos relacionados con el vehículo "Furgoneta Dacia Dokker" matrícula matrícula ....XXX; estimación que conllevó la anulación de tal ajuste, que ese T.E.A.R. motivó como sigue:

<<SÉPTIMO.- En relación a las facturas de combustible aportadas, la Oficina Gestora no considera probada la afectación del vehículo RENAULT DACIA matrícula ...XXX al desarrollo de la actividad como fontanero. La regularización se fundamenta por la Administración en que no queda acreditada la afectación exclusiva a la actividad.

Manifiesta el reclamante, por contra, que el vehículo es utilizado de manera habitual para el transporte de material y herramientas para las obras y reparaciones que realiza en el desarrollo de su actividad, sin que en ningún caso se emplee para necesidades privadas, por lo que considera se trata de un supuesto amparado por la excepción prevista en la letra a) del apartado 4 del referido artículo 22 del RIRPF.

Aporta como prueba de tales extremos fotografías y diversa documentación.

En cuanto a la deducibilidad de los gastos correspondientes a vehículos, para que los mismos sean deducibles, debe quedar acreditada su afectación exclusiva a la actividad económica, lo cual resulta exigible de conformidad con el artículo 22 del Reglamento del IRPF, el cual dispone en sus apartados 2 y siguientes:

"... ""

Pues bien, en el presente caso, procede poner de manifiesto en primer lugar por parte de este Tribunal Regional, que se observa que el reclamante realiza una actividad de fontanería, lo que necesariamente ha de implicar de forma lógica el transporte de las correspondientes herramientas, útiles, ropa de trabajo y materiales, así como de los productos obtenidos, mediante la utilización de los correspondientes vehículos, tal y como se deduce también de las pruebas aportadas por el reclamante. Y, teniendo en cuenta que los vehículos mixtos para el transporte de mercancías se encuentran entre las excepciones contempladas en el apartado 4 del artículo 22 anteriormente citado, los vehículos de tales características deberán entenderse afectos exclusivamente a la actividad económica desarrollada.

En el mencionado vehículo del reclamante concurre, por tanto, la presunción de exclusividad de su utilización en actividades empresariales, por lo que se considerará utilizado para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante cuando se destine al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

En relación a la necesaria constancia de la matrícula en los justificantes aportados, ...

.../...

Dado que por la parte reclamante se ha probado la afectación del vehículo, debe entenderse acreditada la vinculación del gasto con el desarrollo de la actividad profesional, y considerarse por tanto deducible los gastos de combustible y reparaciones de la furgoneta acreditado mediante factura, por lo que se estiman las pretensiones actoras en cuanto a esta cuestión y anularse la regularización practicada en este extremo.

También resultan deducible las tasas de aparcamiento de la zona SER, al venir identificada la matrícula del vehículo, y considerarse el mismo afecto a la actividad desarrollada. >>

QUINTO.- Frente a dicha resolución del TEAR de Madrid, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 10/01/2024 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando al hacerlo las alegaciones y la solicitud siguientes:

<<< PRIMERA.- Cuestión controvertida.

La cuestión controvertida en el presente recurso radica en determinar si los vehículos mixtos utilizados para el transporte de herramientas, útiles, ropa de trabajo y otros materiales de la actividad pueden considerarse "vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías" en el sentido del artículo 22.4.a) RIRPF de cara a su consideración como elementos afectos exclusivamente a la actividad económica para poder admitir la deducibilidad de los gastos asociados a los mismos.

SEGUNDA- Regulación normativa aplicable.

.../...

TERCERA.- Criterio de la DGT contrario a la afectación exclusiva.

Según la Oficina gestora, en aplicación del criterio de la DGT (V1962-2019 Y V2740- 2007), el transporte de personal, herramientas y utensilios de la actividad no puede considerarse "transporte de mercancías' a los efectos de la aplicación de la excepción prevista en el arto 22.4.a) RIRPF. En aplicación de este criterio (refiriéndose al caso concreto de una furgoneta empleada en la actividad de instalaciones eléctricas y fontanería), la afectación exclusiva no opera automáticamente, sino que debe acreditarse por el obligado tributario, "dado que la actividad desarrollada no se encuentra entre las excepciones contempladas en el apartado 4 anteriormente citado, ni es de aplicación la excepción prevista para los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, pues esta excepción no es extensible a los vehículos mixtos que. como en el caso consultado. se usan para el transporte del personal. herramientas v otros utensilios de la actividad. es decir. que no se destinan al transporte de mercancías."

CUARTA- Resoluciones de otros TEAR favorables a la afectación exclusiva.

En contra del criterio de la DGT se han pronunciado varios Tribunales Económico Administrativos regionales ...

.../...

QUINTA.- Consideraciones adicionales.

A los efectos de la interpretación del precepto 22.4.a) del RIRPF, entiende este Departamento que, el hecho de que en la norma se contenga una regulación específica sobre la afectación a la actividad económica de vehículos se debe a que, siendo elementos indivisibles, son susceptibles de empleo para fines tanto empresariales como privados.

El objetivo del establecimiento de presunciones como las que se prevén en el precepto a interpretar, es el de simplificar y dilucidar aquellos casos en los que el vehículo en cuestión se encuentra clara e indubitadamente vinculado a la actividad empresarial, siendo dicho vehículo el objeto de actividad o el instrumento básico e indispensable para la misma. Estos son los casos excepcionados de los apartados a) a e) del artículo 22.4 RIRIPF. En concreto: "...."

Si como pretende el obligado tributario y se desprende de la resolución impugnada, se ampliase el espectro de aplicación de la excepción a otros supuestos. se estaría desvirtuando el espíritu de la norma, en el sentido de dar cabida a la deducibilidad de los gastos de vehículos sin necesidad de acreditar su afectación exclusiva a la actividad.

Fuera de los supuestos mencionados, los obligados tributarios también podrán deducir los gastos asociados a vehículos de turismo o mixtos (es decir, no queda excluida la posibilidad de deducción), pero requiere un mínimo esfuerzo probatorio por parte de quien pretende ejercitar el derecho a la deducción (ex articulo 105 LGT), de que dedica el vehículo en cuestión a la realización exclusiva de actividad económica.

Si por el contrario lo dedica a la actividad económica y a fines privados, la aplicación de la excepción del artículo 22.4 RIRPR implicaría un trato de favor de estos profesionales frente al resto, y abriría la puerta a la deducibilidad íntegra de gastos asociados a turismos en prácticamente cualquier actividad profesional o empresarial, sin necesidad de acreditar su afectación exclusiva (en contra de lo dispuesto por la Ley y el Reglamento).

El tenor literal de la norma expresa "transporte de mercancías"'. Puesto en relación con los restantes apartados del mismo artículo, se deduce claramente que se está haciendo referencia a una actividad económica en concreto. que es el transporte de mercancías. A diferencia de lo que interpretan los TEAR. no hay que poner el foco de atención en el objeto del transporte (mercancía como género vendible por oposición a útiles. herramientas ....). sino que hay que ponerlo en la actividad en la que se está empleando el vehículo.

Así pues, la actividad de transporte de mercancías es asimilable a las actividades referenciadas en el resto de apartados del artículo 22.4 RIRIPF (servicios de trasporte de viajeros, enseñanza de conductores, desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales, vehículos objeto de cesión). Todo ello, de conformidad con los criterios interpretativos de los artículos 12 LGT Y 3.1 ce (interpretación literal, contextual y teleológica).

Si, por el contrario, se extendiese la aplicación de la excepción a otro tipo de actividades distintas (fontanería, instalaciones eléctricas, albañilería, ...), amén de realizar una interpretación extensiva de la norma, se estaría infringiendo la reserva de ley tributaria para casos de deducciones y demás beneficios fiscales del artículo 8.d) LGT.

CONCLUSIÓN

En consecuencia, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEAR en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de determinar que:

La presunción de afectación exclusiva a la actividad económica de "vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías" (artículo 22.4.a) RIRPF) debe entenderse referida únicamente a aquellos vehículos mixtos que se destinen a la actividad empresarial de transporte de mercancías. Por consiguiente, la presunción no se aplicará a vehículos que se destinen a otras actividades distintas, aun cuando en estas otras actividades los vehículos se dediquen al transporte de útiles, materiales o herramientas, de modo que, en estos otros casos, el obligado deberá acreditar la afectación exclusiva. >>>

SEXTO.- El TEAR de Madrid notificó la interposición de tal recurso extraordinario al obligado, que en su día había ostentado ante el TEAR la condición de interesado, cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del art. 242.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuviera a bien.

Trámite en el que el obligado presentó en 21 de mayo de 2024 las alegaciones siguientes :

< SEGUNDA (II).- Los argumentos y fundamentos de las alegaciones de contrario se basan únicamente en un "CRITERIO" de la Dirección General de Tributos, en el cual se indica que el transporte de personal, herramientas y utensilios de la actividad no puede considerarse "transporte de mercancías" a los efectos de la aplicación de la excepción prevista en el art. 22.4 a) RIRPF.

TERCERA (III).- Esta parte se opone a la interpretación referida por la administración, ya que de la simple lectura del precepto se puede determinar que el LEGISLADOR, al momento de incluir dicha excepción, pudo haber utilizado la expresión "actividad de transporte de mercancías" si hubiera querido acotar dicha excepción únicamente a esa actividad económica.

El artículo deja claro que la excepción hace referencia a "(..) los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías (..)" y no a la actividad de transporte de mercancías.

Si consultamos la RAE y tenemos en cuenta el contenido de las palabras, se observa que el legislador NO está queriendo limitar la excepción a la actividad de transporte.

De una interpretación literal del precepto legal, nos lleva a determinar que el artículo 22.4 a) RIRPF no especifica que la excepción está restringida únicamente a la actividad de transporte de mercancías. Una interpretación literal sugiere que cualquier actividad que utilice un vehículo mixto para el transporte de mercancías debe beneficiarse de esta excepción.

Desde un punto de vista del principio de interpretación teleológica, el cual implica que las normas deben interpretarse según el objetivo y la finalidad que persiguen. En este caso, la finalidad de la excepción del art. 22.4 a) RIRPF es facilitar el uso de vehículos mixtos en actividades empresariales, permitiendo la deducción de los gastos relacionados con dichos vehículos, siempre y cuando sean utilizados en el desarrollo de una actividad económica,

El TEAC ha sostenido que las excepciones y beneficios fiscales deben interpretarse de manera que se garantice el desarrollo de la actividad económica y no se limite de manera injustificada. La Resolución del TEAC de 30 de noviembre de 2017 establece que la interpretación de las normas fiscales debe favorecer la consecución de la finalidad económica prevista,

Nuestro Tribunal Supremo, en su Sentencia de 12 de diciembre de 2007 (recurso n° 4656/2003), ha manifestado que las normas fiscales que establecen beneficios o exenciones deben interpretarse de manera razonable y acorde con la finalidad de la norma, Restringir la deducción de los vehículos mixtos solo a la actividad de transporte de mercancías sería contrario a la finalidad de la norma.

Llegado al absurdo, imaginemos una empresa de construcción que utiliza un vehículo mixto para transportar materiales de construcción (mercancías) y herramientas (utensilios de la actividad). Según la interpretación administrativa, este vehículo no sería considerado dentro de la excepción del art. 22.4 a) RIRPF porque también transporta herramientas, lo cual es una interpretación restrictiva y no ajustada al propósito de la norma. >

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

.

SEGUNDO.- La Directora recurrente considera erróneo lo que sobre la cuestión que nos va a ocupar resolvió el TEAR de Madrid, cuando dijo que:

< Pues bien, en el presente caso, procede poner de manifiesto en primer lugar por parte de este Tribunal Regional, que se observa que el reclamante realiza una actividad de fontanería, lo que necesariamente ha de implicar de forma lógica el transporte de las correspondientes herramientas, útiles, ropa de trabajo y materiales, así como de los productos obtenidos, mediante la utilización de los correspondientes vehículos, tal y como se deduce también de las pruebas aportadas por el reclamante. Y, teniendo en cuenta que los vehículos mixtos para el transporte de mercancías se encuentran entre las excepciones contempladas en el apartado 4 del artículo 22 anteriormente citado, los vehículos de tales características deberán entenderse afectos exclusivamente a la actividad económica desarrollada.

En el mencionado vehículo del reclamante concurre, por tanto, la presunción de exclusividad de su utilización en actividades empresariales, por lo que se considerará utilizado para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante cuando se destine al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

En relación a la necesaria constancia de la matrícula en los justificantes aportados, ...

.../...

Dado que por la parte reclamante se ha probado la afectación del vehículo, debe entenderse acreditada la vinculación del gasto con el desarrollo de la actividad profesional, considerarse por tanto deducible los gastos de combustible y reparaciones de la furgoneta acreditado mediante factura, por lo que se estiman las pretensiones actoras en cuanto a esta cuestión y anularse la regularización practicada en este extremo. >

Porque, a juicio de la Directora-:

< En síntesis. Las reglas sobre la deducibilidad de gastos para la determinación de los RAE, en relación con los vehículos, determinan lo siguiente:

Regla general: Será deducibles los gastos asociados a bienes que se encuentren afectos a la AE (art. 29 LIRPF).

Regla especial para vehículos (art. 22.4 RIRPF): Serán deducibles los gastos asociados a vehículos respecto de los que el obligado acredite la utilización de forma única y exclusiva para fines profesionales o empresariales.

Excepción a la regla especial de vehículos (art. 22.4.a) RIRPF): Se entenderá afectos exclusivamente a la AE (siendo sus gastos deducibles), los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías. También hay otras excepciones en los apartados b) a e) del arto 22.4 RIRPF, que no se relacionan aquí por simplicidad, al no ser objeto de la cuestión que nos ocupa. En estos casos excepcionados de la regla general, el reglamento establece que la utilización para necesidades privadas es accesoria y notoriamente irrelevante, por lo que no impide que se les considere elementos patrimoniales afectos exclusivamente a la actividad económica en el sentido de los artículos 29.2 LIRPF Y 22.2 RIRPF.

TERCERA.- Criterio de la DGT contrario a la afectación exclusiva.

Según la Oficina gestora, en aplicación del criterio de la DGT (V1962-2019 Y V2740- 2007), el transporte de personal, herramientas y utensilios de la actividad no puede considerarse "transporte de mercancías" a los efectos de la aplicación de la excepción prevista en el arto 22.4.a) RIRPF.

En aplicación de este criterio (refiriéndose al caso concreto de una furgoneta empleada en la actividad de instalaciones eléctricas y fontanería), la afectación exclusiva no opera automáticamente, sino que debe acreditarse por el obligado tributario, "dado que la actividad desarrollada no se encuentra entre las excepciones contempladas en el apartado 4 anteriormente citado, ni es de aplicación la excepción prevista para los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, pues esta excepción no es extensible a los vehículos mixtos que, como en el caso consultado. se usan para el transporte del personal. herramientas v otros utensilios de la actividad, es decir, que no se destinan al transporte de mercancías."

CUARTA- Resoluciones de otros TEAR favorables a la afectación exclusiva.

En contra del criterio de la DGT se han pronunciado varios Tribunales Económico[1]Administrativos regionales, al entender que la mención de "vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías que efectúa el art.o 22.4.a del RIRPF sí resulta aplicable a los vehículos mixtos que se usan para el transporte de útiles, materiales y ia herramientas de otras actividades empresariales.

.../...

QUINTA.- Consideraciones adicionales.

A los efectos de la interpretación del precepto 22.4.a) del RIRPF, entiende este Departamento que, el hecho de que en la norma se contenga una regulación específica sobre la afectación a la actividad económica de vehículos se debe a que, siendo elementos indivisibles, son susceptibles de empleo para fines tanto empresariales como privados.

El objetivo del establecimiento de presunciones como las que se prevén en el precepto a interpretar, es el de simplificar y dilucidar aquellos casos en los que el vehículo en cuestión se encuentra clara e indubitadamente vinculado a la actividad empresarial, siendo dicho vehículo el objeto de actividad o el instrumento básico e indispensable para la misma. Estos son los casos excepcionados de los apartados a) a e) del artIculo 22.4 RIRIPF. En concreto:

"..."

Si, como pretende el obligado tributario y se desprende de la resolución impugnada, se ampliase el espectro de aplicación de la excepción a otros supuestos. se estaría desvirtuando el espíritu de la norma, en el sentido de dar cabida a la deducibilidad de los gastos de vehículos sin necesidad de acreditar su afectación exclusiva a la actividad.

Fuera de los supuestos mencionados, los obligados tributarios también podrán deducir los gastos asociados a vehículos de turismo o mixtos (es decir, no queda excluida la posibilidad de deducción), pero requiere un mínimo esfuerzo probatorio por parte de quien pretende ejercitar el derecho a la deducción (ex articulo 105 LGT), de que dedica el vehículo en cuestión a la realización exclusiva de actividad económica.

Si por el contrario lo dedica a la actividad económica y a fines privados, la aplicación de la excepción del artículo 22.4 RIRPR implicaría un trato de favor de estos profesionales frente al resto, y abriría la puerta a la deducibilidad íntegra de gastos asociados a turismos en prácticamente cualquier actividad profesional o empresarial, sin necesidad de acreditar su afectación exclusiva (en contra de lo dispuesto por la Ley y el Reglamento).

El tenor literal de la norma expresa "transporte de mercancías". Puesto en relación con los restantes apartados del mismo artículo, se deduce claramente que se está haciendo referencia a una actividad económica en concreto, que es el transporte de mercancías. A diferencia de lo que interpretan los TEAR, no hay que poner el foco de atención en el objeto del transporte (mercancía como género vendible por oposición a útiles, herramientas ....), sino que hay que ponerlo en la actividad en la que se está empleando el vehículo.

Así pues, la actividad de transporte de mercancías es asimilable a las actividades referenciadas en el resto de apartados del artículo 22.4 RIRIPF (servicios de trasporte de viajeros, enseñanza de conductores, desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales, vehículos objeto de cesión). Todo ello, de conformidad con los criterios interpretativos de los artículos 12 LGT y 3.1 CC (interpretación literal, contextual y teleológica).

Si, por el contrario, se extendiese la aplicación de la excepción a otro tipo de actividades distintas (fontanería, instalaciones eléctricas, albañilería, ..., amén de realizar una interpretación extensiva de la norma, se estaría infringiendo la reserva de ley tributaria para casos de deducciones y demás beneficios fiscales del artículo 8.d LGT.

CONCLUSIÓN

En consecuencia, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEAR en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de determinar que:

La presunción de afectación exclusiva a la actividad económica de "vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías" (artículo 22.4.a) RIRPF) debe entenderse referida únicamente a aquellos vehículos mixtos que se destinen a la actividad empresarial de transporte de mercancías. Por consiguiente, la presunción no se aplicará a vehículos que se destinen a otras actividades distintas, aun cuando en estas otras actividades los vehículos se dediquen al transporte de útiles, materiales o herramientas, de modo que, en estos otros casos, el obligado deberá acreditar la afectación exclusiva. >

Por lo que la cuestión a resolver se centra en cómo funciona la deducibilidad de los gastos ocasionados por los vehículos de uso mixto en el ámbito de los rendimientos de las actividades económicas en el I.R.P.F.

TERCERO.- La regulación normativa de la cuestión, en la que la norma legal apela a su desarrollo reglamentario, y la del Reglamento llama a su vez a otra norma extra-tributaria es como sigue.

Los arts. 28.1 y 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F. disponen lo siguiente:

"Artículo 28. Reglas generales de cálculo del rendimiento neto.

1. 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.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

Artículo 29. Elementos patrimoniales afectos.

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) Cualesquiera 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."

Mientras que el art. 22 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007, de 30 de marzo) reza que:

"Artículo 22. Elementos patrimoniales afectos a una actividad.

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.

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.

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»."

Ese R.D. Leg. 339/1990, de 2 de marzo, al que se apela en ese último párrafo de ese art. 22.4 del Reglamento, fue derogado por el actualmente vigente R.D. Leg. 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial; no obstante, ambos Textos Refundidos, el derogado y el actualmente vigente, definen a los vehículos mixtos de la misma forma.

El derogado, en su Anexo I:

"A los efectos de esta Ley y sus disposiciones complementarias, se entiende por:

26. Vehículo mixto adaptable: Automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de 9, incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos."

Y el actual en su Anexo I *"Conceptos básicos":*

"A los efectos de esta ley y sus disposiciones complementarias, se entiende por:

19. Vehículo mixto adaptable. Automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de nueve incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos."

Una regulación, ciertamente enrevesada, que supone la existencia de las **reglas siguientes:**

Iª.- Que sólo son deducibles los gastos ocasionados por los bienes afectos a la actividad económica de que se trate.

IIª.- Que sólo pueden considerarse bienes afectos a la actividad los que se utilicen para los fines de la misma.

IIIª.- Que se entenderán como bienes no afectados los que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas (art. 22.2.1º del Reglamento); lo que lleva a considerar como bienes no afectados todos aquellos que tengan tal uso simultáneo y que sean indivisibles (último inciso del art. 22.3 del Reglamento), como ocurre con los turismos, que quedan excluidos de una posible afectación parcial (art. 22.3 del Reglamento), que sí puede darse en otros elementos que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad y en los que se entiende la afectación limitada a la parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad

IVª.- Que, sin perjuicio de la regla IIIª anterior, se presumirán también afectos los bienes adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad, que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad, lo que determinará que esa utilización para necesidades privadas se considere accesoria y notoriamente irrelevante (primer párrafo del apartado 4 del art. 22 del Reglamento).

Vª.- Que esa la regla IVª anterior, que permite presumir como afectos a los bienes cuya utilización para necesidades privadas pueda considerase accesoria y notoriamente irrelevante, no rige primero y pasa después a regir otra vez, para los específicos supuestos que recogen los párrafos segundo y siguientes del apartado 4 del art. 22 del Reglamento:

"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»."

Por tanto, esta regla Vª contiene primero **una excepción** de la regla IVª, que expulsa de la presunción de afectación de ésta (de la IVª) a los vehículos de turismo -en lo que aquí interesa-, y luego **una contra-excepción** de tal excepción, para presumir la afectación de los vehículos de turismo que tienen una evidente, inequívoca e imprescindible utilización empresarial, como los taxis, o los de los agentes comerciales, y otros.

Una excepción y una contra-excepción que tienen unas teleologías diáfanas que son: **(I)** la de impedir con carácter general que las personas físicas con actividades económicas puedan deducirse los gastos de los vehículos de turismo y los mixtos que puedan usar y usen para actividades particulares y no empresariales; porque los demás contribuyentes por el I.R.P.F. no pueden deducirse nunca tales gastos; y **(II)** anular ese impedimento de tal deducibilidad, cuando los vehículos en cuestión sean vehículos como se ha dicho que van a tener y tienen una evidente, inequívoca e imprescindible utilización empresarial (taxis y otros).

Y una regulación que viene de lejos, pues ya el art. 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias venía a disponer lo mismo que ahora dispone el art. 29 de la Ley 35/2006, y el Reglamento que desarrollaba la Ley 40/1998, el R.D. 214/1999, de 5 de febrero, venía a recoger en su art. 21 lo mismo que ahora recoge el actual Reglamento en ese art. 22 antes trascrito, y como prueba baste con reproducir lo que disponía el art. 21.4 del Reglamento del R.D. 214/1999:

"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»."

Y una regulación con la que, **por lo que a los vehículos mixtos de profesionales de ciertos gremios** se refiere, la Administración ha venido manteniendo **un criterio que ya explicitó la D.G.T. en una lejana Consulta de 30/01/2001** (nº. 160/2001)

< Descripción sucinta de los hechos:

El consultante realiza la actividad de albañilería (epígrafe IAE: 505.6), tributando en el régimen de estimación directa (modalidad simplificada) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

En el desarrollo de la actividad -para el transporte de materiales, andamios, herramientas, etc.- utiliza un vehículo mixto, el cual destina a necesidades privadas en días u horas inhábiles durante los que se interrumpe el ejercicio de la actividad.

Cuestión planteada:

- Deducción en el IRPF de los gastos de reparación, mantenimiento, financiación y amortización del citado vehículo.

- Deducción en el IVA de las cuotas soportadas en la reparación y mantenimiento del vehículo.

Contestación:

La determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad se recoge en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF otras Normas Tributarias, y en el artículo 21 de su Reglamento (aporbado por RD 214/1999), artículo este último que en sus apartados 2 y 4 establece lo siguiente:

«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 Aquellos 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.

(...)

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 .»

El citado Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990 define el vehículo mixto como «automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de nueve incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos».

Por su parte, el diccionario de la Real Academia Española define las mercancías como: «Todo género vendible», «cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta».

En el mismo sentido, el Plan General de Contabilidad define las mercaderías (mercancías) como «cosas adquiridas por la empresa y destinadas a la venta sin transformación».

De acuerdo con lo expuesto, en el caso consultado no puede entenderse como exclusivamente afecto el vehículo mixto destinado al traslado de andamios y demás materiales o utensilios, al ser utilizado también (aunque sea de manera accesoria) para fines particulares, ya que no se destina al transporte de mercancías. Para que este vehículo tuviera la consideración de elemento patrimonial afecto, sería necesaria la utilización exclusiva para fines de la actividad empresarial.

En consecuencia, al no tratarse de un elemento patrimonial afecto y al no ser susceptible de afectación parcial -tal como dispone el apartado 3 del mencionado art. 21 para los elementos patrimoniales indivisibles-, no serán deducibles ni en todo ni en parte los gastos de reparación, mantenimiento, financiación y amortización del vehículo.

Por lo que se refiere al IVA, el artículo 95 de su Ley reguladora (Ley 37, de 28 de diciembre) establece lo siguiente:

«Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

(...)

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

(...)

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.

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

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

a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.

(...)

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

(...)

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

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

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

2.º Combustibles, carburantes, lubrificantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.

4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.»

Conforme con lo dispuesto en el artículo transcrito, y teniendo en cuenta el criterio antes señalado sobre la no consideración de exclusivamente afecto del vehículo mixto destinado al transporte de andamios y demás materiales o utensilios (pues no se trata de mercancías), cabe concluir que las cuotas del IVA soportadas o satisfechas por la reparación y mantenimiento del vehículo serán deducibles en la proporción del 50 por 100, en aplicación de la presunción recogida en la regla 2.ª del artículo 95.Tres de la Ley del IVA, pudiendo aplicarse un porcentaje mayor si se acredita por el sujeto pasivo un mayor grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial.

Todo lo cual, con el alcance previsto en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria, según redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, comunico a Vd. para su conocimiento. >

En suma, y por lo que aquí interesa, una doctrina según la cual la contra-excepción que actualmente contempla el art. 22.4.a) del Reglamento, que permite presumir la afectación a la actividad, con lo que ello conlleva, de los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, sólo rige para los vehículos mixtos empleados en una actividad de transporte de mercancías.

CUARTO.- Lo que coloquialmente se conocen como "furgonetas", las furgonetas de los albañiles (caso de esa consulta de la DGT de 2001), de los fontaneros (caso del recurso que aquí nos ocupa), de los pintores, y de otros muchos profesionales de las actividades y gremios más diversos, en buena parte de los casos, pero no siempre, rotuladas en su exterior con referencias inequívocas a la actividad de que se trate, son unos *"vehículos mixtos adaptables"* de los T.R.'s de la Ley de Tráfico; aunque, en lo que sigue, y por simplificar, nos vamos a referir a esos vehículos mixtos adaptables como "furgonetas".

Y esa regulación que acabamos de exponer y esa doctrina de la DGT al respecto, han determinado que, por lo que hace a la deducibilidad de los gastos de las furgonetas de esos profesionales en sede el I.R.P.F., la Administración tributaria haya venido actuando, y lo siga haciendo, como se explica a continuación.

Como, con ese criterio de la Administración tributaria expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, esos profesionales no se dedican a una actividad de transporte de mercancías, sus furgonetas no están comprendidas en la contra-excepción que actualmente contempla el art. 22.4.a) del Reglamento, que permite presumir la afectación de las mismas a la actividad, con lo que, en principio hay que considerarlas como bienes no afectos, con lo que los gastos ocasionadas por las mismas sólo serán deducibles si el obligado concernido prueba la afectación exclusiva de su furgoneta a su actividad; una prueba no imposible, pero ciertamente difícil y complicada de articular, porque se trata de acreditar que la furgoneta de que se trate se utiliza sólo y exclusivamente para la actividad, y una prueba que, dada su dificultad, en un grandísimo número de casos los profesionales concernidos no consiguen aportar, con la consecuencia de que la Administración termina considerando sus furgonetas como bienes no afectos, y no admite la deducibilidad de los gastos ocasionados por las mismas a la hora de cuantificar los rendimientos de su actividad económica.

Manera de proceder al respecto de la Administración tributaria que es precisamente la que la Directora recurrente pretende que fijemos como criterio procedente, y que sea al que deberá seguirse.

Un criterio y una manera de proceder al respecto de la Administración tributaria que, además de por el T.E.A.R. de Madrid en la resolución de 03/10/2023 que ha dado lugar al presente recurso extraordinario, han sido rechazados en varias ocasiones por otros T.E.A.R.'s como también el de Madrid en la resolución de 28/7/2022 (RG 28-15849-2021), el TEAR de Cataluña, en su resolución de 22/11/2013 (RG 43/00798/2010), que reitera el expresado en su resolución de 25/3/2011 (R.G 17/600/2007), y el TEAR de Castilla-La Mancha en su resolución de 26/4/2017 (RG 45/02118/2013), resoluciones que la propia Directora de Gestión recoge en su recurso con la motivación de lo resuelto, .

QUINTO.- El problema que nos ocupa alcanza a cuál deba ser la correcta interpretación de lo dispuesto en esos incisos del art. 22.4 del Reglamento del Impuesto, que con idéntica redacción estaban ya en el art. 21.4 del Reglamento del I.R.P.F. del R.D. 214/1999, de 5 de febrero, y que integran la contra-excepción

que excepciona la aplicación de la excepción de la regla IVª de antes -recuérdese-, excepción que expulsa de la presunción de afectación de esa regla IVª a los vehículos de turismo.

Pues, para la Directora recurrente uno de esos incisos, el que dispone: *"a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías",* ha de interpretarse como sigue:

< El tenor literal de la norma expresa "transporte de mercancías". Puesto en relación con los restantes apartados del mismo artículo, se deduce claramente que se está haciendo referencia a una actividad económica en concreto, que es el transporte de mercancías. A diferencia de lo que interpretan los TEAR, no hay que poner el foco de atención en el objeto del transporte (mercancía como género vendible por oposición a útiles, herramientas ....), sino que hay que ponerlo en la actividad en la que se está empleando el vehículo.

Así pues, la actividad de transporte de mercancías es asimilable a las actividades referenciadas en el resto de apartados del artículo 22.4 RIRIPF (servicios de trasporte de viajeros, enseñanza de conductores, desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales, vehículos objeto de cesión). >

Lo que la lleva a solicitar a este Tribunal en su CONCLUSIÓN que fijemos el criterio de que:

< La presunción de afectación exclusiva a la actividad económica de "vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías" (artículo 22.4.a) RIRPF) debe entenderse referida únicamente a aquellos vehículos mixtos que se destinen a la actividad empresarial de transporte de mercancías. >

Una interpretación y un criterio que este Tribunal Central no puede compartir, porque ni siquiera esa mera interpretación literal de tal inciso, interpretación literal que es la que ella invoca, **permite aceptar la conclusión que la Directora recurrente propugna.**

La actividad empresarial de transporte de mercancías es inequívocamente la del Epígrafe IAE 772 *"Transporte de mercancías por carretera",* que coincide con el 4941 del CNAE, y que comprende el transporte (regular o no, urbano e interurbano) de mercancías en camiones o vehículos similares, así como los servicios de mudanzas; por tanto, el transporte de mercancías de otros, de mercancías propiedad de los que contraten el correspondiente servicio de transporte.

Es decir, que para la Directora recurrente, sólo pueden deducirse los gastos de las furgonetas los que las dediquen al transporte de mercancías de otros, de terceros.

Con ese criterio, si alguien, por ejemplo, se dedica a transportar fruta propiedad de terceros con una furgoneta, ése sí que podría deducirse los gastos de la misma, porque tiene una "actividad de transporte"; pero si esa misma furgoneta pertenece a un frutero que la dedica a llevar la fruta que adquiere en el Mercado Central o a agricultores en el campo para llevarla desde esos puntos a su frutería para venderla al público, éste ya no podría deducirse los gastos de su furgoneta, porque él no tiene una "actividad de transporte", su actividad es la de "frutero" (Epígrafe 641 IAE *"Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos"*).

Algo que este Tribunal Central no comparte.

Pues, atendiendo a la pura literalidad de la norma, resulta que la interpretación la Directora hace se aparta de lo que la norma literalmente dice, porque debe repararse en que la letra a) del art. 22.4 del Reglamento habla de *"los vehículos mixtos* ***destinados*** *al transporte de mercancías";* y lo cierto es que tanto ese transportista de fruta como ese frutero tienen sus furgonetas destinadas al transporte de fruta y a nada más (ni personas, ni herramientas, etc. ...).

Lo que conlleva la desestimación del concreto criterio que la Directora de Gestión propugna.

SEXTO.- Pero lo que hemos concluido en el Fundamento de Derecho anterior, no da respuesta a la procedencia de aceptar, o no, la deducibilidad fiscal de los gastos de las "furgonetas" de los profesionales de las actividades y gremios más diversos: albañiles (caso de esa consulta de la DGT de 2001 del Fundamento de Derecho tercero), de los fontaneros (caso del recurso que aquí nos ocupa), y de otros muchos; que es la cuestión que en el fondo nos ha sometido La Directora recurrente con el recurso extraordinario que nos ocupa, y sobre la que -ex. art. 239.1 de la Ley 58/2003- debemos pronunciarnos en la presente resolución.

El trasfondo del problema que nos ocupa es la muy lógica y razonable preocupación del legislador por impedir con carácter general que las personas físicas con actividades económicas puedan deducirse los gastos de los vehículos de turismo y de los mixtos que puedan usar y usen para actividades particulares y no empresariales; porque los demás contribuyentes por el I.R.P.F. no pueden deducirse nunca tales gastos; y para ello reguló y regula la cuestión, y lo hizo ya desde 1999 en los términos en los que lo ha hecho, y que nos vienen ocupando.

Pues bien, los problemas de la deducibilidad de los gastos de las furgonetas de esos profesionales, y otros casos que pueden buscarse, y luego mencionaremos algunos bastante significativos, tienen una causa última, que es, dicho ello con el respeto que el legislador nos merece, que quizás no fuera muy correcto lo que hizo el legislador de 1999, el del R.D. 214/1999, de 5 de febrero, que redactó la norma original cuya redacción se conserva en el actual art. 22.4 del Reglamento, cuando asimiló de manera directa y omnicomprensiva a todos los vehículos mixtos como turismos, lo que hizo con ese párrafo que dispone:

"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»."

T.R. de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial que contiene, además de otras muchas, las siguientes definiciones:

"19. Automóvil: Vehículo de motor que sirve, normalmente, para el transporte de personas o cosas, o de ambas a la vez, o para la tracción de otros vehículos con aquel fin. Se excluyen de esta definición los vehículos especiales.

22. Turismo: Automóvil destinado al transporte de personas que tenga, por lo menos, cuatro ruedas y que tenga, además del asiento del conductor, ocho plazas como máximo. 24. Autobús o autocar: Automóvil que tenga más de 9 plazas incluida la del conductor, ...

26. Vehículo mixto adaptable: Automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de 9, incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos."

Y con esas definiciones, el legislador asimiló a todos los vehículos mixtos a turismos, cuando hay muchos vehículos mixtos que objetivamente están muy lejos de ser turismos, como ocurre de manera harto elocuente con los coches fúnebres -que son vehículos mixtos adaptables-, pero que son vehículos mixtos que mal pueden asimilarse a turismos.

Por ello, este Tribunal entiende que lo que hay que hacer es **interpretar ese art. 22.4 del Reglamento** del Impuesto sin desmenuzarlo, sino **contemplándolo en su conjunto, e interpretarlo a la luz del canon hermenéutico del espíritu y finalidad de las normas,** que es el que el propio art. 3.1 del Código civil califica de fundamental, de entre todos los que recoge:

"1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas"

Y canon hermenéutico que también ha de aplicarse en el ámbito tributario, atendiendo a lo que dispone el art. 12.1de la Ley 58/2003:

"Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil."

Finalidad de lo dispuesto en ese art. 22. 4 del Reglamento que, ya lo hemos dejado dicho en el Fundamento de Derecho tercero, que es diáfana, y que alcanza: **(I)** tanto a impedir con carácter general que las personas físicas con actividades económicas puedan deducirse los gastos de los vehículos de turismo y los mixtos que puedan usar y usen para actividades particulares y no empresariales; porque los demás contribuyentes por el I.R.P.F. no pueden deducirse nunca tales gastos; **(II)** como a anular ese impedimento de tal deducibilidad, cuando los vehículos en cuestión sean vehículos como se ha dicho que van a tener y tienen una evidente, inequívoca e imprescindible utilización empresarial.

A la vista de lo cual, este Tribunal entiende que la solución que debe darse al tema de la presunción de afectación de las furgonetas de todo tipo (de los vehículos mixtos adaptables), cuya utilización para necesidades privadas pueda considerase accesoria y notoriamente irrelevante a los efectos que contempla el art. 22.4 del Reglamento del Impuesto, es la siguiente: cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc. ...) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación de los mismos a la actividad económica de su propietario, deberán presumirse como afectos a la misma; lo que no impedirá que la Administración tributaria pueda negar esa afectación presunta si prueba que se dedican fundamentalmente a un uso particular; y, al revés, cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc. ...) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación fundamentalmente particular por parte de su propietario, deberán presumirse como no afectos a la actividad

económica de que se trate, lo que impedirá la deducibilidad de sus gastos, salvo que el interesado concernido pruebe la dedicación exclusiva del mismo a su específica actividad económica.

Una solución cuyo resultado es acorde con la finalidad de la norma:

Tanto para admitir la deducibilidad de los gastos de las "furgonetas" de los profesionales como albañiles, fontaneros, etc. ... o de los coches fúnebres.

Como para negarla en los casos de "furgonetas" carrozadas como autocaravanas o pseudo-autocaravanas, y también, como no, en los de vehículos mixtos con muchas plazas propiedad de profesionales con familias de muchos miembros o muchos niños pequeños que precisan ir en sillas ancladas, que utilizan exclusivamente tales vehículos mixtos como turimos para sus necesidades particulares.

Y ello, en un caso como el que ha sido causa del presente recurso extraordinario:

I.- Vistas las 3 fotos de la furgoneta Dacia modelo Dokker cuyos gastos fueron objeto de regularización, 3 fotos que el interesado aportó a la Dependencia gestora primero y que volvió a aportar luego al T.E.A.R. de Madrid, y que por ello obran en el expediente administrativo; y en las que se ve: (I) vista por delante, (II) vista por detrás, y (III) por detrás con las puertas posteriores abiertas, una furgoneta azul, sin rotular, con una baca con unas tuberías encima, y cargada con herramientas, escaleras y otros artículos diversos toda su parte posterior, parte posterior que tiene un desgaste significativo.

II.- Que su propietario tenía además de esa furgoneta un vehículo de turismo para su uso particular.

III.- Y que a la Dependencia gestora no había acreditado que el interesado hubiera dedicado tal furgoneta fundamentalmente a un uso particular.

Hace que este Tribunal Central considera acertado y procedente que el T.E.A.R. de Madrid resolviera lo que resolvió al respecto; es decir que debían admitirse como fiscalmente deducibles los gastos ocasionados por la furgoneta en cuestión.

Por todo ello, **EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,** en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA A.E.A.T., **acuerda DESESTIMARLO y fijar como criterio al respecto el siguiente:**

Por lo que hace a la presunción de afectación de los vehículos mixtos adaptables, cuya utilización para necesidades privadas pueda considerase accesoria y notoriamente irrelevante, a los efectos que contempla el art. 22.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por R.D. 439/2007, de 30 de marzo, los criterios a seguir son los siguientes: cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc. ...) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación de los mismos a la actividad económica de su propietario, deberán presumirse como afectos a la misma; lo que no impedirá que la Administración tributaria pueda negar esa afectación presunta si prueba que se dedican fundamentalmente a un uso particular; y, al revés, cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc. ...) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación fundamentalmente particular por parte de su propietario, deberán presumirse como no afectos a la actividad económica de que se trate, lo que impedirá la deducibilidad de sus gastos, salvo que el interesado concernido pruebe la dedicación exclusiva del mismo a la actividad económica de que se trate.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda