

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
Sentencia n.º 401/2025 de 23 de octubre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 446/2023

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades profesionales. Gastos no deducibles. En este caso, el recurrente está dado de alta en el epígrafe 731 del I.A.E "Abogados", que recurre la liquidación practicada por la AEAT motivada por la inadmisión de una serie de gastos como deducibles en la determinación del rendimiento neto de su actividad económica, en régimen de estimación directa. Recuerda la Sala, que corresponde al contribuyente probar que los gastos, cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, están correlacionados con la actividad profesional en el sentido de estar dirigidos a mejorar el resultado de la misma, directa o indirectamente, de presente o de futuro, además de hallarse debidamente contabilizados y, por supuesto, de haberse realizado efectivamente. En este caso, no ha presentado prueba de dicha afectación exclusiva, sin negar que se pueda utilizar para llevar a cabo los desplazamientos necesarios para el ejercicio de su actividad profesional, pero no basta con demostrar la necesidad de utilización del vehículo para los desplazamientos al lugar de trabajo o a aquel en que se desarrolla la actividad profesional, puesto que en el IRPF sí es imprescindible la afectación exclusiva del mismo. Por lo que se refiere a los gastos de combustible, ni siquiera la afectación exclusiva del vehículo a la actividad conllevaría la deducibilidad de dichos gastos a falta de una prueba que vincule los mismos con el vehículo de que se trata y con la actividad profesional a la que sirve. Dicho de otro modo, para su deducibilidad, sería necesaria la demostración de que los desplazamientos a que responden tales gastos fueron de ese vehículo, descartándose así los que se pudieron haber producido con vehículos diferentes destinados a la utilización privada del interesado y de otras personas. Los gastos soportados únicamente en facturas sin destinatario o tiques resultan insuficientes como medio de prueba para acreditar su deducibilidad, es decir, para justificar la vinculación de los gastos a la actividad profesional desarrollada. En relación con los gastos de vestuario al no tratarse de vestuario exclusivo para el desarrollo de la labor profesional -como pudiese ser un "uniforme" o un "mono"-, es evidente que es susceptible de utilización privada, por lo que no cabe aceptar su deducción. En cuanto al teléfono móvil, se exige acreditación de uso exclusivo para la actividad profesional. Respecto a los gastos del inmueble, el recurrente no tiene dado de alta ningún inmueble como afecto en todo o en parte a la actividad profesional ni ha acreditado nada al respecto, y ello determina que no se admitan los gastos relacionados (gas, limpieza, teléfono, agua, comunidad, etc.), al no quedar demostrado que la actividad se realice en dicho inmueble. Además, el certificado del Colegio de Abogados no puede acreditar por sí solo el ejercicio de la actividad en el inmueble. La AEAT motiva la culpabilidad con referencia a las circunstancias personales del contribuyente y a la intencionalidad en la comisión de la infracción, lo que resulta suficiente para colmar las exigencias de motivación anteriormente expuestas.

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

33009710

NIG:28.079.00.3-2023/0031532

Procedimiento Ordinario 446/2023

Demandante:D./Dña. Gervasio

PROCURADOR D./Dña. MARIA ISABEL AFONSO RODRIGUEZ

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 401/2025

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ

Magistrados:

DOÑA MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

En Madrid, a veintitrés de octubre de dos mil veinticinco.

Síguenos en...



Visto por la Sala el procedimiento ordinario nº 446/2023 promovido ante este Tribunal por Doña Isabel Afonso Rodríguez, Procuradora de los Tribunales, en representación de DON Gervasio, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de fecha 24 de febrero de 2023 por la que se acuerda desestimar las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 y NUM001 interpuestas contra acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2019, siendo la cuantía de la reclamación de 6.377,76 euros y 3.025,23 euros, respectivamente.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica que se dicte sentencia por la que se declare la nulidad de la resolución recurrida y se deje sin efecto la liquidación y la sanción.

SEGUNDO. -La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso, con expresa imposición de costas a la parte actora.

TERCERO. -Por Decreto de 19 de enero de 2024 se fijó la cuantía del recurso en 9.402,99 €. Tras el recibimiento del recurso a prueba y la presentación de conclusiones escritas, se declaró el pleito concluso para sentencia, señalándose para el acto de votación y fallo el día 21 de octubre de 2025, en cuya fecha ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Antecedentes del caso, resolución impugnada y argumentos de las partes.

En el presente recurso se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de febrero de 2023 por la que se acuerda desestimar las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 y NUM001 interpuestas contra acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2019, siendo la cuantía de la reclamación de 6.377,76 euros y 3.025,23 euros, respectivamente.

El recurrente está dado de alta en el epígrafe 731 del I.A.E "Abogados".

Es objeto de un procedimiento de comprobación limitada que concluye con la liquidación practicada que viene motivada en la inadmisión de una serie de gastos como deducibles en la determinación del rendimiento neto de su actividad económica, en régimen de estimación directa.

No se admiten como deducibles los siguientes gastos:

- Gastos relacionados con vehículo por no acreditar la afectación exclusiva del mismo al desarrollo de la actividad.
- Gastos de inmueble no afecto a la actividad.
- Gastos justificados con recibo de entidad bancaria, sin factura.
- Gastos por viajes y alojamiento ya que no ha quedado probada la correlación de los gastos con los ingresos,
- Gastos justificados mediante tickets y otros títulos no nominativos.
- Compra de aparatos informáticos (móvil).
- Gastos justificados con facturas ilegibles.

Derivado de lo anterior, es incoado expediente sancionador que concluye con la imposición de sanción por la comisión de la infracción consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación.

El recurrente interpuso reclamación económico administrativa contra la liquidación y contra la resolución sancionadora.

Síguenos en...



El TEARM desestima las reclamaciones presentadas.

En primer lugar, desestima la alegación de nulidad del acto por falta de firma del órgano administrativo. Considera que la autenticidad de la propuesta de liquidación y de la liquidación es verificable mediante un determinado Código Seguro de Verificación en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, por lo que están plenamente garantizadas la validez y eficacia de los documentos cuestionados por el recurrente al cumplir las exigencias legales de autenticidad, integridad y conservación del mismo. También considera que el inicio del procedimiento es válido con la notificación del requerimiento el 8 de febrero de 2021; que no existe vulneración de la doctrina de los actos propios por no concurrir los requisitos necesarios y que el acto impugnado está suficientemente motivado, no apreciando indefensión del reclamante.

Respecto del gasto controvertido de **vehículos** confirma el criterio del órgano gestor porque no se aporta prueba suficiente que acredite la utilización exclusivamente en el ejercicio de su actividad. La Ley del IRPF exige la afectación exclusiva del vehículo a la actividad económica lo que obliga al interesado a probar que dicho vehículo no es utilizado ni siquiera ocasionalmente para necesidades privadas del contribuyente, y no pudiendo admitirse la deducción del 50 % de dichos gastos, aunque en la normativa del IVA se establezca dicha presunción de afectación.

En cuanto a los gastos relacionados con el **inmueble sito en la DIRECCION000** donde alega que desarrolla su actividad profesional el reclamante, no habiendo quedado probada la afectación del inmueble al desarrollo de la actividad profesional, considerando que para el ejercicio que se examina no se ha declarado censalmente a tales efectos ningún inmueble, se confirma la no deducibilidad de gastos relacionados con el mismo.

Tampoco se admite la deducibilidad de los **gastos justificados mediante tickets** dado que no se aporta documentación complementaria que acredite de forma fehaciente que los gastos han sido realizados en el ejercicio de la actividad.

Respecto a los **restantes gastos**, se confirma el criterio del órgano gestor porque la parte reclamante no ha acreditado su deducibilidad, al no haberse aportado documentación que pruebe la realidad de tales gastos, su vinculación con los ingresos y la justificación del pago.

Con respecto a la **sanción**, se desestiman las alegaciones de nulidad por apertura del expediente sancionador antes de la liquidación y de nulidad por falta de firma del órgano administrativo. Considera, por otra parte, que concurre el elemento objetivo y subjetivo de la infracción, encontrándose la resolución sancionadora debidamente motivada, desestimando su pretensión anulatoria.

En su **escrito de demanda** el recurrente plantea los siguientes motivos de impugnación, en síntesis:

1. Nulidad por falta de firma del órgano administrativo. No existe firma manuscrita sino producida por medios mecánicos o fotomecánicos, por lo que carece de eficacia el acto administrativo recurrido.
2. Nulidad de la iniciación del procedimiento de comprobación limitada. Lo pedido era ilegal. Lleva los libros a que le obliga la normativa tributaria de forma manuscrita. Solo está obligado a presentar los libros como son llevados, no a sacar copias o presentarlos por unos medios que desconoce. La Administración dice que son ilegibles, pero no ha querido cotejar los copias con el original ni le ha pedido que los lleve para su cotejo.
3. Nulidad por falta de acuerdo del órgano competente para iniciar el procedimiento de comprobación limitada. Las actuaciones se realizan delante de un funcionario que no acredita que delegación tiene del órgano de gestión para realizar algún tipo de comprobación.
4. Existencia de actos propios de la administración tributaria reconociendo la deducibilidad de los gastos. Se ha tenido en cuenta para realizar la liquidación la documentación existente en la liquidación del IVA del año 2005 y de los IRPF de los años 2005, 2006, 2007 y 2008. En las comprobaciones del IVA y del IRPF de esos ejercicios se examinaron los libros y las facturas soporte de los asientos en los libros, admitiéndose todos los gastos declarados.
5. Falta de motivación de la liquidación. No se expresa por la Administración que facturas se deniegan, produciendo esta forma de actuar una falta de motivación y una absoluta y total indefensión.
6. Existencia de documentación en poder de la Administración para poder liquidar. En las comprobaciones del IVA del año 2005 y de los IRPF de los años 2005, 2006, 2007 y 2008 se adjuntó copia del documento público de arrendamiento financiero, compraventa y préstamo hipotecario, admitiendo la deducibilidad en dicho impuesto y se señaló que el inmueble sito en la DIRECCION000 con vuelta a la DIRECCION001 era el despacho profesional, admitiéndose la deducibilidad de todos los gastos de dicho inmueble. En la base de datos del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid aparece como despacho profesional del recurrente.
7. Indefensión. En el expediente administrativo y en la reclamación económico-administrativo no se practicó la prueba propuesta, sin embargo, se alega por la administración que por la facilidad de prueba corresponde al recurrente probar los extremos alegados.

Síguenos en...



8. Deducibilidad de los gastos. Los gastos debidamente contabilizados son deducibles. El gasto de consumo de gasolina no es del vehículo sino para desplazamientos de la profesión del demandante, que está probado por la factura, por el concepto de la contabilidad y por el hecho de ser abogado. Las facturas que se deducen son las propias del despacho sito en la DIRECCION000 (agua, luz, gas, comunidad y arrendamiento financiero). El inmueble no es del recurrente, sino que está financiado con un contrato de arrendamiento financiero. Existen facturas al domicilio de la DIRECCION002, domicilio fiscal, o de la DIRECCION000, despacho profesional, siendo ambas válidas en virtud de continua jurisprudencia. Respecto de los gastos justificados con tickets, la carga de la prueba de su deducibilidad es de la Administración. La adquisición de un traje es para asistencia a vistas.

9. En cuanto a la sanción, no hay acto punible cuando el expediente administrativo de sanción se inicia antes de la liquidación provisional. Falta la firma del acto sancionador al no ser manuscrita. No ha existido separación entre el órgano instructor y el sancionador pues no ha existido instrucción, y el órgano instructor y sancionador es el mismo. No ha existido negligencia, ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.

Por la **Abogacía del Estado** se interesa la desestimación del recurso reiterando los argumentos contenidos en las resoluciones administrativas. La firma electrónica y no manuscrita de los actos de inicio y resolución del procedimiento de comprobación limitada tramitado son válidas, pues no se trata de una firma reproducida por medios mecánicos o fotomecánicos, como sostiene la demanda, sino de la impresión en papel de un documento electrónico con firma electrónica susceptible de verificación en los términos legalmente establecidos y, por ello, plenamente válida y eficaz. Se ha cumplido con las exigencias de contenido del acuerdo de inicio exigidas en el [artículo 137.2 de la LGT](#). La Administración de Ciudad Lineal de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid tiene atribuida la competencia para acordar el inicio y resolver un procedimiento de aplicación de los tributos como es el de comprobación limitada del IRPF, debiendo ejercerse dicha competencia por la persona física titular del órgano administrativo en cuestión, en este caso, el Administrador que firma el acuerdo de inicio e identifica su nombre y cargo, siendo el titular del órgano competente y no actuando por delegación. La Administración no ha rechazado la documentación aportada por el obligado, a pesar de no respetar lo solicitado en cuanto al formato. Como el interesado no lleva los libros registros en soporte informático y aportó un PDF, que es un documento de imagen de unos libros manuscritos, en los que no todos los apuntes son claramente legibles, debe soportar las consecuencias de la falta de prueba del cumplimiento de este requisito a efectos de la deducción de los gastos que invoca en su favor, conforme al [artículo 105 LGT](#). No se ha producido ninguna vulneración del procedimiento por el requerimiento de inicio, ni se ha causado indefensión por falta de motivación. Inexistencia de vulneración del principio de vinculación por los actos propios de la Administración y del principio de confianza legítima. Es el interesado el que en todo caso debe acreditar la efectividad del gasto cuya deducción pretende y su correlación con los ingresos, reiterando en lo demás la argumentación contenida en las resoluciones recurridas para denegar la deducibilidad de los gastos.

SEGUNDO. - Sobre la existencia de firma electrónica del órgano competente en el acuerdo de inicio. Sobre la legalidad del requerimiento de aportación de documentación. Sobre las alegaciones de falta de motivación e infracción de la doctrina de los actos propios. Indefensión.

Estas mismas alegaciones han sido planteadas por el recurrente en diversos procedimientos seguidos ante la Sección 5 de esta misma Sala (recursos 1465/2013, 1371/2018, 27/2019) desestimados por sentencias de 18 de febrero de 2016 (nº 163), 27 de febrero de 2020 (nº 224) y 4 de marzo de 2020 (nº 256), interpuestos contra la regularización del IRPF de 2012 y 2014, y contra la sanción derivada del IRPF de 2016 (recurso 1399/2018), con sentencia de 20 de febrero de 2020 (nº 186).

Insiste en la demanda nuevamente en la misma cuestión y otras que, como decimos, ya han sido reiteradamente desestimadas por la Sala.

Es por ello que motivos de coherencia, unidad de doctrina y el principio de seguridad jurídica nos obligan a resolver los pleitos en idéntico sentido, por lo que reproducimos aquí y hacemos nuestros los fundamentos de la [Sentencia 256/2020, de 4 de marzo](#), en la que hemos dicho lo siguiente (Resaltado añadido):

«QUINTO. -

[...]

*En primer lugar, el recurrente alega una serie de motivos procedimentales determinantes, a su juicio, de la nulidad de la liquidación provisional impugnada: por **falta de firma del funcionario** que la suscribió y alega también la **falta de competencia del órgano de gestión tributaria** que la dictó y por infracción del [artículo 140.1 de la Ley 58/2003](#).*

Sobre la nulidad por falta de firma debe señalarse que, con carácter general, el [artículo 96 de la Ley General Tributaria](#), dispone:

"Artículo 96 Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas

1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.

2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.

3. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.

4. Los programas y aplicaciones electrónicas, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.

5. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable.

En su desarrollo el [artículo 84 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio](#), por el que se aprobó el Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria, RGAT, establece:

Artículo 84 Actuación automatizada

1. En caso de actuación automatizada deberá establecerse previamente el órgano u órganos competentes según los casos, para la definición de especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información. Asimismo, se indicará el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación.

2. En caso de actuación automatizada, la Administración tributaria deberá identificarse y garantizar la autenticidad del ejercicio de su competencia, con alguno de los siguientes sistemas de firma electrónica:

a) Sello electrónico de Administración pública, órgano o entidad de derecho público basado en certificado electrónico que reúna los requisitos exigidos por la legislación de firma electrónica.

b) Código seguro de verificación vinculado a la Administración pública, órgano o entidad permitiéndose en todo caso la comprobación de la autenticidad e integridad del documento accediendo por medios electrónicos a los archivos del órgano u organismo emisor. Cada Administración tributaria determinará los supuestos de utilización de uno y otro sistema de firma electrónica.

3. Para el desarrollo de las actividades de asistencia a los obligados tributarios, la Administración tributaria podrá establecer servicios automatizados, tales como la identificación telemática ante las entidades colaboradoras en la recaudación, la participación en procedimientos de enajenación forzosa o la puesta a su disposición de registros electrónicos de apoderamiento o representación.

Según el [artículo 4.1 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre](#), de firma electrónica:

Artículo 4 Empleo de la firma electrónica en el ámbito de las Administraciones públicas

1. Esta ley se aplicará al uso de la firma electrónica en el seno de las Administraciones públicas, sus organismos públicos y las entidades dependientes o vinculadas a las mismas y en las relaciones que mantengan aquéllas y éstos entre sí o con los particulares

Y conforme al [artículo 21 del Real Decreto 1671/2009](#), de desarrollo parcial de la Ley 11/2007 de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos:

Artículo 21 Firma electrónica mediante medios de autenticación personal

El personal al servicio de la Administración General del Estado y de sus organismos públicos vinculados o dependientes utilizará los sistemas de firma electrónica que se determinen en cada caso, entre los siguientes:

a) Firma basada en el Documento Nacional de Identidad electrónico.

b) Firma basada en certificado de empleado público al servicio de la Administración General del Estado expresamente admitidos con esta finalidad.

c) Sistemas de código seguro de verificación, en cuyo caso se aplicará, con las adaptaciones correspondientes, lo dispuesto en el artículo 20.

En este caso el funcionario que suscribió el acto de liquidación provisional se identificó de modo correcto por el sistema de Código Seguro de Verificación constando expresamente dicho código y permitiendo la comprobación electrónica del mismo en los archivos del organismo emisor, de manera que concurre el defecto procedimental denunciado.

Por lo que se refiere a la **nulidad por falta de competencia**, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la gestión tributaria cobra una especial relevancia, al dotar a la Administración tributaria de mecanismos de comprobación más ágiles y eficaces, descargando, a su vez, a la Inspección de comprobaciones en las que el examen y comparación de lo declarado por el sujeto pasivo con la información que estaba en poder de la Administración podía derivarse a las actuaciones del órgano de gestión, siempre con las propias limitaciones que exige la nueva normativa.

En el artículo 117 de la misma Ley se establece que:

"1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.

La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.

El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.

El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.

La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.

La realización de actuaciones de verificación de datos.

La realización de actuaciones de comprobación de valores.

La realización de actuaciones de comprobación limitada.

La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.

La emisión de certificados tributarios.

La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.

La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.

La información y asistencia tributaria.

La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo."

Además, el [art. 136 de la vigente Ley General Tributaria](#), en relación a esas actuaciones, determina:

"1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley."

La excepción a esa facultad examinadora la constituye por su objeto la contabilidad mercantil. El órgano de gestión no puede examinar dicha contabilidad o auditar lo contabilizado por el sujeto pasivo, pero si puede examinar los "documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos", y que serán los que hayan servido de soporte a lo contabilizado y/o a lo declarado o no por el sujeto pasivo en su declaración.

Tal afirmación se corrobora, con lo regulado en el art. 138, referido a la "tramitación", que permite constatar que las funciones de la oficina de gestión se acercan mucho a las de la inspección en cuanto que en ese precepto se señala:

"1. Las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada se documentarán en las comunicaciones y diligencias a las que se refiere el apartado 7 del artículo 99 de esta ley.

2. Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. El obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados.

3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho."

Y por otra parte, la adscripción del procedimiento a la Unidad de Verificación y Control de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Madrid se realizó con apoyo en la resolución de 19 de febrero de 2004 de la Presidencia de la Agencia Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria.

El apartado Primero, número 2 de la mencionada resolución establece que son órganos de Gestión Tributaria de la AEAT:

"2. En la Administración territorial, las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria respecto de la demarcación territorial de cada Delegación Especial de la Agencia, sin perjuicio de las competencias que específicamente se atribuyan al Delegado Especial de la Agencia, al Delegado de la Agencia y a los Administradores por ésta u otras disposiciones normativas y las atribuidas a cada Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria."

El apartado Quinto.1º de la misma resolución determina las funciones que corresponden a las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria, estableciendo en lo que aquí importa:

"d) La resolución de los procedimientos competencia de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria.

(...)

Estas funciones se extenderán a todos los contribuyentes con domicilio fiscal en el ámbito de la respectiva Delegación Especial de la Agencia Tributaria no adscritos a otra Dependencia."

En el número 2º del indicado apartado Quinto, referido a la competencia territorial, se establece:

"2.º Competencia territorial. - La Dependencia Regional de Gestión Tributaria extenderá su competencia al ámbito territorial de la correspondiente Delegación Especial de la Agencia Tributaria, pudiendo las unidades en las que aquélla se organiza, cualquiera que sea su sede, desarrollar sus actuaciones en todo este ámbito territorial."

Y el mismo apartado Quinto, número 3º.4, sobre Jefatura y composición de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, dispone:

Síguenos en...

"4. El Jefe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria o su Adjunto podrán asumir directamente la Jefatura de las Áreas, Servicios o Secciones Regionales existentes previstas en esta Resolución."

El apartado Quinto desarrolla en su número 4º la estructura orgánica de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, en la que se incluye, dentro de la Unidad de Módulos, el Servicio o Sección de Verificación y Control, al que corresponde las siguientes funciones:

"La tramitación y propuesta de resolución de expedientes que impliquen la revisión de registros y documentos establecidos por la normativa tributaria de contribuyentes con domicilio fiscal en su ámbito territorial.

La tramitación y propuesta de resolución de expedientes de idéntica naturaleza correspondientes a los contribuyentes que se establezca.

Podrá asumir las funciones propias de la Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades de aquellas Administraciones en las que no exista dicha Sección, así como las demás funciones de verificación y control que se le atribuyan, atendiendo a su complejidad, tipo de contribuyente u otras circunstancias siempre que así se determine por el Jefe de la Dependencia Regional.

Además de las propuestas de liquidación que consideren oportunas en cada caso, les corresponde iniciar, tramitar y proponer la resolución de los expedientes de imposición de sanciones por infracciones tributarias en vía de gestión tributaria, así como de intereses y recargos, en relación con los expedientes tramitados por estas mismas Unidades."

Así pues, de acuerdo con los apartados que se acaban de transcribir, la Unidad de Verificación y Control está facultada para llevar a cabo, dentro del ámbito territorial de cada Delegación Especial de la Agencia Tributaria, las funciones de verificación y control de gestión tributaria que le sean atribuidas, entre las que se encuentra obviamente la de tramitar procedimientos de comprobación limitada referidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulados en los [arts. 137 y siguientes de la Ley 58/2003, General Tributaria](#), que pueden iniciarse, entre otros casos, cuando en una declaración tributaria se aprecie una aplicación indebida de la normativa cuando no exija examen de la contabilidad y que pueden terminar por liquidación provisional, conforme al [art. 139.2.d\) de la mencionada LGT](#).

En el presente caso, la adscripción se efectuó para la tramitación de un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada y no para tramitar un expediente que implicase la revisión de registros y documentos, de forma que su objeto era uno de los expresamente contemplados en la resolución de 19 de febrero de 2004 y no precisaba de otra motivación porque estamos ante una asignación de funciones dentro del ámbito de la propia Dependencia Regional de Gestión Tributaria.

Además la competencia que cuestiona la parte actora no vulnera el invocado [art. 84 de la Ley 58/2003, General Tributaria](#), referido a la competencia territorial, porque el órgano al que se atribuye la función se encuentra incardinado dentro del territorio de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria y las facultades de organización han sido objeto de publicación, de modo que no resulta aplicable el apartado 2 del mismo precepto legal, que sólo es de aplicación en defecto de disposición expresa, como el propio artículo indica.

Por último, no se puede olvidar que la liquidación provisional que puso fin al procedimiento de comprobación limitada que nos ocupa fue adoptada por el Jefe Adjunto de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, cuya competencia se extiende a todo el ámbito territorial de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria y que, de acuerdo con el apartado Quinto.3º.4 de la resolución de 19/02/2004, está facultado para asumir directamente la Jefatura de las Áreas, Servicios o Secciones Regionales existentes.

[...]

OCTAVO. - Se alega también por el actor que se ha producido la nulidad del procedimiento por exigirle muchas fotocopias y documentos.

La lectura de las obligaciones tributarias que recoge el [art. 29. 2 LGT](#) en relación con el [art. 136 del mismo cuerpo legal](#) sobre la obligación de aportación de documentos en el procedimiento de comprobación limitada, no deja lugar a dudas respecto de que el sujeto pasivo está obligado a aportar a la administración los documentos y copias que le sean requeridos, entre otras cosas porque de ellos depende precisamente la acreditación de su derecho y en este caso, de los gastos que pretendía deducirse.

También debe rechazarse lo alegado en cuanto a que se ha infringido por la AEAT la **doctrina de los actos propios** por cuanto no constan las razones por las que otros gastos fuesen admitidos como deducibles por la administración en ejercicios diferentes y, en todo caso, la AEAT no estaba obligada a perpetuar tal admisión en ejercicios posteriores».

En relación con la legalidad del requerimiento de aportación de los Libros-Registro obligatorios en soporte informático, además de los razonamientos que han sido transcritos, podemos añadir que el rendimiento neto de las actividades económicas se determina según las normas del Impuesto sobre Sociedades, de lo que

se sigue que en régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esa 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.

La deducibilidad del gasto está condicionada a que esté contabilizado en los libros registro que con carácter obligatorio deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en régimen de estimación directa (normal o simplificada).

El [artículo 68 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 y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, dispone respecto a las obligaciones formales, contables y registrales:

[...]

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo máximo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones, a aportarlos juntamente con las declaraciones del Impuesto, cuando así se establezca y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración tributaria, cuando sean requeridos al efecto.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros:

a) Libro registro de ventas e ingresos.

b) Libro registro de compras y gastos.

c) Libro registro de bienes de inversión.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el apartado anterior.

5. Los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:

a) Libro registro de ingresos.

b) Libro registro de gastos.

c) Libro registro de bienes de inversión.

d) Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

[...]

Por su parte, el [artículo 51 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria \(LGT\)](#) determina: «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».

Corresponde a la parte recurrente probar que los gastos, cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, están correlacionados con la actividad profesional en el sentido de estar dirigidos a mejorar el resultado de la misma, directa o indirectamente, de presente o de futuro, además de hallarse debidamente contabilizados y, por supuesto, de haberse realizado efectivamente.

Al presente tenemos que con fecha 2 de julio de 2021 se le notificó al recurrente un requerimiento para que aportase los libros registro de gastos e ingresos de la actividad económica declarada. Se decía:

Serán válidos los formatos habituales de hoja de cálculo o base de datos, tales como DBASE, EXCEL, ACCESS, o subsidiariamente un fichero de texto TXT; por tanto:

1) Se consideran formatos válidos: TXT, DBF, XLS, MDB, XML.

Síguenos en...



2) No se considera válido un formato gráfico como el PDF u otros de imagen.

Posteriormente, el 5 de octubre de 2021 se le notifica un nuevo requerimiento para que aporte los libros en un formato válido puesto que los aportados el día 15 de julio estaban soportados en formato PDF. En sus escritos de 15 de julio de 2021 y 18 de octubre de 2021 contesta a los requerimientos, aportando la documentación requerida en formato PDF, negándose a aportar los libros en el formato requerido.

No obstante lo anterior la liquidación refiere:

La documentación aportada el 15 de julio de 2021, mediante el escrito con NUM002, consta de un documento con 132 páginas.

Los libros registros se encuentran en las páginas de la 9 a 132 de este documento del asiento registro NUM002. Esta oficina gestora no puede determinar el contenido de los mismos al tratarse de fotocopias en su gran mayoría ilegibles e incompletas. Ello hace imposible determinar que los gastos deducidos se encuentren debidamente registrados.

No obstante, y debido a la negativa del contribuyente a aportar unos libros en otro formato, esta Oficina Gestora ha analizado el resto de la documentación aportada consistente en las facturas o documentos justificativos de los gastos en los que ha incurrido el contribuyente en el ejercicio 2019. Para una mayor localización de los gastos admitidos y no admitidos se ha señalado la página de los documentos en los que se encuentran y entre paréntesis, si la hay, la numeración dada por el contribuyente a los mismos.

- Del análisis de la documentación aportada, únicamente se admiten como deducibles los siguientes gastos:

Del documento 1: Colegio de abogados por importe de 376,31 euros (37(8/19), 327(190/19), 351(200/19), 539(335/19)); Notario por importe de 62,66 euros (77(31/19), 101(53/19), 127(65/19)); Manutención del propio contribuyente por importe de 53,34 euros (95(51/19), 151(78/19)); Otros gastos fiscalmente deducibles por importe de 45,47 euros (117(59/19), 201(105/19), 219(113/19), 293(170/19).

Del documento 2: Colegio de abogados por importe de 112,14 euros (255(496/19), 309(522/19)); Servicios de otros profesionales independientes por importe de 970 euros (291(515/19)); Manutención del propio contribuyente por importe de 99,46 euros (41(357/19), 227(478/19), 311(523/19), 369, 397); Otros gastos fiscalmente deducibles por importe de 220,82 euros (129(436/19), 139(443/19), 197(464/19), 205(469/19), 273(506/19), 317(527/19), 319(529/19), 357(551/19), 455(604/19).

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30.2.5º de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente. En consecuencia, de los gastos en concepto de seguro médico relacionados anteriormente, sólo se admite la deducción de 500,00 euros.

[...]

... para que un automóvil sea susceptible de uso particular se considere afecto a una actividad profesional, se requiere que el vehículo se encuentre EXCLUSIVAMENTE afectado a la actividad, es decir, que se utilice únicamente para el ejercicio de la actividad profesional desarrollada por el sujeto pasivo, incluso en los supuesto de contrato de leasing o renting como se recoge en distintas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, como la V1849-13; V0713-11 y V0354-11 entre otras.

- Se consideran como no deducibles los tiques, y otros títulos no nominativos en base a la imposibilidad de determinar la persona que produce el gasto y basándose además en el hecho de que en la modalidad simplificada de la estimación directa ya existe una provisión que aplica el porcentaje del 5% del rendimiento neto para dar cabida a los gastos de difícil justificación.... El requisito de registro en los libros de la actividad, aunque es obligatorio, no acredita la justificación del gasto si el documento aportado que sirve de soporte a su apunte, no refleja el nombre y la identificación del receptor del bien o servicio anotado como gasto de la actividad.

- Según la Consulta Vinculante V0007-00 los gastos por viajes de titulares de actividades económicas se considerarán fiscalmente deducibles cuando estén vinculados o sean propios de la actividad desarrollada, siempre que, además, queden convenientemente justificados y registrados en los libros-registro que con carácter obligatorio deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas. Esta vinculación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los servicios competentes para la comprobación e inspección del Impuesto la valoración de las pruebas aportadas.

[...]

- No se admiten los gastos de desplazamientos como los billetes de RENFE y de alojamiento, sin prueba de que dichos viajes están relacionados con la actividad.

Síguenos en...

Según los datos que constan en el censo de empresarios y profesionales de esta Administración Tributaria, durante el ejercicio 2017 no existe local afecto a la actividad, ni metros de superficie de inmueble alguno destinados al ejercicio de la actividad, por lo que no se admiten los gastos en este concepto (comunidad de propietarios, suministros, etc).

[...]

- No se admiten los gastos justificados únicamente con recibo de entidad bancaria, sin factura, ya que se desconoce el concepto de la operación.

- No se admiten los gastos no vinculados a la actividad ni correlacionados con los ingresos, como los gastos en restaurantes, de compras en IKEA, El Corte Inglés, Leroy Merlín, compra de lavadora, etc. No obstante, el [artículo 30.2. 5ª.c\) de la Ley del IRPF](#) establece que los contribuyentes podrán deducir para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en estimación directa los gastos de manutención que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sean gastos del propio contribuyente.

- Que se realicen en el desarrollo de la actividad económica. Es decir, que sean propios de la actividad.

- Que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería.

- Que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago.

- Que no superen los límites cuantitativos que reglamentariamente se establece el artículo 9.A.3.a) del Reglamento del IRPF para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores. Dichos límites son: Pernoctando en municipio distinto: 53,34 euros/día; sin pernoctar en municipio distinto: 26,67 euros al día.

El exceso sobre dichos importes no podrá ser objeto de deducción. Además, el contribuyente deberá conservar, durante el plazo máximo de prescripción, aportando cuando sea requerido al efecto, los justificantes de los gastos para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma. En este caso concreto, a la vista de la documentación aportada, se han aceptado como gastos de manutención del propio contribuyente gastos por importe de 152,80 euros, aplicando el límite diario de 26,67 euros. Los demás justificantes aportado no cumplen con los requisitos antes mencionados y, por tanto, no se consideran como gastos deducibles.

- No se admite el gasto de compra de aparatos informáticos como un móvil, al no haber registrado este el contribuyente en el libro registro de bienes de inversión.

Con arreglo a la definición de elemento patrimonial afecto a actividades económicas, dada por el Art. 22, se consideran bienes y derechos afectos a una actividad económica, los necesarios para la obtención de los rendimientos empresariales o profesionales. La adquisición de un móvil, está afecto a la actividad económica desarrollada por el contribuyente y por lo tanto es deducible.

De acuerdo con las reglas de amortización, esta se iniciará a partir de la puesta en condiciones de funcionamiento del elemento de inmovilizado, y se prolongará durante el periodo de vida útil del elemento.

No obstante, solo se puede deducir mediante la amortización la adquisición de un móvil durante la vida útil del elemento, y cuando finalice su vida útil se deducirá como gasto la adquisición de otros elementos sustitutivos de los anteriores.

No debe olvidarse que la normativa del impuesto - [art 29 de la LIRPF](#) y 22 del Reglamento- exige distinguir entre el patrimonio del contribuyente afecto a la actividad económica y el destinado a la atención de las necesidades privadas.

Tampoco se admiten las facturas cuyo concepto no se ve, es ilegible o se desconoce.

[...]

Quinta alegación: Existencia en poder de la Administración documentos para poder liquidar. Esta parte ha presentado documentación que se debería haber tenido en cuenta para liquidar. En relación con la comprobación del IVA del ejercicio 2005, esta parte aportó copia del documento público del arrendamiento financiero, compraventa y préstamo hipotecario relativo al inmueble sito en DIRECCION000, con vuelta en DIRECCION001 de Madrid que constituye el despacho profesional del contribuyente. Los gastos relacionados con dicho contrato de arrendamiento fueron admitidos como deducible en las comprobaciones del IRPF de los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

El contrato de arrendamiento financiero aportado el 22/12/2016, asiento registral NUM003, con motivo de la comprobación del IRPF del ejercicio 2014, es de fecha 28 de julio de 1995 en la que se establece una duración del mismo hasta el 28 de julio de 2009. Dicho contrato hace referencia al inmueble sito en la

DIRECCION000 de Madrid y está compuesto de un vestíbulo, cocina, salón, tres dormitorios y dos cuartos de baño.

Por otra parte, no consta que en la declaración del IRPF presentada haya incluido algún bien inmueble afecto al desarrollo de su actividad. Asimismo de la documentación aportada se deriva que el domicilio de las facturas emitidas y de la casi totalidad de las facturas de gastos aportadas no coincide con el domicilio del inmueble objeto de análisis. Por tanto, no se admite la alegación presentada.

[...]

Alega que los gastos del vehículo se corresponden a viajes concretos de la actividad. Esta oficina gestora, de acuerdo con el artículo 22 del Reglamento del IRPF, se reitera en la no admisión de dichos gastos al no haber sido probado por el contribuyente la efectiva afectación exclusiva del vehículo. La necesidad de un vehículo para el desarrollo de la actividad no constituye prueba suficiente para determinar la afectación exclusiva del mismo.

Por lo que se refiere a los gastos de viajes, manifiesta que todos ellos están vinculados a la actividad. Una vez analizada la documentación aportada por el contribuyente, esta oficina gestora constata que no ha quedado probada la correlación de los gastos con los ingresos, requisito esencial para determinar la deducibilidad de los gastos, por lo que se desestima la alegación presentada.

De acuerdo con todas las argumentaciones expuestas se desestiman todas las alegaciones presentadas por el contribuyente confirmando en todos sus extremos la propuesta de liquidación provisional del IRPF del ejercicio 2019.

De acuerdo con lo expuesto, los documentos aportados por el recurrente, en el formato que consideró, fueron valorados por el órgano gestor explicitando con detalle las razones por las que se rechaza la deducibilidad de gastos, por lo que no puede considerarse que incurra en falta de motivación ni, mucho menos, que se haya generado en el interesado una situación de indefensión, pues conoce perfectamente los motivos que han dado lugar a la regularización y que, básicamente, se fundan en la falta de prueba de los gastos y el carácter personal de muchos de ellos, ajenos a la actividad profesional.

Como subraya la [STS de 3 de febrero de 2015, recurso 577/2013](#), la exigencia de **motivación** no puede comprender el derecho a que se proporcione a las partes una explicación exhaustiva y pormenorizada de cada argumento invocado o de cada prueba practicada o elemento documental del expediente administrativo, doctrina que ha de ser puesta en conexión con la exigencia de que el defecto de motivación haya producido una indefensión efectiva, es decir, cuando el recurrente no hubiese tenido la oportunidad de alegar cuanto ha estimado oportuno en defensa de su derecho tanto en vía administrativa como judicial.

No se alcanza a entender qué tesis propugna el recurrente con respecto a la **carga de la prueba de los gastos**. Ha aportado al respecto la documentación que ha considerado procedente para justificar su autoliquidación, y no es la Administración quien tiene que desvirtuar la cifra de gastos deducibles consignada por el recurrente en su autoliquidación, sino que es precisamente al revés: es el obligado tributario sobre quien recae la carga de probar que cada uno de los gastos computados merecen esta consideración y, por tanto, a él le corresponde probar la realidad del gasto y su vinculación con la actividad profesional y con la obtención de ingresos. Dicho de otro modo: no basta con aportar la documentación de la que se dispone, pues no se valora el mayor o menor esfuerzo probatorio, sino en la efectiva acreditación del cumplimiento de los requisitos.

En cuanto a la alegación de **infracción del derecho a la prueba**, cabe señalar que la [Constitución Española reconoce en el artículo 24.2](#) el derecho fundamental a «utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa». El [Tribunal Constitucional ha explicado el alcance de este derecho en el ámbito contencioso-administrativo en su sentencia 80/2011, de 6 de junio](#), pudiendo destacar las siguientes notas:

- Se trata de un derecho de configuración legal.
- No tiene carácter absoluto; es decir, no impone la admisión de todas las pruebas que puedan proponer las partes, pues éstas han de ser pertinentes, correspondiendo a los órganos judiciales el examen sobre la legalidad y pertinencia de las pruebas solicitadas.
- La denegación de pruebas exige su motivación suficiente por el órgano judicial.
- Es preciso que la prueba denegada o impracticada sea decisiva en términos de defensa, debiendo justificar el recurrente en su demanda la indefensión sufrida.
- El recurrente ha de demostrar la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas o no practicadas; y, por otra parte, ha de argumentar el modo en que la admisión y la práctica de la prueba objeto de la controversia habrían podido tener una incidencia favorable a la estimación de sus pretensiones.

- El [art. 24 CE](#) impide a los órganos judiciales denegar una prueba oportunamente propuesta y fundar posteriormente su decisión en la falta de acreditación de los hechos cuya demostración se intentaba obtener mediante la actividad probatoria que no se pudo practicar.

El cumplimiento de las formalidades legales establecidas ([art. 60 LJCA](#)) no genera automáticamente un derecho de las partes al recibimiento del pleito a prueba, sino que la decisión corresponde en última instancia al Juez o Tribunal. La admisión de pruebas se vincula a su pertinencia y utilidad, cuya decisión corresponde al órgano judicial que dispone para ello de un amplio margen de actuación, con la única obligación de motivar la denegación.

En el caso, el recurrente no desarrolla en la demanda la alegación de indefensión que sostiene se le ha producido en vía administrativa y económico-administrativa, concretando las pruebas propuestas, la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas o no practicadas y argumentando el modo en que la admisión y la práctica de la prueba objeto de controversia habrían podido tener una incidencia favorable a la estimación de sus pretensiones.

En cualquier caso, esta Sala tiene plena soberanía para decidir sobre las pruebas a practicar con independencia de lo que la Administración tributaria hubiera decidido al respecto. Y en periodo probatorio se ha inadmitido la prueba propuesta en la demanda consistente en oficiar al Colegio de Abogados de Madrid para que certifique sobre inmueble en el que el recurrente tiene establecido su despacho profesional, recabar de la AEAT los expedientes de comprobación del IRPF del recurrente de los ejercicios 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008, así como reclamar del TEARM copia adverada de la reclamación efectuada con fecha 28 de abril de 2017, por estimar innecesaria dicha prueba para resolver las cuestiones objeto de debate, dado que el recurrente no concreta los gastos rechazados a los que la prueba vendría referida, y a la vista del contenido del escrito de contestación a la demanda en el que no se cuestiona dicha documentación sino que se valora en forma distinta a la pretendida por el actor. Con lo que, en definitiva, la prueba denegada no versa sobre hechos controvertidos sino sobre valoración jurídica que es la que debe realizar la Sala y estamos realizando en esta resolución.

Respecto a la vulneración de la **doctrina de los actos propios**-que implica la vinculación del autor de una declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio-, encuentra su razón de ser en la protección que objetivamente requiere la confianza que se puede haber depositado en el comportamiento ajeno, de modo que la forma de proceder se hubiere fundado en la actuación previa de la Administración, o se haya actuado en la legítima confianza de un determinado modo de proceder de la Administración. En palabras del Tribunal Supremo, es un «*deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos*»([STS de 13 de junio de 2018, recurso 2800/2017](#)).

Como hemos dicho en otras ocasiones, el hecho de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos impositivos procedimiento alguno (de gestión o de inspección) no implica que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del impuesto a deducir determinados gastos en los términos que se pretende, pues esta circunstancia, que no viene acompañada de otros actos concluyentes, no puede calificarse como un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

Cuando se trata de la deducibilidad de gastos, éstos se basan en las circunstancias concurrentes en cada ejercicio y las pruebas aportadas, que pueden no coincidir. Por ello, la doctrina de los actos propios no resulta de aplicación en supuestos, como el de autos, donde se examina la deducibilidad de determinados gastos, pues se trata de un tema de prueba condicionado a lo que en cada uno de los ejercicios pueda quedar acreditado ([sentencia de esta Sala, Sección 5ª, de 30 de octubre de 2024, recurso 844/2021](#)).

TERCERO. - Gastos deducibles por vinculación al desarrollo de la actividad profesional. Normativa aplicable y carga de la prueba.

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*».

El [artículo 28 LIRPF](#) refiere que 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 lo dispuesto en el [art. 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](#) (LIS), 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».

En cuanto a la deducibilidad de los gastos, según lo previsto en el [artículo 11 LIS](#), serán requisitos que se hallen correlacionados con los ingresos y hayan sido imputados contablemente.

«Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

[...]

3. 1º. 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 o de forma acelerada».

Análogamente, el principio de correlación entre ingresos y gastos se encuentra establecido en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en los términos previstos en el mismo.

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».

En cuanto a la forma de 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 fundadamente 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).

Respecto de 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 impositivos, 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».

CUARTO. - Gastos deducibles reclamados por el recurrente.

Como se ha indicado, corresponde a la parte recurrente probar que los gastos, cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, están correlacionados con la actividad profesional en el sentido de estar dirigidos a mejorar sus resultados, directa o indirectamente, de presente o de futuro, además de hallarse debidamente contabilizados y, por supuesto, de haberse realizado.

Procede, por tanto, que nos refiramos a los gastos cuya deducibilidad se discute exponiendo la doctrina sentada por esta Sala al respecto, que sirve como argumentación para rechazar la pretensión esgrimida.

1. Gastos de vehículo.

La Administración deniega la deducibilidad de los gastos asociados a dos vehículos por falta de acreditación de su dedicación exclusiva al ejercicio de la actividad de Abogado del recurrente, conforme a lo dispuesto en 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 de la LIRPF](#), lo que procede confirmar por esa misma razón.

De acuerdo con los [arts. 29 de la LIRPF](#) y [22 del RIRPF](#), para poder deducir los gastos referidos a un automóvil es preciso que el mismo conste en el libro registro de bienes de inversión y que esté afecto de modo exclusivo a la actividad económica, sin que sea admisible su uso personal, ni siquiera de forma accesorio, correspondiendo al obligado tributario la prueba de que concurren todos los presupuestos que permiten efectuar la deducción, a tenor del [art. 105.1 LGT](#) ([sentencias de esta Sala, Sección 5ª, de 31 de enero de 2019, recurso 399/2017](#), y [de 24 de enero de 2019, recurso 348/2017](#)).

Es cierto que el [art. 29.2 de la Ley del IRPF](#) establece que «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». Pero el [Tribunal Supremo ha declarado en sentencia de 13 de junio de 2019, recurso 1463/2017](#), que la norma alude con ello a las partes o espacio físico de un concreto elemento que se puede destinar de modo simultáneo a una actividad privada y a otra económica, y no a aquellos elementos (como un automóvil de turismo) que no son aptos para ser usados al mismo tiempo en diversas tareas o actividades, sino de manera sucesiva o alternativa.

Por tanto, para poder deducir los gastos referidos a vehículo sería preciso acreditar su afectación exclusiva a la actividad económica, sin que sea admisible su uso personal, ni siquiera de forma accesorio, correspondiendo al obligado tributario la prueba de que concurren todos los presupuestos que permiten efectuar la deducción, a tenor del [art. 105.1 de la LGT](#).

Igualmente, hemos señalado que el hecho de que pueda utilizarse el vehículo para uso profesional, si así se acredita, no impide su uso personal, lo que excluye la afectación a la actividad exart. 22.4 del

Síguenos en...



Reglamento, recayendo en el interesado la carga de probar su uso en exclusiva. Así, el hecho de que los recurrentes sean titulares de otros vehículos no es por sí mismo suficiente para acreditarlo ([sentencia de 9 de mayo de 2019](#), [recurso 297/2018](#), y de [12 de mayo de 2023](#), [recurso 1134/2020](#), entre otras muchas).

Es doctrina general admitida el distinto régimen aplicable a los gastos derivados del uso del vehículo en el IRPF, en el IVA y el IS. Recordemos que el [artículo 95. Tres LIVA](#) establece la deducción de las cuotas correspondientes en atención al grado efectivo de afectación del vehículo a la actividad de la empresa, mientras que la Ley del IRPF exige la afectación del vehículo en exclusiva ([sentencia de esta Sala y Sección 5ª de 30 de septiembre de 2019](#), [recurso 872/2018](#)).

Por lo tanto, la deducción de los gastos reclamados se supedita a la afectación exclusiva del vehículo a la actividad económica.

El recurrente no ha presentado prueba de la afectación exclusiva de un vehículo a su actividad profesional, sin negar que se pueda utilizar para llevar a cabo los desplazamientos necesarios para el ejercicio de su actividad profesional.

No basta con demostrar la necesidad de utilización del vehículo para los desplazamientos al lugar de trabajo o a aquel en que se desarrolla la actividad profesional, puesto que en el IRPF es imprescindible, como venimos señalando, acreditar la afectación exclusiva del mismo.

Conviene agregar que, por lo que se refiere a los gastos de combustible, ni siquiera la afectación exclusiva del vehículo a la actividad conlleva, a juicio de la Sala, la deducibilidad de dichos gastos a falta de una prueba que vincule los mismos con el vehículo de que se trata y con la actividad profesional a la que sirve. Dicho de otro modo, para su deducibilidad, sería necesaria la demostración de que los desplazamientos a que responden tales gastos fueron de ese vehículo, descartándose así los que se pudieron haber producido con vehículos diferentes destinados a la utilización privada del interesado y de otras personas.

2. Gastos personales o no relacionados con la actividad. Gastos justificados con tiques o factura simplificada. Gastos no justificados.

En la liquidación del IRPF 2019 del recurrente se han eliminado los gastos de desplazamientos como los billetes de RENFE y de alojamiento, sin prueba de que dichos viajes están relacionados con la actividad; los justificados mediante tiques o títulos no nominativos; gastos justificados únicamente con recibo de entidad bancaria, sin factura, ya que se desconoce el concepto de la operación; y los gastos no vinculados a la actividad ni correlacionados con los ingresos, como los gastos en restaurantes, de compras en IKEA, El Corte Inglés, Leroy Merlín, compra de lavadora, etc.

Como expresamos en [nuestra Sentencia de 9 de mayo de 2019](#), [recurso 297/2018](#), los gastos soportados únicamente en facturas sin destinatario o tiques resultan insuficientes como medio de prueba para acreditar su deducibilidad, es decir, para justificar la vinculación de los gastos a la actividad profesional desarrollada

La falta de identificación del destinatario del servicio documentado en un ticket o factura impide la deducción del gasto, pues podría ser deducido por cualquier otra persona que lo exhibiese ante la Administración tributaria, convirtiéndose el tique en una especie de justificante de gasto «al portador», con las posibles cesiones de justificantes entre distintos empresarios o profesionales que tuvieran la necesidad de acreditar gastos ante la Administración tributaria, lo que resulta inaceptable (en este sentido se ha pronunciado [esta Sala](#), [Sección 5ª](#), entre otras, en [sentencia de 25 de abril de 2018](#), [recurso 203/2018](#)).

Corresponde en todo caso a la parte recurrente probar que tales gastos, cuya deducibilidad no es admitida por la Administración, están correlacionados con la actividad profesional en el sentido de dirigidos a mejorar el resultado de la misma, directa o indirectamente, de presente o de futuro, además de hallarse debidamente contabilizados y, por supuesto, de haberse realizado efectivamente.

Por otra parte, la exigencia de probar la vinculación de cada gasto con la actividad no puede ser suplida afirmando una genérica necesidad de efectuar gastos para la obtención de los ingresos, pues ello supondría admitir el carácter deducible de todos los gastos declarados sin necesidad de demostrar las concretas circunstancias económicas o profesionales que exigen su realización en cada caso, lo que resulta inadmisibles ya que implicaría dejar a la voluntad del contribuyente la cuantificación de la base imponible del impuesto.

Y tampoco basta con alegar que los gastos cuya deducción se pretende son razonables y proporcionados, toda vez que la indudable existencia de gastos en el desarrollo de cualquier actividad económica no exime de la carga de probar el carácter deducible de cada uno de ellos, para lo que es necesario su justificación con factura expedida a nombre del contribuyente y demostrar la vinculación del gasto con el ejercicio de la actividad (destinatario y circunstancias que exigieron realizar el gasto), exigencias probatorias que no pueden sustituirse con presunciones ni con afirmaciones genéricas que pretenden dar cobertura a gastos muy diversos, pues una mera atención social no supone una necesidad para la obtención de los ingresos (véanse las [sentencias de la Sección 5ª de esta Sala de 29 de enero de 2019](#), [recurso 349/2017](#), y de [28 de junio de 2017](#), [recurso 1333/2015](#)).

En esta situación se encuentran los gastos que se cuestionan en este apartado por lo que resulta evidente que no procede su deducibilidad.

3. Gastos de vestuario.

En relación con los gastos de vestuario, de acuerdo con el criterio de la Sección, cabe recordar lo dispuesto en el [artículo 22.2 RIRPF](#), que, como ya se ha expuesto, exige que los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, esto es, utilizados para los fines de la misma, no se empleen simultáneamente para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de dicho precepto.

En el caso, de acuerdo con el criterio de esta Sala (Sección 5ª), procede rechazar su inclusión pues, al no tratarse de vestuario exclusivo para el desarrollo de la labor profesional -como pudiese ser un "uniforme" o un "mono"-, es evidente que es susceptible de utilización privada ([sentencias de 13-01-2021, rec. 966/2019, y 13-06-2018, rec. 798/2016](#)).

4. Gastos de móvil.

En cuanto al teléfono móvil, se exige acreditación de uso exclusivo para la actividad profesional. La [sentencia de esta Sección 5ª de 25 de septiembre de 2023, recurso 1174/2020](#), refiere: «Con relación a los gastos de teléfono móvil, cuya deducción se pretende, no ha quedado acreditada su utilización exclusivamente para el ejercicio de la actividad profesional, y su carácter necesario para la obtención de los ingresos generados en el desarrollo de la misma.

Hemos reiterado en relación con los gastos de teléfono móvil que, generalmente, no puede considerarse un gasto deducible porque según los usos y costumbres actuales el teléfono móvil se utiliza, indistinta y simultáneamente, para la actividad profesional y las necesidades privadas. De modo que la deducción del importe de los gastos de uso de teléfono móvil, pretendida por la parte demandante, no puede aceptarse salvo que se acredite que ese uso es sólo y de forma exclusiva para la actividad profesional, prueba que corresponde al interesado, probando que todas las llamadas emitidas y recibidas durante las horas a las que el obligado se dedica la actividad económica sean derivadas de tal actividad, de acuerdo con los [arts. 29.3 de la LIRPF y art. 22.3 del RIRPF](#) antes citados ([sentencias de esta Sala y Sección 5ª de 27 de enero de 2020, recurso 1397/2018](#) , y de 28 de junio de 2023, recurso 1205/2020).

Las facturas sobre los consumos telefónicos, sin más, no acreditan su uso exclusivo para el ejercicio de la actividad profesional, máxime cuando la propia naturaleza de esos bienes posibilita simultaneizar la utilización para el ejercicio de la actividad profesional y para usos particulares. Y ello, al margen de que los terminales no se encuentren registrados en el libro de bienes de inversión, lo que no se compadece con la pretensión del contribuyente en relación con la deducibilidad de estos gastos».

5. Gastos de inmueble no afecto a la actividad.

No cabe duda que los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, sea en su totalidad o parcialmente, en los términos señalados en los [arts. 29 LIRPF y 22 RIRPF](#). Por ello, y como [esta Sala ha venido señalando \(por todas, sentencias de la sección 5ª de 31 de enero de 2023, recurso 844/2020, con cita de otras anteriores, y de la Sección 4ª de 7 de octubre de 2024, recurso 529/2022\)](#), 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.

Es preciso, como presupuesto previo, acreditar la afectación de la vivienda a la actividad profesional. El [art. 2 de la Orden EHA/1274/2007](#), de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, determina con claridad la obligación de presentar el alta en la actividad profesional para desarrollarla, en consonancia con lo previsto en el [art. 9 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio](#), por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Asimismo, el [art. 10.1 de este Real Decreto 1065/2007](#) establece que, cuando se modifique cualquiera de los datos recogidos en la declaración de alta o en cualquier otra declaración de modificación posterior, el obligado tributario deberá comunicar a la Administración tributaria, mediante la correspondiente declaración, dicha modificación. El plazo para ello es de un mes desde que se hayan producido los hechos que determinan su presentación (apartado 4).

En nuestro caso, debe mantenerse el criterio de la Administración en la medida en que nos hallamos ante una cuestión estrictamente probatoria, y el recurrente no tiene dado de alta ningún inmueble como afecto en todo o en parte a la actividad profesional ni ha acreditado nada al respecto.

Síguenos en...



Respecto del inmueble de la DIRECCION000 no se han admitido los gastos relacionados (gas, limpieza, teléfono, agua, comunidad, etc.) ya que no se ha demostrado que la actividad se realice en dicho inmueble en el ejercicio 2019 comprobado. Ya la propia liquidación pone de relieve que ha examinado el contrato de arrendamiento financiero que el recurrente refiere, subrayando los motivos por los que considera que no hace prueba del hecho que se pretende (es un contrato de fecha 28 de julio de 1995 en el que se establece una duración del mismo hasta el 28 de julio de 2009, por lo que ya estaría vencido a la fecha de la comprobación, y describe el inmueble como compuesto de un vestíbulo, cocina, salón, tres dormitorios y dos cuartos de baño, sin que se pruebe que esté afecto a la actividad profesional). Por otra parte, el domicilio de las facturas emitidas y de la casi totalidad de las facturas de gastos aportadas no coincide con el domicilio del inmueble objeto de análisis.

Por estas mismas razones debe rechazarse la deducibilidad de los gastos, porque el recurrente no ha acreditado la propiedad o contrato de alquiler del mismo, habiendo vencido en julio de 2009 el contrato de leasing inmobiliario presentado, por lo que en el ejercicio 2019 no estaría vigente. Por otra parte, la descripción del inmueble en el contrato se corresponde más con el de una vivienda que con un despacho. Además, se aprecian indicios en contra del desarrollo de la actividad profesional en dicho inmueble, ya que algunas facturas aportadas van a dicha dirección y otras a su vivienda habitual en la DIRECCION002.

Por otra parte, el hecho de que el inmueble figure como despacho profesional en el Colegio de Abogados no constituye prueba por ser una declaración facilitada por el propio interesado. Como señala la [sentencia de esta Sala y Sección 5 de 17 de febrero de 2021, recurso 1162/2019](#), el certificado del Colegio de Abogados no puede acreditar por sí solo el ejercicio de la actividad, ya que no debe olvidarse que el domicilio profesional que consta en el Colegio de Abogados es el que se declara por los propios interesados, frente al contundente dato de que el actor no haya dado de alta su actividad en el piso que refiere, con lo que no puede entenderse que en 2019 se estuviera ejerciendo la actividad de abogado en dicho inmueble.

En méritos a todo lo expuesto procede confirmar la liquidación efectuada al actor.

QUINTO. - Acuerdo sancionador.

En cuanto a la sanción se alega en la demanda la falta de firmeza de la liquidación provisional que es causa del expediente sancionador, infracción del principio de culpabilidad, infracción del principio de separación entre órgano instructor y sancionador, falta de firma en el expediente al no ser manuscrita y falta de información del instructor y la persona que debe sancionar.

En relación con el motivo referente a la **falta de firma manuscrita**, nos remitimos a lo expuesto anteriormente. En este caso el funcionario que suscribió el acto sancionador se identificó de modo correcto por el sistema de Código Seguro de Verificación constando expresamente dicho código y permitiendo la comprobación electrónica del mismo en los archivos del organismo emisor. De la misma manera, el acuerdo de inicio y comunicación del trámite de audiencia del expediente sancionador.

El **acuerdo de incoación** aparece firmado por doña Patricia, Técnica de Hacienda, y el **acuerdo sancionador** por doña Nicolasa, Administradora de la Administración de Ciudad Lineal, estando garantizada la autenticidad e integridad del documento y la identificación del órgano actuante, por lo que el acto de liquidación es plenamente válido y eficaz, no hay ninguna duda de que la sanción ha sido dictada por el órgano competente.

Por otra parte, se alega que no ha existido **separación entre el órgano instructor y el sancionador** pues no ha existido instrucción y el órgano instructor y sancionador es el mismo, lo que como hemos señalado anteriormente no parece ser así a la vista de quienes firman los correspondientes acuerdos, personas distintas cuya identidad consta en los correspondientes documentos.

En la [sentencia nº 186/2020](#); antes mencionada, se señala:

«El [art. 209 de la LGT](#) establece, en su apartado 1, que "el procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente".

A su vez, el [art. 22 del R.D. 2063/2014, de 15 de octubre](#), por el que se aprueba el Reglamento de Régimen Sancionador Tributario, señala en su apartado 2: "Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente el que tenga atribuida la competencia para su resolución".

En cuanto a la competencia del órgano para resolver, el [art. 211.5, apartado d\) de la LGT](#), dispone que es órgano competente para la imposición de sanciones el órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

Por consiguiente, el propio [art. 22.2 del R.D. 2063/2014](#) se remite a la normativa de organización aplicable. En consecuencia, la normativa expuesta debe completarse con la normativa de organización aplicable, esto es, la Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración

Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, dictada al amparo de los [arts. 83.4 y 84 de la LGT](#).

Según la indicada Resolución de 19 de febrero de 2004, (aparato D.4), corresponde a la unidad, servicio o sección de gestión tributaria la tramitación y propuesta de resolución de los expedientes de sanciones tributarias graves y la tramitación y propuesta de resolución de las simples.

En concreto, según el apartado 2.f), a la sección de procedimiento sancionador le corresponde el inicio, tramitación y propuesta de resolución de los expedientes de imposición de sanciones por infracciones tributarias en vía de gestión tributaria.

Son órganos competentes para iniciar el procedimiento sancionador en el ámbito de Gestión Tributaria y en defecto de la sección antes señalada, el Jefe de la Oficina de Liquidación, o en su defecto, el Jefe de Servicio o Sección de Gestión Tributaria General.

Y por otra parte, según la D.A. 4 (añadida por el art. Único. 1 de la Resolución de 31 de julio de 2009), "las competencias que en la presente Resolución se atribuyen a los Jefes de Servicio o Sección de Gestión Tributaria General, o, en su caso, de otros servicios o secciones integrados en la estructura de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, con excepción de las Unidades de Módulos, deben entenderse atribuidas a los Jefes de Servicio de Gestión Tributaria o a los Técnicos de Hacienda 1 a 6 que, de acuerdo con su nombramiento, estén asignados al área general de Gestión Tributaria, o, en su caso, a los titulares de los puestos de trabajo equivalentes a los anteriores".

Es evidente, por consiguiente, que la Técnico de Hacienda de la Administración de Ciudad Lineal ostentaba competencia para iniciar el procedimiento.

En cuanto a la competencia de resolución, el [artículo 211 de la LGT](#), en su apartado 5 d), dispone que es órgano competente para imponer sanciones el órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

Es evidente, en consecuencia, la competencia del Administrador de Ciudad Lineal, tanto por tener competencia para liquidar, como por ser superior de la técnica de Hacienda que firmó el acuerdo de inicio.

Han de desestimarse, en consecuencia, las alegaciones del recurrente en cuanto a la falta de competencia».

Por otra parte, señalar que cabe la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador tributario sin que haya finalizado el procedimiento previo de comprobación y aplicación. No es contrario a lo recogido en el 209.2 LGT que el expediente sancionador se inicie antes de que sea notificado el acuerdo de liquidación.

Lo que la norma prohíbe es que se inicien expedientes sancionadores una vez transcurridos los meses que refiere desde la notificación de la liquidación, pero no antes de dicha notificación, de manera que el expediente sancionador puede iniciarse una vez que el órgano gestor considere que existen indicios suficientes para ello, lo cual puede suceder antes de haber notificado la liquidación. El motivo, por tanto, debe ser desestimado.

En cuanto a la **motivación de la culpabilidad**, conviene comenzar recordado que 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 [STC 164/2005, de 20 de junio](#) estableció: "como hemos señalado en la [STC 76/1990, de 26 de abril](#), 'no existe ... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias' y 'sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente'" (FJ 4). La [STC 74/2022, de 14 de junio](#), ha reiterado que "el principio de culpabilidad, tal y como se entiende en la jurisprudencia constitucional, proscrib[e] la responsabilidad objetiva o sin culpa, exigiendo no solo la autoría de la acción o de la omisión sancionables, sino también la necesidad de determinar la presencia de dolo o imprudencia" [FJ 3 C)].

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 al 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 qué 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".

En el caso de autos, el órgano sancionador explica las razones por las que aprecia la existencia de culpabilidad en la conducta del sancionado, refiriéndose expresamente a las circunstancias personales del Sr. Gervasio: su profesión de Abogado, los expedientes sancionadores tramitados en ejercicios anteriores por falta de ingreso de cuotas tributarias, la inclusión de una considerable cantidad de gastos impropios como gastos personales o de otro tipo cuando está excluido de la modalidad de la estimación directa simplificada.

Todo ello ocasiona un menor rendimiento neto de la actividad y, por tanto, un menor importe a incluir en la Base Imponible General para el cálculo del impuesto, como se razona en la resolución recurrida.

Por lo tanto, la AEAT motiva la culpabilidad con referencia a las circunstancias personales del contribuyente y a la intencionalidad en la comisión de la infracción, lo que resulta suficiente para colmar las exigencias de motivación anteriormente expuestas.

Por otro lado, la conducta del sancionado no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma. La [STS de 19 de diciembre de 1997, recurso 10309/1991](#), señala que «*aunque es cierto que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria y, por tanto, la procedencia de sanción en aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido-, de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable, es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables -como lo ha sido la de autos- resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad*».

No nos encontramos, en este caso, con un asunto que plantee dudas interpretativas, siendo la doctrina de los tribunales muy clara al respecto y reiterada, dada la abundante cantidad de asuntos similares donde se discute la deducibilidad de gastos en el ejercicio de actividades económicas y los pleitos anteriores seguidos por el recurrente ante esta Sala.

Todo ello conlleva, como dice la AEAT y confirmamos ahora, que pueda apreciarse una clara negligencia en la llevanza de sus obligaciones tributarias.

Procede, por tanto, la desestimación del recurso, confirmando la sanción impuesta.

SEXTO. - Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto por el [artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional](#), procede imponer a la demandante las costas del recurso, que se fijan en 3.000 euros, atendidas la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas, tal como autoriza el número cuatro del precepto.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por Doña Isabel Afonso Rodríguez, Procuradora de los Tribunales, en representación de Don Gervasio, contra las resoluciones administrativas a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución.

Todo ello, con imposición de las costas a la parte recurrente en los términos expuestos.

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. Previa constitución del depósito previsto en la [Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial](#), bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

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).