

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
Sentencia n.º 343/2025 de 22 de septiembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo.
Recurso n.º 832/2023

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades profesionales. Elementos patrimoniales afectos. Vivienda parcialmente afecta a la actividad económica. Gastos deducibles. La Administración no admite la deducción de los gastos asociados al inmueble arrendado, a pesar de estar dado de alta con una afectación al 15 %, en el IAE, con fundamento en que no le consta el contenido del contrato de arrendamiento y en no consta que se soporte/repercuta IVA. Sin embargo, la Sala no comparte la actuación de la AEAT como así ha tenido ocasión de pronunciarse en otras ocasiones, en la que ha concluido que el incumplimiento de las normas reguladoras de las retenciones o pagos a cuenta en el IRPF o del IVA, no determina que el inmueble en cuestión esté o no sujeto al desarrollo de una actividad profesional a efectos del IRPF del usuario del mismo. La sentencia estima la impugnación frente a la resolución del TEAR a fin de que, con anulación de la liquidación, se practique una nueva en la que se incluyan como gastos deducibles los relativos al arrendamiento, seguro y suministros de agua, electricidad y telefonía fija e Internet, de la vivienda del recurrente, de conformidad con lo dispuesto el art. 30.2 5ª b) LIRPF, es decir, modulando el porcentaje de afectación con aquel 30 por ciento. La propia sentencia añade que una insuficiente o defectuosa justificación de los gastos adecuados para la obtención de ingresos de la actividad no denota por sí sola la existencia de culpabilidad en la conducta del contribuyente, a falta de otros razonamientos que la evidencien.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SENTENCIA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1, Planta Baja - 28004

33009730

NIG:28.079.00.3-2023/0055204

Ponente Sr. Ugarte Oterino

Procedimiento Ordinario 832/2023

Demandante:D. Pedro Jesús

PROCURADORA Dña. SILVIA VÁZQUEZ SENÍN

Demandado:TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N° 343/2025

Presidente Ilmo. Sr.

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados Ilmos. Sres/as.

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

En Madrid, a veintidós de septiembre de dos mil veinticinco.

Visto el recurso número 832/2023 interpuesto por DON Pedro Jesús, representado por la Procuradora Doña Silvia Vázquez Senín, y bajo la dirección técnica del Letrado Don Fernando de Angulo Gómez de Santiago, frente a la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de fecha 28 de abril de 2023, que desestimó las reclamaciones n.º NUM000 y NUM001 frente al acuerdo de la AEAT de liquidación provisional con n.º NUM002 por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2020, siendo la cuantía de 1.720,67 €, y frente al acuerdo de imposición de sanción derivado de

Síguenos en...

la liquidación provisional, siendo la cuantía de 831,13 €, habiendo sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto el recurso y recibido el expediente administrativo, fue emplazada la parte recurrente para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que, tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acto recurrido.

SEGUNDO. -La representación procesal de la parte demandada contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó pidiendo la desestimación del presente recurso.

TERCERO. -Denegado el recibimiento del pleito a prueba, las partes formularon conclusiones escritas, quedando los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo.

CUARTO. -La cuantía del proceso ha quedado fijada en 2.551,80 €.

QUINTO. -El 16 de septiembre de 2025 tuvo lugar el acto de votación y fallo de este recurso, quedando concluso para dictar sentencia.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. **Sr. D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO.**

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO. - Pretensión ejercitada.

DON Pedro Jesús ejercita pretensión declarativa de nulidad de la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 28 de abril de 2023, que desestimó las reclamaciones n.º NUM000 y NUM001 frente al acuerdo de la AEAT de liquidación provisional con n.º NUM002 por el concepto de Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas del ejercicio 2020, siendo la cuantía de 1.720,67 €, y frente al acuerdo de imposición de sanción derivado de la liquidación provisional, siendo la cuantía de 831,13 €, y de las resoluciones de que trae causa.

SEGUNDO. - Actuación impugnada.

La Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de fecha de 28 de abril de 2023, desestimó las reclamaciones n.º NUM000 y NUM001 frente al acuerdo de la AEAT de liquidación provisional con n.º NUM002 por el concepto de Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas del ejercicio 2020, siendo la cuantía de 1.720,67 €, y frente al acuerdo de imposición de sanción derivado de la liquidación provisional, siendo la cuantía de 831,13 €, de la que se extraen las siguientes consideraciones:

Sobre la vulneración de la doctrina de los actos propios.

- No puede invocarse frente actuaciones de la Administración que no ponen de manifiesto de forma concluyente y definitiva su voluntad, tiene como límite la legalidad establecida y no puede utilizarse para perpetuar situaciones antijurídicas.

- Vincula a la Administración tributaria en sus actuaciones futuras respecto de actos expresos o presuntos dictados como resolución de un procedimiento de inspección, en que se realicen actuaciones de comprobación e investigación con carácter intenso y pleno.

- El acuerdo de resolución del recurso de reposición del IRPF 2014 y el acuerdo de liquidación provisional del IRPF 2017, eran actos de gestión, no vinculantes para la Administración.

Sobre la deducibilidad de los gastos relacionados con la vivienda

- No se considera deducibles los gastos relacionados con el inmueble sito en DIRECCION000, de Madrid, pues no se acredita que el mismo estuviera destinado parcialmente a la actividad profesional, al no aportarse el contrato de arrendamiento ni cualquier otra prueba que justifique su destino.

- No son deducibles los gastos de telefonía al no poder diferenciarse el importe de los considerados como suministros (teléfono fijo e internet y televisión) y los correspondientes a la línea del teléfono móvil.

Sobre la sanción

- La conducta del reclamante, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente sancionador, encuentra su calificación en el artículo 191 de la Ley 58/2003.

- El acuerdo sancionador contiene mención suficiente sobre los hechos determinantes de la sanción, así como del análisis y valoración de la conducta de la contribuyente, que le conduce a calificarlo como negligente, en el sentido de descuido o laxitud en la apreciación de los deberes

impuestos por la norma tributaria, al deducir de manera indebida gastos sin justificación ni correlación con la obtención de ingresos, y no poder sostenerse que la conducta venga amparada en una interpretación razonable de la norma.

TERCERO. - Motivos de la impugnación.

Se extraen las siguientes consideraciones de la demanda, relativas a la actuación impugnada, en que la parte recurrente funda su pretensión:

Sobre la deducibilidad de los gastos de la vivienda afecta parcialmente a la actividad profesional. Vulneración de la doctrina de los actos propios y del artículo 140.1 LGT . Motivación

- En el ejercicio 2014 comenzó a desarrollar su actividad profesional en el inmueble sito en la DIRECCION001, de Madrid, afectándolo a la actividad en un 10%, y, en el ejercicio 2015, se trasladó al inmueble sito en el DIRECCION000., aumentando el porcentaje de afectación parcial de la vivienda al 15%, afectación parcial declarada en ambos casos en el modelo 036 de declaración censal presentados.

- La Administración estimó recurso de reposición frente a la liquidación correspondiente al ejercicio 2014 respecto a la deducibilidad de los gastos correspondientes al alquiler, seguro y suministros del inmueble. Asimismo, estimo la deducibilidad de tales gastos en el ejercicio 2017, en la proporción declarada de la vivienda.

- En el ejercicio en cuestión 2020, la Oficina Gestora ha considerado como no deducibles los gastos correspondientes al alquiler, seguro y suministros de la vivienda DIRECCION000., en clara e inmotivada separación al criterio mantenido, apenas año y medio antes, respecto de la deducibilidad de ese mismo gasto en el IRPF 2017, si bien , en contradicción con la propuesta, estimó la deducibilidad de los gastos de telefonía fija e internet en el porcentaje de afectación del 15%, modulado al tiempo en que consideraba que se utilizaba la oficina para fines profesionales, en concreto, durante 8 horas al día, 5 días por semana, ignorando que el art. 30.2.5º a) LIRPF nada dice sobre que el porcentaje de afectación deba, a su vez, minorarse en un segundo porcentaje de utilización temporal efectiva del espacio de la vivienda utilizado como oficina.

- Si la Administración admitió la existencia de un espacio destinado a oficina en la vivienda alquilada a efectos de la deducibilidad de los gastos correspondientes a los servicios de internet y telefonía fija, debía necesariamente seguir aceptando dicha realidad respecto al resto de suministros y los gastos de arrendamiento y primas de seguro y si cambia de criterio y entiende que no disponía de un espacio en su casa destinado a oficina, tenía que haber informado a la Dependencia Regional de Censos Tributarios para que iniciara un procedimiento de comprobación censal previsto en el art. 144 y ss. del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y si consideró que el arrendador y sujeto pasivo de IVA debía haber repercutido IVA en el alquiler de la vivienda, en la parte proporcional a la superficie de la vivienda destinada a despacho u oficina, debería haber informado a la Oficina Gestora de la que depende el arrendador para que abriera actuaciones de comprobación en relación con el IVA.

Sobre la sanción

- Nulidad del acuerdo sancionador. La Oficina Gestora, indebidamente y sin base legal alguna, mutó, convirtió o recalificó el recurso de reposición frente a la sanción en una reclamación económico-administrativa, eliminando de esta manera una fase impugnatoria con clara lesión de sus derechos y garantías.

- Falta de motivación de la culpabilidad, habiendo utilizado el acuerdo sancionador una sucesión de fórmulas estereotipadas, vacías de contenido y apodícticas.

- Las facturas simplificadas son suficientes para la justificación del gasto y la deducibilidad del IVA en el ámbito de los servicios de hostelería.

- Respecto de los gastos de vestimenta han sido admitidos por el TSJ de Cataluña, que no ve óbice alguno en su justificación documental y, además, considera que el uso de corbata por un abogado es un elemento de vestimenta esencial en su profesión.

- La descripción de la conducta infractora y la producción de un resultado no son argumentos válidos y suficientes para motivar la existencia de culpabilidad, ni la descripción de la conducta infractora y la valoración jurídica de los hechos por parte de la Oficina Gestora no ha sido correcta.

- No cabe basar la culpabilidad en que el obligado tributario no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, lo que equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia.

- Las especiales circunstancias personales de infractor no permiten presumir una conducta dolosa.

Síguenos en...

CUARTO. - Oposición a la pretensión.

La ABOGACÍA DEL ESTADO interesa la desestimación del recurso por las mismas razones expuestas en la resolución impugnada del TEAR y en la liquidación, a las que añade:

- Ha sido voluntad del legislador establecer una específica norma de atribución de competencias, y por ende de acumulación obligatoria, para los casos en que se interpongan recursos o reclamaciones tanto contra la liquidación como contra la sanción, encomendando su revisión al órgano que sea el competente para conocer de la "impugnación", término genérico que engloba tanto a los recursos o reclamaciones.

QUINTO. - Sobre la deducibilidad de los gastos de actividades económicas con carácter general.

Podemos seguir en este punto lo razonado en nuestra sentencia de 9 de diciembre de 2022, dictada en el recurso 600/2020, debiendo entenderse las citas a los artículos 14.1.e) y 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los artículos 15 e) y 11.1 y 3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en vigor desde el 1 de enero de 2015. Decíamos así:

[...]

A) Normas sustantivas generales.

El artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (LIRPF) dispone que: "se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Tal como se prevé en el artículo 28 LIRPF, el rendimiento neto de las actividades económicas "se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva".

En virtud de esta remisión, resulta aplicable, por razones temporales, lo dispuesto en el artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según el cual:

En el método de estimación directa, la base imponible se calculará □, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

También resultan de aplicación, los artículos 14.1.e) y 19 de dicha ley, estableciendo este último que:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

[...]

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

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

B) Sobre los medios de prueba.

En cuanto a la acreditación de los gastos fiscalmente deducibles, el art. 106.4 de la misma Ley añade que "los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados

por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundamentadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones" (Este último párrafo fue introducido por Ley 34/2015, de 21 de septiembre). Es más, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización de la entrega, servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en relación a la actividad profesional desarrollada por el contribuyente, por lo que la existencia de la factura resulta insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de los gastos (sentencias de esta Sala, Sección 5ª, de 14 de febrero de 2019 , recurso contencioso-administrativo 655/2017, de 7 de febrero de 2019 , recurso contencioso-administrativo 520/2017).

Desde luego, ello no supone que no quepa acreditar la existencia, naturaleza y finalidad de los gastos por otros medios de prueba diferentes a la factura, ex artículo 106.1 LGT , como pueden ser los tiques o meros recibos, pero en este caso se requiere necesariamente de otros medios complementarios de prueba para justificar la deducibilidad del gasto. Recuérdese que el artículo 106.1 LGT establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa", remisión que debe entenderse a los artículos 1214 y siguientes del Código Civil y 299 y siguientes de la LEC , lo que implica, en el caso de los documentos privados, que la valoración de su fuerza probatoria debe realizarse al amparo de lo que dispone el artículo 326 LEC y el art. 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario.

Ahora bien, como ha reiterado la Sección 5ª de esta Sala (Sentencias de 24 de enero de 2019 , recurso contencioso-administrativo 348/2017, de 27 de junio de 2018 , recurso contencioso-administrativo 865/2018, y de 24 de mayo de 2017 , recurso contencioso-administrativo 1126/2015) en relación con los tiques aportados a los efectos de justificar gastos, sin ningún otro elemento probatorio adicional, resultan claramente insuficientes para justificar la vinculación de los gastos a la actividad profesional desarrollada, por lo que resulta evidente que no procede su deducibilidad, puesto que la falta de identificación del destinatario del servicio documentado en un ticket o factura no puede ser considerada una simple anomalía formal que no impediría la deducción del gasto, ya que de aceptarse este planteamiento se estaría permitiendo que un gasto, soportado materialmente por una persona cuya identidad se desconoce, pudiera ser deducido por cualquier otra persona que lo exhibiese ante la Administración tributaria [entre las más recientes sentencias de 5-10-2022 , (rec. 408/2020), de 13-07-2022 , (rec. 675/2020) y de 6-07-2022, nº 334/2022, (rec. 244/2020)].

C) Sobre la carga de la prueba.

Dispone el artículo 105 LGT , en consonancia con el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil :

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2020 (recurso 4258/2018), nos recuerda que "una constante jurisprudencia pone de manifiesto [que] el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio

básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba". Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo" [Declaraciones a las que se remiten, entre otras muchas, sentencias posteriores del Tribunal Supremo como las de 18 de mayo de 2020 (recurso 4002/2018), 13 de octubre de 2022, (recurso 2151/2021) y 17 de octubre de 2022 (recurso 3521/2021)].

De forma más concreta, la jurisprudencia tiene declarado que corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad [Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 8 de marzo de 2012 (Recurso 3780/2008)]. La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 22 de mayo de 2015 (Recurso 202/2013) razonaba que "en virtud del régimen de la carga de la prueba del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos pues según el indicado precepto "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el actual artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -antiguo artículo 1214 del Código Civil-, que determina a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos".

SEXTO. - Gastos deducibles por la actividad profesional de Abogado.

La actuación de la Administración en relación con los puntos cuestionados por el contribuyente se consigna en el acuerdo de la AEAT de liquidación provisional con n.º NUM003 por el concepto de Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas del ejercicio 2018, siendo la cuantía de 4.818,1 €, que dice así:

[...]

En primer lugar, con respecto a los gastos de suministro eléctrico, agua y alquiler del inmueble situado en la DIRECCION000. de Madrid, señalar, por un lado, como ya se expuso en la propuesta de liquidación provisional, que según consta en nuestra base de datos y en la contestación al requerimiento, el inmueble alegado no está soportando/repercutiendo IVA, es decir, se considera que el inmueble está destinado en exclusiva a vivienda habitual del contribuyente (Ley 37/1992, arts. 5.uno, 11, 20.Uno.23º y 95 Ley 35/2006, art. 29).

El arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso directo y exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecidos en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992.

En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales.

[...]

-El declarante tampoco aporta contrato de arrendamiento con el arrendador ni cualquier otra prueba válida en Derecho que justifique el destino establecido en dicho contrato.

La admisibilidad del 15% de los gastos de suministros y alquiler, por parte de esta oficina gestora, tal como pretende el obligado tributario, a pesar de la ausencia de cumplimiento formal y material derivado del Impuesto sobre el Valor Añadido, generaría una situación de injusticia fiscal con respecto a aquellos contribuyentes que sí dan cumplimiento íntegro a la totalidad de sus obligaciones tributarias.

Por otro lado, el contribuyente, para sostener su argumentación, pone de manifiesto la resolución estimatoria de las actuaciones de comprobación practicadas al declarante con respecto a sus IRPF de los ejercicios 2014 y 2017, en los que se acepta la deducibilidad del 15% afecto del mencionado inmueble de la DIRECCION000. de Madrid. ... / Por todo lo cual, la regularización practicada por el IRPF en un procedimiento de comprobación limitada anterior correspondiente al ejercicio 2018, no puede vincular al procedimiento de comprobación limitada por el IRPF correspondiente a un ejercicio posterior, en este caso 2019, al ser diferente el ámbito temporal objeto de la comprobación -Se confunden los ejercicios siendo los correctos los 2014 y 2017, de un lado, y el 2020, de otro - .

[...]

En segundo lugar, en lo referente a la tarifa Movistar Fusión, además de por los motivos expuestos en el párrafo anterior en relación con la falta de acreditación de la afectación del inmueble sito en la DIRECCION000. de Madrid, habría que añadir otro motivo de no deducibilidad. Y es que, de la misma forma que se indicó en la propuesta de liquidación provisional, los gastos de Movistar Fusión, no tienen el carácter de deducibles ya que este tipo de tarifa incluye varios conceptos diferentes, móvil, fijo, internet y televisión, teniendo cada uno de ellos distintos criterios de deducibilidad. La parte perteneciente al fijo e internet se admite únicamente la deducción de los mismos en función de los metros ocupados para la actividad dentro de la vivienda, combinado con el criterio de los días laborables y las horas en que se ejerza dicha actividad en el inmueble (5 días laborables/7 días semanales x 8 horas laborables/24 horas diarias). Todo ello, de acuerdo con lo que dispuso el Tribunal Económico-Administrativo Central al dictar en fecha 10-09-2015 resolución de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, n.º RG 4454/2014).

En cambio, el gasto perteneciente a la televisión es un gasto no deducible al no estar relacionado con la actividad y pertenecer a la esfera privada del contribuyente. Por ello, ante la imposibilidad de saber cuál es el importe que corresponde a cada uno de ellos, no podemos diferenciar cuales son los relacionados con la actividad y cuales pertenecen a la esfera privada del contribuyente, con lo que no podemos considerar deducibles dichos gastos.

El artículo 22 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), en desarrollo del artículo 29 LIRPF, dispone bajo el título "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 accesorio y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que 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».

A). - Sobre la deducibilidad de los gastos de la vivienda habitual arrendada dedicada parcialmente a la actividad profesional. Actos propios de la Administración. Motivación.

En cuanto a los elementos patrimoniales afectos a la actividad dispone el artículo 29 LIRPF:

[...]

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 accesorio 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.

Como reconoce la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central n.º 4454/2014, de fecha 10/09/2015, para el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica en régimen de estimación directa, en el caso de utilización de un inmueble en parte como vivienda habitual, en parte para el ejercicio de la actividad, debe diferenciarse entre los gastos derivados de la titularidad de la vivienda y los gastos correspondientes a los suministros del inmueble y que tratándose de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc., resultan deducibles en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido.

Hemos abordado idéntica cuestión en relación al actor en nuestra sentencia de 16 de septiembre de 2024, Ponente Don Alfonso Rincón González-Alegre, recaída en el procedimiento ordinario 924/2022, en relación a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 30 de junio de 2022, desestimatoria de la reclamación NUM004, interpuesta frente al acuerdo de liquidación provisional con n.º NUM005), por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 2019, por importe de 2.408,42 euros, estimatoria de la pretensión, en que manifestábamos:

[...]

CUARTO.- ... Como hemos visto, la Administración no admite la deducción de los gastos asociados al inmueble arrendado, a pesar de estar dado de alta con una afectación al 15 %, en el IAE, con fundamento en que no le consta el contenido del contrato de arrendamiento y en no consta que se soporte/repercute IVA.

La Sala no comparte lo anterior. Como hemos dicho en otras ocasiones, el incumplimiento de las normas reguladoras de las retenciones o pagos a cuenta en el IRPF o del IVA, no determina que el inmueble en cuestión esté o no sujeto al desarrollo de una actividad profesional a efectos del IRPF del usuario del mismo [Sentencia de la Sección 5ª de 24 de junio de 2024 (Recurso nº 711/2021)].

En el caso, debemos comenzar por destacar el hecho de haberse admitido la afectación del inmueble en cuestión en la resolución de un procedimiento de comprobación limitada respecto del IRPF del ejercicio 2017. Matizamos que, si bien ese factor no es suficiente, a nuestro juicio, para fundar la infracción del principio del respecto por los actos propios al no ser el acto precedente consecuencia de "la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora" [(STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 2 de noviembre de 2014 (Recurso: 1881/2012)], ni provoca el efecto preclusivo pretendido (art. 140.1 LGT) al concernir a una obligación tributaria diferente, es un dato que no debe despreciarse. Pero es que el referido inmueble figura en la declaración de alta en el censo de empresarios y profesionales del Impuesto sobre Actividades Económicas, con el porcentaje indicado, desde 2015. Consta también en las facturas emitidas por la recurrente, no apareciendo indicio alguno en el expediente de la utilización de otros inmuebles en el desarrollo de su actividad profesional.

Esta Sección ha venido señalando (por todas, sentencias de 29 de julio de 2019 , recurso 595/2019, de 24 de enero de 2019 , recurso 531/2018 , con cita de la Sentencia de 10 de marzo de 2015 , recurso 43/2012) que, cuando la actividad económica se realiza en la vivienda habitual del contribuyente y se destina una parte individualizada de la misma a la actividad profesional, se admite la deducción de los gastos de suministros en la parte proporcional a la superficie del inmueble destinada a la actividad, porque "no es lógico negar la deducción de aquellos suministros sin los cuales no es factible esa utilización. Así, al no ser posible determinar el consumo que corresponde a cada uno de los fines a los que se destina el piso, debe admitirse la deducción de tales gastos en la parte correspondiente al porcentaje de afectación a la actividad económica, al igual que ocurre con los gastos inherentes a la titularidad del inmueble, no siendo admisible supeditar la deducción fiscal a la vinculación exclusiva del suministro a la actividad, pues esa exigencia supone introducir condiciones no contempladas en la Ley para la afectación parcial de inmuebles".

Por ello, continúa señalando la sentencia, "procede la deducibilidad de los gastos de gas y electricidad en igual proporción que la parte de la vivienda habitual del sujeto pasivo que se destina a la actividad económica, que en este caso es de un tercio de la misma, aunque no se admite la deducibilidad de los consumos de agua porque no se justifica la proporción de consumo que corresponde a la oficina, pues por su propia naturaleza no resulta posible el consumo de un tercio de la totalidad del líquido elemento consumido en la vivienda del recurrente en la que se sitúa la oficina como elemento patrimonial afecto"

En consecuencia, el recurso ha de ser estimado a fin de que, con anulación de las resoluciones impugnadas, se practique una nueva liquidación en la que se incluyan como gastos deducibles los relativos al arrendamiento, seguro y suministros de agua y electricidad de la vivienda del recurrente, comprendidos en el anexo 2 del acuerdo de liquidación, en el porcentaje indicado (15 %) en que está afecta a su actividad profesional.

Resultan plenamente aplicables los razonamientos de la sentencia al ejercicio examinado.

La Administración ha admitido los gastos de telefonía fija e internet en el porcentaje de afectación del 15% en función de los metros ocupados para la actividad dentro de la vivienda, en contra, dicho sea de paso, de sus razonamientos para negar los restantes suministros, combinándolo con el criterio de los días laborables y las horas en que se ejerza dicha actividad en el inmueble (5 días laborables/7 días semanales x 8 horas laborables/24 horas diarias), modulación frente a la que se laza el actor por resultar contraria al tenor del art. 30.2.5º a) LIRPF, que nada dice acerca de que el porcentaje de afectación deba, a su vez, minorarse en un segundo porcentaje de utilización temporal efectiva del espacio de la vivienda utilizado como oficina.

Ello es así, pues conforme con el art. 30.2 5ª b) LIRPF tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, en los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior. Deberá aplicarse semejante fórmula a los gastos de telefonía fija e Internet que resulten de la documentación presentada.

Procede, en consecuencia, la estimación de la impugnación frente a la resolución del TEAR a fin de que, con anulación de la liquidación, se practique una nueva en la que se incluyan como gastos deducibles los relativos al arrendamiento, seguro y suministros de agua, electricidad y telefonía fija e Internet, de la vivienda del recurrente, de conformidad con lo dispuesto el art. 30.2 5ª b) LIRPF.

SÉPTIMO. - Sobre la acumulación del recurso de reposición interpuesto contra la resolución sancionadora.

En cuanto a que la resolución del TEAR resuelve sobre el acuerdo de imposición de la sanción, el artículo 212 LGT, dispone en su apartado 1 que *"el acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda"*.

Sobre el sentido de este precepto, la Sala comparte el criterio expresado en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de marzo de 2012 (00/03096/2011) dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, según el cual:

"De conformidad con el artículo 212.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , interpuesto recurso de reposición contra la sanción y reclamación económico-administrativa contra la liquidación, que ha servido de base y fundamento a aquella resolución sancionadora, debe procederse a la acumulación de ambas impugnaciones, recalificándose el escrito interpuesto por el interesado a efectos de su tramitación como reclamación económico-administrativa por el Tribunal Económico Administrativo competente".

Para alcanzar esta conclusión, el TEAC utiliza, en la citada resolución, los criterios de interpretación literal, histórica, lógica y teleológica, que cabe sistematizar como sigue:

1º.- Interpretación literal e histórica.

Argumenta el TEAC que *"el inmediato precedente legislativo de este artículo lo constituye el artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , cuyo apartado 4 establecía que:*

'4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones'.

Como bien puede apreciarse, la diferencia entre ambos preceptos radica en que en el actualmente vigente se ha añadido un último inciso, en el que tras advertir que deben acumularse los recursos o reclamaciones en el caso en el que el contribuyente impugne no sólo la sanción sino también la deuda, advierte ahora que será para su conocimiento "competente el que conozca la impugnación contra la deuda".

Este último artículo fue a su vez desarrollado por el artículo 35 del Real Decreto 1930/1998 , en cuyo apartado 3 se señalaba que "El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones. A estos efectos, no podrá interponerse contra el acto de imposición de sanción recurso o reclamación distinto del que se hubiera interpuesto contra la liquidación de cuota, intereses y recargos".

[...].

"[L]a sola interpretación literal del inciso final del artículo 212.1 LGT , nos lleva a concluir que ha sido voluntad del legislador establecer una específica norma de atribución de competencias, y por ende de acumulación obligatoria, para los casos en que se interpongan recursos o reclamaciones tanto contra la liquidación como contra la sanción, encomendando su revisión (ordinaria) al órgano que sea el competente para conocer de la "impugnación" (término genérico que engloba tanto a los recursos o reclamaciones) formulada frente a la deuda tributaria. Evidentemente, se trata de actos distintos, y que normalmente habrán sido dictados en el seno de procedimientos separados, pero existe una relación lógica, y por ello ineludible, entre ellos, garantizando tal regla de acumulación derechos de los obligados tributarios, cuales son la tutela, tutela que ha de ser efectiva, y la congruencia de ambas decisiones: en primer término, porque la cuota liquidada en el procedimiento de aplicación de los tributos constituye la base de la sanción; y en segundo lugar, lo que es más trascendente, porque de no concebirse esta acumulación como preceptiva, estaríamos obligando a enjuiciar la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad sin entrar a conocer previamente de la procedencia o improcedencia de la regularización, lo que puede incidir en determinar si se ha puesto o no la diligencia debida en el cumplimiento de aquella obligación tributaria o si era razonable o no la interpretación de la norma en la que haya podido ampararse el presunto infractor. Así lo ha advertido el Tribunal

Superior de Justicia de Andalucía, quien (refiriéndose al artículo 34.4 de la Ley 1/1998) contemplando un caso en que no se acumuló la reclamación frente a la sanción (de la que conoció un TEAR) y la reclamación frente a la liquidación (de la que resolvió el TEAC) [...] (Sentencia 596/2009, de fecha 24 de abril de 2009, Rec. n.º 725/2005).

A juicio de este Tribunal Central, el actual artículo 212.1 LGT no introduce ninguna novedad en este extremo en el régimen de recursos y reclamaciones frente a las sanciones, sino que recoge el testigo de la regulación anterior, de un lado clarificándola (añadiendo al precepto legal, tras establecer la obligación de acumulación, precisamente el inciso que atribuye la competencia "siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda") y de otro, elevando a rango de norma legal lo que antes expresamente ya estaba previsto en un reglamento sancionador. Así lo ha interpretado también la Audiencia Nacional en sentencia de 1 de junio de 2004 (Rec. n.º 731/2002) [...].

2º.- Interpretación sistemática. Continúa razonando el TEAC:

"[E]l artículo 212.1 LGT debe ponerse en conexión con lo preceptuado en el artículo 230.1.1.ª c) del mismo texto legal , el cual dispone:

"Las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos:

(...)

c) La interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive".

Si la acumulación fuera obligatoria únicamente en aquellos casos en los que se ha utilizado el mismo medio de revisión frente a la sanción y a la deuda, bien en sede de reposición o bien en vía económico-administrativa, no habría tenido sentido introducir una previsión específica en el artículo 212.1, ubicado sistemáticamente en el Título IV consagrado exclusivamente a "La potestad sancionadora", pues tal regla de acumulación obligatoria ya estaría prevista con carácter general en el artículo 230 de la misma Ley".

3º.- Criterio teleológico. Finalmente indica que "haciendo una interpretación teleológica o finalista del precepto controvertido, también encontramos razones fundadas que sustentan la conclusión ya anticipada, basadas tanto en el respeto a los derechos y garantías de los interesados (lo que necesariamente nos hace velar por evitar que se les generen indefensión o cargas de cualquier tipo y por cualquier razón) y de eficacia en la actuación de la Administración, principios ambos que, según el artículo 3 LGT , han de informar la aplicación del sistema tributario, así como en el derecho a que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se lleven a cabo de la forma que le resulte menos gravosa (letra k) del artículo 34.1 LGT)".

En base a lo anterior concluye:

"Consecuentemente, interpuesto recurso de reposición contra la sanción y reclamación económico-administrativa contra la liquidación, que ha servido de base y fundamento a aquella resolución sancionadora, debe procederse a la acumulación de ambas impugnaciones, recalificándose el escrito interpuesto por el interesado a efectos de su tramitación como reclamación económico-administrativa por el Tribunal Económico-Administrativo competente.

Con esta solución no se priva a los interesados del medio de defensa que constituía el recurso de reposición, pues habiendo de tenerse el escrito del interesado como reclamación económico-administrativa, el órgano de aplicación de los tributos siempre podrá hacerse uso de la potestad atribuida por el artículo 235.3, párrafo segundo, LGT , el cual dispone 'El órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al Tribunal dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición'".

Sobre esta materia se ha pronunciado esta Sala en tres sentencias de 16 de septiembre de 2024 (recursos 472/2022, 601/2022 y 602/2022). En los citados recursos, la Abogacía del Estado alegaba "la conversión del recurso de reposición frente al acuerdo sancionador en reclamación económico-administrativa, tal como razona la resolución del TEAC de 1 de marzo de 2012 (Ref. 3096/2011), resulta de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 212 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, siendo competente el que conoce de la impugnación contra esta". Indicábamos en las citadas sentencias que "no cabe hacer reparo al hecho de que la Administración remitiera al TEAR el recurso de reposición contra el acuerdo de imposición de sanción por permitirlo el artículo 212.1 LGT".

Lo que hizo el TEAR, en cumplimiento de lo ordenado por el art. 212.1 LGT de acuerdo con la interpretación establecida por el TEAC, que ha quedado reproducida más arriba, fue acumular el recurso de reposición formulado por el interesado contra la resolución sancionadora a la

reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación, resolviendo en ambas impugnaciones en una única resolución, actuación que validamos de acuerdo con cuanto se ha expuesto.

Procede, en consecuencia, por compartir esta Sala el criterio y la forma de proceder de la Administración, según lo razonado, desestimar el motivo.

OCTAVO.- Sobre la sanción.

Siguiendo en esta Sentencia de la Sección 5ª de 6 de mayo de 2019, Rec. 232/2018, la Administración, por exigencias del derecho constitucional a la presunción de inocencia, debe en el ejercicio de su potestad sancionadora acreditar y probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria, tanto el objetivo como el subjetivo - la culpabilidad del infractor -.

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

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

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

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

El Tribunal Supremo es categórico en esta exigencia y en las consecuencias de la falta de motivación. Así, en la sentencia de 15 de enero de 2009 expresa: *"...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad"*.

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

El artículo 178 de la LGT, relativa los principios de la potestad sancionadora dispone que serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

Según el artículo 183.1 de la misma, son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

Al presente, se aprecia la ausencia de una motivación suficiente en la resolución sancionadora en punto a la determinación de culpabilidad en la conducta del actor, remitiendo a la liquidación en punto a la descripción de la conducta sancionada.

La resolución sancionadora entiende que el actor por sus circunstancias personales y profesionales no debió haber tenido dificultad para la aplicación de la normativa en la determinación de los rendimientos netos de la actividad económica, habiendo deducido gastos que no cumplían los requisitos de la normativa para su deducción, como los generados por su vivienda particular sin relación con la actividad, que han sido admitidos por la Sala, tickets, partidas de manutención (restaurantes, bares, cafeterías), sin haber probado el cumplimiento de los requisitos legales y normativos para su deducibilidad.

Afirmaciones generales o sin fundamento, que ilustran en general, a juicio de la Administración, el comportamiento negligente del actor con respecto a la normativa tributaria, de cara a valorar la concurrencia del elemento subjetivo en la infracción enjuiciada.

La apelación a las circunstancias personales expresadas y el hecho de haber consignado el actor en su declaración gastos de la actividad no justificados, pone de manifiesto el incumplimiento de la carga de probar la relación con la actividad de unos gastos idóneos para la consecución del fin propio de la misma, pero no un supuesto de deducción de unos gastos completamente inidóneos y alejados del mismo.

La insuficiente o defectuosa justificación de los gastos adecuados para la obtención de ingresos de la actividad no denota por sí sola la existencia de culpabilidad en la conducta del contribuyente, a falta de otros razonamientos que la evidencien.

En razón a lo expuesto procede estimar el recurso y dejar sin efecto la sanción impuesta.

NOVENO.- Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional procede imponer a la demandada las costas del recurso, que se fijan en un máximo de 2.000 euros, más el IVA que corresponda, de conformidad con el número cuatro.

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

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por DON Pedro Jesús frente a la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 28 de abril de 2023, que desestimó las reclamaciones n.º NUM000 y NUM001 frente al acuerdo de la

AEAT de liquidación provisional con n.º NUM002 por el concepto de Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas del ejercicio 2020, siendo la cuantía de 1.720,67 €, y frente al acuerdo de imposición de sanción derivado de la liquidación provisional, siendo la cuantía de 831,13 €, que anulamos, así como las resoluciones de que trae causa.

Y con imposición de las costas del recurso en los términos señalados.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

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).

Síguenos en...

