

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num. 825/2019 de 13 junio

RJ\2019\2759



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: HECHO IMPONIBLE: BIENES AFECTOS A ACTIVIDADES ECONÓMICAS: elementos patrimoniales indivisibles que se utilicen para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante: interpretación: examen de los criterios interpretativos del artículo 22.4 RIRPF/2007, en relación con el artículo 29.2 LIRPF/2006: extralimitación reglamentaria inexistente. DOCTRINA DEL TS

ECLI:ECLI:ES:TS:2019:2096

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 1463/2017

Ponente:Excmo Sr. Ángel Aguillo Avilés

El TS declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto contra una Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid -Sección Quinta-, dictada en fecha 17-01-2017, desestimatoria del recurso deducido frente a la desestimación presunta por silencio administrativo del TEAR, en relación a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 825/2019

Fecha de sentencia: 13/06/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1463/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/05/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. MADRID CON/AD SEC. 5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1463/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 825/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 13 de junio de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1463/2017**, interpuesto por don Jacinto Gómez Simón, procurador de los Tribunales, en nombre y representación de don Santos , contra la [sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo \(Sección](#)

Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 40/2017, de 17 de enero (PROV 2017, 62865), que desestima el recurso número 609/2015 interpuesto contra la desestimación presunta por silencio administrativo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ["TEARM"] en la reclamación NUM000 , relativa a la liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [" IRPF"] ejercicio 2012, por importe de 971,43 euros. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguillo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 17 de enero de 2017 (PROV 2017, 62865) por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , desestimatoria del recurso de ordinario núm. 609/2015.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Don Santos , de profesión abogado, adquirió un vehículo automóvil para su uso tanto personal como profesional, deduciendo en su declaración del ["IRPF"] del ejercicio 2012 el 50% de la amortización del coche correspondiente al periodo anual, por un importe de 2.180,28 euros, lo que dio lugar a una disminución de la cuota de 971,43 euros.

b) Como consecuencia de la aplicación de la citada deducción, en el curso de una comprobación limitada, la Oficina de Gestión de la Administración de Pozuelo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria [" AEAT"] giró a don Santos una liquidación provisional (núm. NUM001) en concepto de IRPF, ejercicio 2012, de la que resultaba a ingresar un total de 1.014,55 euros, de los que 971,43 euros correspondían a la cuota y 43,12 euros a los intereses de demora.

La citada liquidación provisional, en lo que a este proceso interesa, se argumentaba de la siguiente forma:

" *En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la determinación de los elementos patrimoniales afectos a una actividad se recoge en el artículo 29 de la Ley 35/2006, de 28 noviembre (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458), del Impuesto sobre la Renta de las Personas [Físicas], y en el artículo 22 de su Reglamento (aprobado por*

el Real Decreto 439/2007, de 31 de marzo), estando afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma, sin que puedan entenderse afectados aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo. El apartado 4 establece que se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

- Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos: a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías. b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación. c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación. d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales. e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad. De acuerdo con lo anterior, sólo en estos casos los vehículos anteriores podrán beneficiarse de la presunción de la afectación total al desarrollo de la actividad. Es decir, no serán susceptibles de afectación parcial los vehículos de turismo por lo que no es deducible ningún gasto relacionado con el mismo (gasolinas, peajes - autopistas, aparcamientos, reparaciones, taxis, etc.), ver consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V1762-08, V1924-08, entre otras). (sic) Así mismo, tampoco se admite la deducibilidad de la amortización del vehículo Toyota Land Cruiser que el contribuyente se amortiza por importe de 2.180,28 euros, al NO considerarse que el mismo se utilice EXCLUSIVAMENTE para fines de su actividad profesional.

- D. Santos , en el ejercicio 2012 ha obtenido unos ingresos de actividad económica por importe de 105.003,96, con unos gastos declarados de 37.457,99 euros, más 3.377,30 euros de gastos de difícil justificación con un Rendimiento neto de actividad declarado de 64.168,67 euros.

De la revisión de la documentación aportada a nuestro requerimiento, se estima que no procede la deducción por amortización del vehículo Toyota Land Cruiser, por importe de 2.180,28 euros, según lo indicado anteriormente sobre Vehículos, por lo que el ejercicio del 2012 queda con unos ingresos de actividad de 105.003,96 euros, con unos gastos deducibles de 35277,71 euros, más 3.486,31 euros de gastos de

difícil justificación, con un Rendimiento neto de actividad económica de 66.239,94 euros, por lo que se emite la liquidación provisional correspondiente.

- De acuerdo con el [Art.105](#) de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#), en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

c) No conforme con la mencionada liquidación, en el entendimiento de que quien afecta parcialmente el uso de un vehículo de su propiedad a su actividad profesional de abogado tiene derecho a la correspondiente deducción de los gastos de amortización del mismo, el 13 de junio de 2014, y con fundamento, en esencia, en sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el principio de capacidad económica y en el diferente tratamiento de dichos gastos en el IRPF y en el Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA], don Santos instó reclamación económico-administrativa.

SEGUNDO.-

La sentencia de instancia.

1. Frente a la desestimación presunta por silencio administrativo del TEARM, don Santos instó recurso ordinario ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

La Sala de instancia desestimó el recurso a través de la sentencia ahora recurrida, en la que confirmó la liquidación provisional.

Razona así la sentencia ahora recurrida en relación con el asunto controvertido de este recurso:

"TERCERO .- A efectos de dar una respuesta a la cuestión planteada, debemos analizar lo dispuesto en la [Ley 35/2006 \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente en el ejercicio fiscal que nos ocupa.

El art. 28.1 del citado texto legal establece:

(...)

Por otra parte, el art. 29 del mismo texto dispone:

(...)

Estas normas legales han sido desarrolladas por el Reglamento del IRPF, aprobado por el [Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo \(RCL 2007, 664\)](#), en

concreto por su art. 22 , referido a los elementos patrimoniales afectos a una actividad, que establece en sus apartados 2 y siguientes:

(...)

A tenor de tales preceptos, y partiendo de los requisitos normativos exigibles para que los gastos puedan deducirse (que estén contabilizados, imputados al ejercicio en que se producen, suficientemente justificados y relacionados con la actividad de la que se trate), tal y como ha reconocido la jurisprudencia, los automóviles se entenderán afectados a la actividad económica del contribuyente cuando sean necesarios para la obtención de los ingresos y se utilicen "exclusivamente" en la actividad, dado que, por una parte, el vehículo turismo es un elemento patrimonial indivisible, por lo que nunca podría dar lugar a una afectación parcial, y, por otra parte, al no estar relacionado con las actividades excepcionadas, su dedicación simultánea a la actividad económica y a las necesidades privadas, aun cuando éstas fueran irrelevantes, determinaría su no afectación. Así pues, las disposiciones reglamentarias se ajustan a las previsiones de la Ley, que contiene una remisión al Reglamento que habrá de determinar las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesorias y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica, tal y como ha realizado el Reglamento citado que desarrolla la materia, sin que podamos entender que se ha producido una regulación de la misma "contra legem".

No podemos compartir con el recurrente que nos hallemos ante una presunción iuris [et \(RCL 2015, 1654\)](#) de iure, ante un criterio sentado por la norma transcrita que no admita prueba en contrario. Esta Sala y Sección ha declarado de manera reiterada que hallándonos ante una presunción iuris tantum, recae sobre el sujeto pasivo la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de fecha 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo [art. 114](#) de la [Ley General Tributaria de 1963 \(RCL 1963, 2490\)](#) (actual art. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales ".

Así pues, en el caso de los automóviles que tratándose de la deducibilidad de los gastos derivados de la utilización del vehículo para el desarrollo de la actividad, la

regulación del IRPF, tanto en el artículo 21 del Reglamento del IRPF aprobado por el [Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio \(RCL 2004, 1777\)](#), como en el artículo 22 del Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se establece que se considerarán elementos patrimoniales afectos "cualesquiera otros elementos que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos" y únicamente se considerarán elementos afectos aquellos que el contribuyente utilice exclusivamente para los fines de la misma, aunque no se pierde esa exclusividad cuando la utilización para fines particulares sea accesoria y notoriamente irrelevante. Ahora bien, debe tenerse también en cuenta que no se admite la utilización accesoria para fines particulares, entre otros, a los automóviles de turismo, sin perjuicio de algunas excepciones. Por tanto, para que un automóvil de turismo susceptible de uso particular se considere afecto a una actividad económica, se requiere que el mismo se encuentre exclusivamente afecto a la misma, es decir, que se utilice únicamente para el ejercicio de la actividad desarrollada por el contribuyente.

Por su parte, el art. 95.Tres de la [Ley 37/92 \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) establece lo siguiente:

(...)

Esta Sala ya ha declarado en relación a esta cuestión, en la Sentencia recaída en el recurso -Ponente Sr. José Alberto Gallego Laguna-, lo siguiente:

"De acuerdo con los artículos citados, correspondía al recurrente acreditar que el vehículo al que se refiere se encuentra afecto a la actividad cumpliendo los requisitos establecidos en el precepto citado. En este sentido, debe señalarse que ni en el expediente administrativo ni en el presente recurso, el recurrente ha aportado prueba alguna que justifique el cumplimiento de los citados requisitos para que pueda considerarse afecto a la actividad. El recurrente no prueba en forma alguna que para la actividad profesional de Notario que desarrolla constituya el vehículo un elemento afecto, ni por tanto necesarios los gastos derivados del mismo, lo que excluyen su afectación a la actividad en los términos fijados en el art. 22 citado. [...]

Debe precisarse que aunque el precepto citado permite que los vehículos turismo se consideren que pueden ser destinados a los desplazamientos profesionales, ello no determina la existencia de una presunción legal, correspondiendo al recurrente probar que se ha destinado el vehículo turismo a la indicada actividad. A mayor abundamiento, debe añadirse que tampoco puede deducirse la afectación del automóvil de turismo a la actividad de Notario de la circunstancia de tener clientes en otras localidades distintas a su domicilio.

De la misma manera tampoco cumple los requisitos para la deducibilidad del IVA

soportado, de acuerdo con los preceptos citados, pues la presunción a que alude el recurrente sólo opera cuando se ha acreditado una afectación cuando menos parcial y no queda debidamente probado el grado de afectación, pero en el presente caso, no ha quedado probado ningún grado de afectación a la actividad, requiriendo el art. 95.Tres de la Ley 37/92 que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, y en el presente caso no se ha probado por el recurrente que se empleo ni siquiera en parte en el desarrollo de la actividad."

Es patente que la propia Ley establece una presunción de no afectación de los automóviles de turismo a la actividad económica del sujeto pasivo; nos hallamos ante una presunción legal que admite prueba en contrario respecto del grado de afectación de los vehículos, prueba que puede ser por cualquier medio admitido en derecho, incluso la prueba indiciaria ([art. 286 LEC \(RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892\)](#)). Pero es el particular, que pretende enervar la presunción legal, el que debe aportar medios de prueba suficientes, en cuanto al tipo de uso que se hace o a qué se afecta el vehículo, sin discutirse su utilización en el desarrollo de la actividad .

Amén de lo expuesto, no habiendo aportado la parte recurrente pruebas que acrediten la afectación en exclusiva del vehículo a la actividad económica, y no concurriendo ninguna de las excepciones que contempla el [art. 22.4](#) del Real Decreto 439/2007 , procede desestimar íntegramente la pretensión sustanciada en la demanda.

En atención a lo expuesto y razonado, esta Sala estima que no existen méritos para plantear ni la cuestión de constitucionalidad ni la de ilegalidad que se han interesado.

Todo ello conduce a la desestimación del recurso y a la confirmación de la resolución del TEAR".

2. En resumen, la sentencia de instancia rechaza que se haya vulnerado el [artículo 29.2](#) de la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre \(RCL 2006, 2123\)](#) , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) [LIRPF/2006] porque el "vehículo turismo es un elemento patrimonial indivisible, por lo que nunca podría dar lugar a una afectación parcial"; y descarta que se lesione el [artículo 108.2](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \(RCL 2003, 2945\)](#) , Ley General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT/2003"] porque la parte recurrente no ha aportado "pruebas que acrediten la afectación en exclusiva del vehículo a la actividad económica", y no concurre ninguna de las excepciones que contempla el [artículo 22.4](#) del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo , por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF/2007"].

TERCERO.-

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de don Santos preparó recurso de casación mediante escrito de 10 de marzo de 2017.

2. En dicho escrito, la representación procesal de la Sr. Santos identificó como infringidos: (i) el artículo 29.2 de la [" [LIRPF/2006 \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#) "] y el artículo 108 de la [" [LGT/2003 \(RCL 2003, 2945\)](#) "]; (ii) el artículo 22.4 párrafo segundo del [" [RIRPF/2007 \(RCL 2007, 664\)](#) "]; (iii) el [artículo 394](#) de la [Ley 1/2000, de 7 de enero \(RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892\)](#) , de Enjuiciamiento Civil (BOE de 10 de enero) ["LEC"]; y (iv) los [artículos 241](#) LEC y 24 de la Constitución Española de 1978 (BOE de 29 de diciembre) [" [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) "].

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 21 de marzo de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 19 de julio de 2017, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia previstas en el artículo 88.2, letras c) y g), de la [Ley 29/1998, de 13 de julio \(RCL 1998, 1741\)](#) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio), estableciendo que la cuestión que presenta ese interés consiste en precisar:

"[S]i, la redacción del [artículo 22.4 párrafo segundo](#) RIRPF/2007 en relación con los elementos patrimoniales afectos a una actividad profesional y en cuanto se refiere a vehículos automóviles y motocicletas y las presunciones que en él se incluyen, contraviene la Ley 35/2006 del Impuesto, en particular, su artículo 29.2 , así como el régimen de presunciones que en materia tributaria establece el [artículo 108](#) LGT/2003 ".

El citado auto no identifica las normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación.

CUARTO.-

Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal de don Santos interpuso el recurso de casación mediante escrito de 17 de octubre de 2017, que observa los requisitos legales.

En dicho escrito, tras recordar la cuestión casacional objetiva, subraya algunas de las afirmaciones que se contienen en el auto de admisión. En particular, se alude a la referencia que hace a "la innegable sinuosidad sintáctica del [artículo 22 RIRPF/2007 \(RCL 2007, 664\)](#) en relación las previsiones contenidas en la [Ley 35/2006 \(RCL 2006,](#)

[2123y RCL 2007, 458](#)) acerca de la afectación de elementos patrimoniales al objeto de la actividad económica". Y, asimismo, a la circunstancia de que la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"] permite la deducción en el IVA de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional; con la regla general de que podrán deducirse en la medida en que vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional; y con la regla especial de que "[c]uando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial profesional en la proporción del 50 por 100".

Respecto de este último punto, se remarca que: (i) la LIVA establece una presunción de afectación del 50%, que es *iuris tantum* tanto para la Administración (que puede rebajarla) como para el sujeto pasivo (que puede ampliarla) siempre que pruebe lo que afirma, y que vale tanto para las personas físicas o jurídicas que desarrollen una actividad personal o profesional; y (ii) que se trata de una exigencia comunitaria prevista en el [artículo 168](#) de la [Directiva 2006/112/CE \(LCEur 2006, 3252y LCEur 2007, 2230\)](#) del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Además, se pone de relieve que el auto de admisión señala como una cuestión destacable que en el Impuesto sobre Sociedades no hay previsión específica sobre la deducibilidad de los vehículos afectos a la explotación, que, siguen, por tanto, la regla general de deducción. Y se añade que la regla general de la deducción es mucho más generosa en la [Ley 27/2014, de 27 de noviembre \(RCL 2014, 1581y RCL 2015, 341\)](#), del Impuesto sobre Sociedades, porque se aplica a todos los vehículos afectos, sean cuantos sean, lo que no sucede en la LIVA.

2. Seguidamente, se argumenta acerca de la ilegalidad del [artículo 22.4, párrafo segundo](#), RIRPF/2007 , en relación con los elementos patrimoniales afectos a una actividad profesional, y en cuanto se refiere a vehículos automóviles y motocicletas. A este respecto, tras comentar el contenido de dicho precepto reglamentario, se afirma que el mismo contraviene el [artículo 29.2](#) LIRPF/2006 , en cuanto dispone que "[c]uando 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".

Por tanto -se dice-, el coche no está excluido en la Ley, pese a que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid impugnada dice que los automóviles solo son

deducibles cuando se utilicen exclusivamente en la actividad, porque (i) "el vehículo turismo es un elemento patrimonial indivisible, por lo que nunca podría dar lugar a una afectación parcial", y (ii) porque "al no estar relacionado con las actividades excepcionadas, su dedicación simultánea a la actividad económica y a las necesidades privadas, aun cuando éstas fueran irrelevantes, determinaría su no afectación".

Al recurrente le parece que el razonamiento del Tribunal *a quo* cuando dice que el coche es un elemento patrimonial indivisible y no puede dar lugar a una afectación parcial, "no se tiene en pie". En primer lugar, porque choca con el propio [artículo 22.4 RIRPF/2007](#) , "que presume que los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad, están afectos a la actividad". Y, en segundo lugar, choca con el [artículo 29 LIRPF/2006](#) , "porque éste regula específicamente los "elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad", y dice que "la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate", de manera que, frente a lo que sostiene la sentencia impugnada, "un vehículo es susceptible de afectación parcial, y por tanto desde el punto de vista de la ley no es indivisible". "Una cosa es -se precisa- que no pueda venderse por piezas sin dejar de ser un vehículo, y otra cosa es que no pueda usarse para actividades indistintas. La divisibilidad que se ha de considerar es la de uso", razón por la cual la ley sigue diciendo que "sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto". Así, mientras que la rueda, el volante o el freno de mano no son susceptibles de afectación parcial, el coche sí, "porque todo él puede servir tanto para trabajar como para transportar a la familia". "Un coche -se concluye- NO es indivisible desde el punto de vista tributario. Puede usarse para finalidades distintas. Y si una de ellas es tributaria, surge el derecho a la deducción" (págs. 9-10). Si la cuestión fuera tan clara como sostiene la sentencia impugnada, no haría falta que el Reglamento hiciera exclusión expresa alguna de los automóviles.

Contrasta también la posición del Tribunal Superior de Justicia de Madrid con la LIVA, que, "para idéntico supuesto, ni siquiera se plantea el problema de la indivisibilidad del bien, sino del uso del bien, de su afectación a la actividad económica, que sí puede ser parcial aunque el bien sea indivisible" (pág. 10). Según el recurrente, esto es "lo que dicta el sentido común -a utilidad parcial, deducción parcial- y lo que imponen la LIVA y también la [LIRPF \(RCL 2004, 622\)](#) " (pág. 10).

En cuanto al segundo argumento del Tribunal Superior de Justicia de Madrid -que el vehículo "al no estar relacionado con las actividades excepcionadas, su dedicación simultánea a la actividad económica y a las necesidades privadas, aun cuando éstas fueran irrelevantes, determinaría su no afectación"-, el recurrente considera que es "circular", porque las "actividades "excepcionadas" son las exceptuadas por el propio Reglamento (taxi, transporte de mercancías, coches de autoescuela)", y lo que se está "impugnando es la propia legalidad del Reglamento" (pág. 10).

Para concluir, se insiste en que el "Reglamento infringe la ley, porque el [artículo 29](#) de la LIRPF habilita reglamentariamente para que, cuando haya elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, se determinen las condiciones que permitan considerarlos afectos a la actividad económica. Pero no permite excluir sin más determinadas categorías de bienes, porque el marco general y único posible del asunto es que a afectación parcial, deducción parcial. La ley del IRPF permite la deducción limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. La presunción hace exactamente lo contrario para los vehículos automóviles" (pág. 11).

3. A continuación, se argumenta sobre la infracción por el [artículo 22.4, párrafo segundo](#), RIRPF/2007, del régimen de presunciones que en materia tributaria establece el [artículo 108 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#).

Según el recurrente, el citado precepto reglamentario establece dos presunciones: una general, que consiste en que se considerarán utilizados de forma accesorio y notoriamente irrelevante en la actividad económica los bienes del inmovilizado que se destinen al uso personal cuando se interrumpa el ejercicio de dicha actividad; y una particular, según la cual, "lo dispuesto en el párrafo anterior" NUNCA será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo". Y, para el actor, esta última presunción es "demagógica", porque "no es lo mismo el coche o la moto (que se usan para trabajar) que las "aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo", que, por definición, NO se usan para trabajar" (pág. 12). Sería, además, una presunción *iuris et (RCL 2015, 1654) de iure* que vulneraría el [artículo 108.1 LGT](#), porque no la establece la ley, sino un reglamento.

4. Seguidamente, se compara la doctrina sobre el particular de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid y de Cataluña. Y se afirma que mientras el primero "mantiene una posición muy clara a favor de la deducibilidad de la vivienda y de los gastos de la vivienda incluso en caso de afectación parcial, pero no la admite para el coche sólo por efecto de la referida norma reglamentaria" (pág. 12; se cita la sentencia 354/2015, rec. 43/2013), el segundo permite la deducción "de los gastos

del coche aunque el coche no esté (íntegramente) afecto a la actividad", señalando que "no es lógico que la deducción del IVA se presuma al menos en un 50% a favor del profesional, y en cambio no se aplique en el IRPF" (pág. 14; se citan las [sentencias de 18 de septiembre de 2007 \(JT 2008, 248\)](#), rec. 1801/2003, la [773/2005, de 30 de junio de 2005 \(JT 2006, 1342\)](#), y la [1250/2004, de 2 de diciembre de 2004 \(JT 2005, 186\)](#)). No obstante, se critica que este último criterio se fundamenta en las reglas de la prueba y no en la ilegalidad del RIRPF/2007.

5. Por otra parte, para el recurrente, resulta "inconstitucional, por contrario al principio de capacidad contributiva, cualquier interpretación de la ley o del reglamento conforme a la cual quien afecta parcialmente el uso de un vehículo de su propiedad a su actividad profesional no pueda deducir el gasto, toda vez que el bien queda afecto a la generación de ingresos y por tanto para el cálculo del rendimiento neto debe deducirse de la base imponible el importe del gasto". Y considera que, aunque "esta afectación sea parcial, la inconstitucionalidad sigue presente siempre que la deducción se impida, incluso aunque se haga mediante Ley formal, porque el principio de capacidad económica no sólo afecta al Reglamento -que se inaplicaría- sino a la Ley como tal, por efecto conjunto de los artículos 31 y 133 de la Constitución " (pág. 15).

6. Por último, se hace notar que la prohibición de deducción de vehículos automóviles o motocicletas parcialmente afectas a una actividad económica carece de sentido también desde el punto de vista recaudatorio (págs. 15 y 16).

7. En virtud de todo lo anterior, se solicita de esta Sala que estime el recurso, y, en consecuencia, anule la sentencia impugnada, declare la ilegalidad del [artículo 22.4, párrafo 2](#), RIRPF/2007, en cuanto se refiere a vehículos automóviles y motocicletas, y anule la liquidación NUM001 de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración Tributaria de Pozuelo de Alarcón, ordenando la devolución del importe de la misma con el interés legal desde el día del ingreso.

QUINTO.-

Oposición al recurso de casación de la Administración General del Estado.

1. El abogado del Estado, en el ejercicio de la representación que ostenta, se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 13 de diciembre de 2017, que observa los requisitos legales.

En dicho escrito, tras aludir al contenido del auto de admisión y a la pretensión del recurrente, se argumenta sobre la no infracción por el artículo 22.4, segundo párrafo, [RIRPF/2007 \(RCL 2007, 664\)](#), del [artículo 29.2 LIRPF/2006 \(RCL 2006, 2123y RCL](#)

[2007, 458](#)), ni del [artículo 108](#) de la [LGT/2003 \(RCL 2003, 2945\)](#).

Para este cometido, lo primero que se pone de manifiesto es "que los tributos que integran nuestro sistema tributario se rigen por su Ley reguladora, siendo ello una clara manifestación, en el plano normativo, del principio de estanqueidad tributaria que tiene actualmente su reflejo positivo en el artículo 7.1.d) y e) de la LGT/2003 ", ello sin perjuicio de que -se precisa- en "determinados casos, el acto de valoración esencialmente, dictado en uno de esos tributos, vincule a la Administración tributaria en el momento de realizar la valoración en el otro" (pág. 4). Sobre dicho principio, se citan las [sentencias de este Tribunal de 5 de octubre \(RJ 1971, 3368\)](#), [20 de octubre \(RJ 1971, 4284\)](#) y [20 de noviembre de 1971 \(RJ 1971, 4788\)](#).

Según la doctrina -se dice-, el principio de estanqueidad "conlleva la defensa y el mantenimiento de un tratamiento diferente para cada tributo por la propia naturaleza singular de cada impuesto", e "implica que cada impuesto debe ser objeto de comprobación, valoración y determinación del hecho imponible conforme a sus propias normas y con abstracción de las valoraciones y apreciaciones efectuadas por la misma u otra Administración tributaria en el ámbito de otros impuestos" (págs. 4-5).

En atención a lo anterior, el abogado del Estado considera que no puede tenerse en cuenta en la decisión de este recurso el hecho de que el [artículo 95.2 LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), cumpliendo con las exigencias de las Directivas comunitarias, disponga que "cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial profesional en la proporción del 50 por 100", pues, en definitiva, "se trata de dos impuestos autónomos, con reglas no coincidentes, dada su distinta naturaleza (más económico y empresarial el IVA) con reglas no coincidentes respecto al tratamiento de los distintos elementos patrimoniales" (pág. 5).

Respecto del Impuesto sobre Sociedades, se recuerda que el [artículo 28.1 LIRPF/2006](#), remite a las normas de dicho tributo para el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas. Y después de expresar el contenido del [artículo 10.3](#) de la [Ley 27/2014, de 27 de noviembre \(RCL 2014, 1581y RCL 2015, 341\)](#), del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), se afirma que la "remisión del IRPF a las normas del Impuesto sobre Sociedades se realiza "sin perjuicio de las normas especiales existentes en la Ley del IRPF, entre las cuales se encuentran determinadas normas especiales relativas a la consideración de determinados elementos como afectos a la actividad económica", dados los "problemas para la delimitación, dentro del patrimonio del empresario o profesional, de determinados elementos patrimoniales susceptibles de destinarse tanto a la satisfacción de necesidades personales o familiares como empresariales, problema que no existe en

el caso de las personas jurídicas" (pág. 6).

Hechas las anteriores precisiones, el abogado del Estado transcribe el [artículo 29](#) LIRPF/2006 y pone énfasis en que su apartado 2 dispone que en ningún caso serán susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles. Este apartado, distinguiría dos tipos de elementos patrimoniales: (i) los indivisibles, "en los que no pueden distinguirse partes susceptibles de utilización autónoma", como sería el caso de un automóvil o una motocicleta, que "en ningún caso serán susceptibles de afectación parcial" (pág. 7); y los divisibles, respecto de los cuales se admite la afectación parcial, pero limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. Se insiste en que, de acuerdo con el primer párrafo del [artículo 29.2](#) LIRPF/2006, "únicamente será admisible la afectación parcial en aquellos elementos que puedan dividirse en partes autónomas susceptibles de utilización separada", como sería el caso de la vivienda habitual del empresario o profesional (pág. 8). Aunque el segundo párrafo del precepto atenuaría la rigidez del primero al admitir que puedan establecerse excepciones por vía reglamentaria, esto es, "que determinados activos sigan afectos al 100% a pesar de utilizarse para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante" (pág. 8).

El reglamento -se dice acto seguido- "nunca podría establecer un régimen más restrictivo para el contribuyente que el establecido sea por la Ley, sino más favorable, al permitir la consideración como elementos afectos de determinados elementos indivisibles a pesar de su afectación parcial" (pág. 9). Y tras reproducir el [artículo 22.4](#) RIRPF/2007, se afirma: (i) que el precepto establece una excepción general de entrada de los automóviles de turismo y motocicletas, entre otros elementos, y lo hace dentro del margen autorizado por la LIRPF/2006; que dicha Ley habilita al Reglamento para determinar las condiciones en las que, determinados elementos patrimoniales utilizados de forma accesorio y notoriamente irrelevante, pueden considerarse afectos a una actividad económica; (iii) que entre "la determinación de esas "condiciones" estaría la necesidad (implícita en la exclusión general de los vehículos automóviles y motocicletas) de que los elementos citados sean necesarios para la obtención de ingresos y, lo que es más importante, se utilicen "exclusivamente" en la actividad económica, dada la gran dificultad de apreciar, con carácter general, en qué porcentaje el vehículo automóvil o la motocicleta, está afecto a la actividad económica o se destina, de forma accesorio y notoriamente irrelevante, a una necesidad privada"; y (iv) que lo que dispone el [artículo 29.2, párrafo segundo](#), LIRPF/2006, "es que reglamentariamente podrá establecerse que "determinados elementos patrimoniales" puedan considerarse como elementos afectos (y lo será al 100% ya que no es posible su afectación parcial), a pesar de su utilización para

necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante" (págs. 10 y 11).

En virtud de lo anterior, considera el abogado del Estado que si se considerara ilegal el [artículo 22.4](#) RIRPF/2007, no se lograría una situación más favorable al contribuyente, "sino todo lo contrario, ya que la supresión de los supuestos establecidos reglamentariamente para la consideración de determinados elementos patrimoniales como elementos afectos a pesar de su utilización privada accesorio o irrelevante, llevaría a la aplicación de la Ley, que establece que "[e]n ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles", sin que existiera ninguna excepción, al suprimirse las establecidas reglamentariamente" (pág. 11).

La razón de que el RIRPF/2007, en uso de dicha habilitación legal, haya previsto que determinados elementos patrimoniales indivisibles (determinados vehículos de motor) puedan considerarse afectos, a pesar de una utilización privada accesorio o irrelevante, excluyendo dicha consideración respecto al resto de los vehículos de motor -se dice-, "es de política fiscal justificando ella dicho tratamiento específico". En este sentido, se señala que en el IRPF, a diferencia del Impuesto sobre Sociedades, en el patrimonio del empresario o profesional "se engloban tanto los bienes y derechos destinados a la satisfacción de las necesidades personales o familiares del empresario o profesional como aquellos que se destinan a la actividad económica, a lo que se une la existencia de bienes y derechos susceptibles de utilización mixta, lo que determina la dificultad de deslindar en muchos casos ambas masas patrimoniales y la dificultad práctica -e incluso imposibilidad en determinados casos- de determinar o probar la utilización para uno u otro fin" (págs. 11 y 12).

Por otro lado, se aduce que la consideración como gasto deducible de los rendimientos de la actividad económica desarrollada por los empresarios y profesionales en estimación directa, del gasto correspondiente a la amortización de los automóviles adquiridos por ellos, "dada la imposibilidad en la práctica de la prueba de su no afectación o de su grado de utilización parcial, llevaría a la admisión generalizada de dicho gasto", de modo que "la Hacienda pública financiaría al empresario o profesional más de la mitad del valor de adquisición del automóvil, lo que supondría la financiación de necesidades personales o familiares en una gran cuantía", lo cual "justifica la habilitación legal para admitir la afectación parcial únicamente para aquellos elementos previstos reglamentariamente, y la exclusión reglamentaria realizada en virtud de dicha habilitación legal únicamente respecto a determinados vehículos por razones objetivas derivadas de su naturaleza o destino económico" (págs. 12-13).

Frente a la tesis del recurrente en virtud de la cual la divisibilidad que ha de

considerarse es la del uso, el defensor público opone que el [artículo 29.2](#) LIRPF/2006 no hace tal matización, por lo que, al margen de las excepciones contenidas en el [artículo 22.4](#) RIRPF/2007 , "sería perfectamente predicable la indivisibilidad del vehículo turismo que no podría por tanto dar lugar a una afectación parcial, al no estar relacionado en absoluto con las actividades exceptuadas a las que se refiere ese precepto, por lo que, en un caso como el suscitado, la dedicación simultánea del vehículo por un profesional ajeno a esas actividades a las actividades económicas y a sus necesidades privadas, aunque estas últimas sean irrelevantes, determinaría, por aplicación no solo de las previsiones reglamentarias sino de la ley, la no afectación parcial del vehículo en cuestión" (pág. 13). Y no "puede simplificarse la cuestión diciendo que en caso de afectación parcial cabe la deducción parcial, sin tener en cuenta la existencia de determinados elementos patrimoniales en los que, por sus especiales características y por tratarse de bienes indivisibles, como los vehículos automóviles y motocicletas, no es posible llegar a esa conclusión" (pág. 14).

Además, el abogado del Estado considera irrelevante la alegación del recurrente de que la "amortización no es un gasto o que debe tratarse diferenciadamente de otros gastos correspondientes a un elemento afecto". En cualquier caso, señala que "para que el gasto por amortización sea fiscalmente deducible, es necesario que corresponda a un inmovilizado, lo que exige necesariamente que se trate de un elemento afecto, lo que exige, a su vez, al existir reglas de afectación específicas en la normativa del IRPF, que cumpla dichas normas, entre las que se encuentra aquella según la cual, si se trata de un elemento indivisible, se afecte totalmente a la actividad, salvo que se encuentre incluido en las excepciones establecidas reglamentariamente para determinados bienes, lo que no ocurre en el caso" (págs. 14 y 15).

A la vista de lo expuesto, para el abogado del Estado, carece de sentido analizar si la presunción contenida en el [artículo 22.4](#) RIRPF/2007 vulnera el [artículo 108](#) LGT/2003 , "pues no se trata de la consagración de una presunción *iuris et (RCL 2015, 1654) de iure* , que no admita prueba en contrario, establecida por una norma que no tiene rango de ley, sino simplemente de la concreción en el Reglamento de la no afectación de un elemento patrimonial indivisible, los vehículos automóviles y motocicletas, contenida, con carácter general, en el artículo 29.2, primer párrafo, de la [LIRPF \(RCL 2004, 622\)](#) .- No es posible hablar, por tanto, de que se está impidiendo la prueba del obligado para acreditar que el elemento patrimonial citado se utiliza para el desarrollo de actividades profesionales y privadas, sino de que, la indivisibilidad del bien, a salvo las excepciones recogidas en el artículo 22.4 del Reglamento, impide de entrada su afectación parcial" (pág. 15).

Por último, se señala que la regla establecida en el [artículo 22.4](#) RIRPF/2007 ya se recogía en el apartado 4 del [artículo 1º](#) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por [Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre \(RCL 1991, 3026\)](#) (BOE de 31 de diciembre), con una redacción similar, reflejándose en los distintos Reglamentos del Impuesto publicados hasta la actualidad.

2. En atención a lo expuesto, se solicita de este Tribunal que dicte sentencia que desestime el recurso, confirme la resolución judicial impugnada y la liquidación practicada, y declare la inexistencia de contravención por el artículo 22.2, segundo párrafo, RIRPF/2007 , del [artículo 29.2](#) LIRPF/2006 , y del régimen de presunciones en materia tributaria del [artículo 108](#) LGT/2003 .

SEXTO.-

Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 7 de marzo de 2018, de conformidad con lo previsto en el [artículo 92.6 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#) , la Sala acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 8 de enero de 2019, la Sala designó como ponente al Excmo. Sr. Don Angel Aguallo Aviles, y por providencia de fecha 22 de febrero de 2019 se señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 7 de mayo de 2019, actos que efectivamente tuvieron lugar en la fecha señalada, continuándose la deliberación en fechas posteriores, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-

Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación por don Santos , al rechazar, confirmando la liquidación provisional girada por la Oficina de Gestión de la Administración de Pozuelo de la AEAT, la deducción por el recurrente en su declaración del IRPF del ejercicio 2012 del 50% de la amortización del vehículo automóvil adquirido para su uso tanto personal como profesional, por un importe de 2.180,28 euros, es o no conforme a Derecho.

Como se ha señalado en los antecedentes, la resolución judicial impugnada, al igual que la liquidación tributaria en última instancia cuestionada, fundamenta la negativa a la práctica de la deducción de los citados gastos de amortización del

vehículo, que dio lugar a una disminución en la cuota de la declaración del IRPF de 2012 de don Santos de 971,43 euros, en los [artículos 29.2 LIRPF/2006 \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#) y 22.4, párrafo segundo, [RIRPF/2007 \(RCL 2007, 664\)](#).

También hemos reflejado en los antecedentes que don Santos basa su recurso, en esencia, además de (i) en la dicción de los mencionados [artículos 29 LIRPF/2006 y 22.4, párrafo segundo, RIRPF/2007](#), (ii) en el diferente tratamiento que de la cuestión hacen tanto la [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) como la [Ley 27/2014, de 27 de noviembre \(RCL 2014, 1581y RCL 2015, 341\)](#), del Impuesto sobre Sociedades, (iii) en la consideración de que el automóvil no es un elemento patrimonial indivisible porque es susceptible de ser usado en actividades indistintas (personal y profesional), (iv) en la convicción de que no permitir la deducción de gastos necesarios para la obtención de ingresos de la actividad profesional infringe el principio de capacidad económica ([artículo 31.1 CE \(RCL 1978, 2836\)](#)), y, en fin, (v) en que el [artículo 22.4, párrafo segundo](#), RIRPF/2007, establece una presunción *iuris et (RCL 2015, 1654) de iure* que vulnera el [artículo 108 LGT/2003 \(RCL 2003, 2945\)](#) porque no está prevista en una ley, sino en un reglamento.

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 19 de julio de 2017, consiste en precisar:

?"[S]i, la redacción del [artículo 22.4 párrafo segundo](#) RIRPF/2007 en relación con los elementos patrimoniales afectos a una actividad profesional y en cuanto se refiere a vehículos automóviles y motocicletas y las presunciones que en él se incluyen, contraviene la Ley 35/2006 del Impuesto, en particular, su artículo 29.2, así como el régimen de presunciones que en materia tributaria establece el [artículo 108 LGT/2003](#)".

No precisando ninguna aclaración o precisión la cuestión que acabamos de reproducir, sin más preámbulos, pasamos a responderla, contestando, al mismo tiempo, a las alegaciones que vertebran la pretensión del recurrente, ninguna de las cuales -adelantamos ya- puede ser acogida.

SEGUNDO.-

Respuesta a la cuestión casacional objetiva (I): el [artículo 22.4, párrafo segundo, RIRPF/2007 \(RCL 2007, 664\)](#), no infringe el [artículo 29 LIRPF/2006 \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#).

1. En lo que a este proceso interesa, el [artículo 29 LIRPF/2006](#), después de

señalar en su apartado 1 que "[s]e considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica", entre otros, los "bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente" [a)], y "[c]ualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos" [c)], dispone lo siguiente:

"2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica".

2. Por su parte, el desarrollo de la norma legal que acabamos de transcribir, el [artículo 22.4](#) RIRPF/2007 establece:

"4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

- a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del [Real Decreto Legislativo](#)

[339/1990, de 2 de marzo \(RCL 1990, 578, 1653\)](#) , por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

3. Como hemos anticipado, la sentencia impugnada en esta sede fundamenta su fallo, principalmente, en que el automóvil es un bien indivisible, y el [artículo 29.2 LIRPF/2006](#) dispone de forma contundente que "[e]n ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles".

El recurrente, empero, considera que el artículo 22.4RIRPF/2006 vulnera el [artículo 29 LIRPF/2006](#) , entre otros motivos, porque interpreta que por "elementos patrimoniales indivisibles" a que alude la Ley debe entenderse aquellos que no son susceptibles de ser utilizados para finalidades distintas. "La divisibilidad que se ha de considerar -sostiene- es la de uso". Y como el automóvil puede usarse tanto para la actividad personal como para la profesional -concluye- no constituye un elemento patrimonial indivisible y, por tanto, puede ser objeto de afectación parcial.

3.1. Esta Sala no puede compartir la tesis del recurrente. El actor estima que el criterio de la sentencia impugnada contradice el primer inciso del [artículo 29.2 LIRPF/2006](#) , según el cual, "[c]uando 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". De esa previsión legal don Santos hace derivar -no entendemos muy bien porqué- que "un vehículo es susceptible de afectación parcial, y por tanto desde el punto de vista de la ley no es indivisible".

Pero lo cierto es que, si acaso, la dicción del precepto conduce derechamente a una concepción de lo que debe entenderse por elemento patrimonial indivisible distinta de la que se postula en el recurso de casación. Porque la Ley comienza diciendo que cuando estemos ante 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, para, acto seguido, declarar que en ningún serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles. Y parece claro que al aludir a "partes" del elemento patrimonial se está refiriendo, no a los distintos usos que se pueden hacer de él, sino a un aspecto puramente físico, esto es, como señala el diccionario, a un "[e]lemento, fracción o cantidad que resulta de dividir un todo", de manera que si el bien no se puede dividir en partes físicas aptas por sí mismas para ser utilizadas en diversas actividades, no cabe su afectación parcial.

En definitiva, podríamos decir que los elementos patrimoniales indivisibles son aquellos que, por sus características materiales, no son susceptibles de destinarse simultáneamente (sino alternativamente) a una actividad privada y a una económica. Ejemplos de un elemento patrimonial indivisible son, precisamente, el automóvil de turismo y la motocicleta que, por su propia naturaleza, no son aptos para usarse al mismo tiempo en tareas diversas. Y el ejemplo típico de bien divisible es el de un inmueble, una parte del cual podría emplear el recurrente -abogado de profesión- a su vida privada y otra, perfectamente diferenciada, al ejercicio de su actividad profesional.

3.2 . En realidad, interpretando el [artículo 29.2](#) LIRPF/2006 , hay que distinguir -el recurrente los confunde- entre una afectación "parcial" (expresión que emplea la propia ley) y una afectación que podríamos calificar de "alternativa" (o uso alternativo). La primera, contemplada en el apartado primero del precepto legal, solo se admite cuando el bien es divisible, de manera que se pueda entender afecto de forma exclusiva la parte del mismo que realmente se utilice en la actividad de que se trate. La afectación alternativa, recogida en el apartado segundo, en cambio, es la que se produce en relación con aquellos elementos patrimoniales divisibles, afectos en su totalidad -desde una perspectiva exclusivamente material- al desarrollo de la actividad económica del contribuyente, respecto de los que se permite -ex [artículos 29.2, párrafo 2º](#), LIRPF/2006 , y 22.4 RIRPF /2007- su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante (esto es, en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpe el ejercicio de la actividad económica). Desde una perspectiva temporal se produce así un uso mayoritario del elemento patrimonial para el ejercicio de la actividad económica y una utilización residual del mismo para necesidades privadas del obligado tributario.

3.3 . El corolario lógico de lo que acabamos de exponer es que el [artículo 22.4](#) RIRPF/2007 no contradice el [artículo 29](#) LIRPF/2006 .

En efecto, del precepto legal se deduce (a) que en "ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles" (apartado primero, inciso segundo), entre los que, ya lo hemos dicho, se encuentran los vehículos automóviles; (b) que cuando se trate de elementos patrimoniales *divisibles* 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" (apartado primero, inciso primero); (c) que, en principio, los elementos patrimoniales *indivisibles* no pueden considerarse afectos a una actividad económica (apartado segundo); y (d) que, no obstante la regla anterior, *determinados* elementos patrimoniales indivisibles podrán considerarse afectos a una actividad económica

cuando se utilicen "para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante", debiendo el reglamento concretar cuándo se produce esa circunstancia y precisar a qué bienes afecta la excepción a la regla general (apartado segundo).

Y el [artículo 22.4 RIRPF/2007](#) no hace otra cosa que desarrollar la Ley cuando dispone que (a) se "considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad" (párrafo primero); y que (b) lo anterior no será aplicable, salvo ciertos supuestos, a los "automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo" (apartado segundo), lo que supone la concreción, que ordena el [artículo 29.2 LIRPF/2006](#), de los elementos patrimoniales indivisibles que no podrán considerarse afectos a una actividad económica.

4. Por otro lado, tiene razón el recurrente en que, con el criterio que mantiene la sentencia impugnada, el tratamiento en el IRPF de la amortización y, en general, de los gastos del vehículo automóvil que se dedica alternativamente a actividades económicas y privadas, es sensiblemente diferente al que se contiene en las normas reguladoras del IVA o del Impuesto sobre Sociedades. En particular, como subraya el propio auto de admisión del presente recurso, la [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) contempla en su artículo 95.Tres "un supuesto análogo al que ahora nos ocupa, pero con una regulación sensiblemente diferente", al disponer, por exigencia del Derecho comunitario, que "cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial profesional en la proporción del 50 por 100". Y "en el Impuesto de Sociedades no hay previsión específica sobre la deducibilidad de los vehículos afectos a la explotación, que, siguen, por tanto, la regla general de deducción" (RJ 1º).

Pero la citada circunstancia no determina una solución distinta a la adoptada por la sentencia impugnada, porque se trata de tributos diferentes con hechos imposables disímiles, lo que nos conduce directamente al principio de estanqueidad plasmado, en cierta medida en el [artículo 7.1, letra d\)](#), [LGT/2003 \(RCL 2003, 2945\)](#), al disponer que los tributos se regirán "por las leyes reguladoras de cada tributo".

Y aunque, como indica el abogado del Estado, el referido principio no excluye la posibilidad de que, *en determinados casos*, el acto de valoración dictado en un tributo vincule a la Administración tributaria en el momento de realizar la valoración en otro [[sentencias de 25 de junio de 1998 \(RJ 1998, 6955\)](#) (casación 3027/1992; ES:TS:1998:4254); 30 de marzo de 1999 (casación 5213/1994; ES:TS:1999:2224);

19 de enero de 2001 (casación 5989/1995; ES:TS:2001:221); 3 de mayo de 2010 (casación 1083/2005; [ES:TS:2010:2533 \(RJ 2010, 3569\)](#)); 3 de junio de 2010 (casación 2268/2005; [ES:TS:2010:2838 \(RJ 2010, 5495\)](#)); 29 de noviembre de 2013 (casación 5717/2011; [ES:TS:2013:6166 \(RJ 2014, 242\)](#)); y 9 de diciembre de 2013 (casación 5712/2011; [ES:TS :2013:6147 \(RJ 2013, 8171\)](#)), resulta relevante destacar que en los autos 160/2015, de 21 de enero ([ES:TS:2015:160 \(RJ 2015, 286\)](#) A), y 161/2015, de 21 de enero ([ES:TS:2015:161 \(RJ 2015, 316\)](#) A), hemos dicho que no sirve "lo resuelto en un recurso en el que se confirmaba la no sujeción de la operación de escisión al IVA para resolver sobre el régimen de neutralidad establecido en el [artículo 97](#) y siguientes de la LIS ([RCL 2014, 1581y RCL 2015, 341](#)) 43/1995 a una operación de escisión societaria", no vulnerándose el derecho a la igualdad ([artículo 14 CE \(RCL 1978, 2836\)](#)) "porque la regulación en uno y otro impuesto -Sociedades e IVA- es distinta, no siendo dable exigir que la solución dada para un impuesto sea la misma que para el otro impuesto, en virtud del principio de estandaridad tributaria" (RJ 2º).

5. El recurrente aduce asimismo que no permitir la deducción de un gasto necesario para el ejercicio de su actividad de abogado -la amortización del vehículo- vulnera el principio de capacidad económica recogido en el [artículo 31.1 CE](#) . Siempre "que el bien queda afecto a la generación de ingresos" -sostiene-, aunque se trate de una afectación parcial, "para el cálculo del rendimiento neto debe deducirse de la base imponible el importe del gasto".

Pese a la contundencia y gravedad del aserto, no obstante, no ofrece ninguna sentencia del Tribunal Constitucional que avale su opinión. Sin embargo, la [STC 214/1994, de 14 de julio \(RTC 1994, 214\)](#) , en la que los recurrentes alegaban que las limitaciones cualitativas o cuantitativas establecidas por determinados preceptos de la Ley del IRPF "imped[ían] deducir determinados gastos ineludibles o necesarios y, en consecuencia, vulnera[ban] el principio de capacidad económica recogido en el art. 31.1 C.E ." (FJ 5º), permite llegar sin esfuerzo a una conclusión distinta a la que mantiene el actor, al señalar: (a) "que el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", por lo que no corresponde en modo alguno al Tribunal Constitucional enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley reguladora del IRPF "son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 C.E ." ([SSTC 27/1981 \(RTC 1981, 27\)](#) , [45/1989 \(RTC 1989, 45\)](#) y [221/1992 \(RTC 1992, 221\)](#))" [FJ 5º, B)]; (b) que "[e]n el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede determinar los gastos deducibles para la

determinación del rendimiento neto en atención a las circunstancias y datos relevantes, atendida la naturaleza y finalidad del Impuesto", pudiendo (i) "tomar en consideración, entre otros factores, el grado de relación existente entre el gasto realizado y el ingreso obtenido por el sujeto", o (ii) "tener presente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, y habilitar a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados", o, en fin, (iii) "el legislador también puede estar guiado por razones de política financiera o de técnica tributaria, que le lleven a elegir la más conveniente o adecuada" [FJ 5º, B]; (c) y que "[e]l respeto al expresado principio plasmado en el art. 31.1 C.E. no exige que el legislador deba tomar en consideración todas las posibles actuaciones que el sujeto pasivo, en el ámbito de su autonomía patrimonial pueda llevar a cabo para la obtención de los rendimientos", de manera que "del citado principio no puede deducirse que la Ley deba necesariamente arbitrar las técnicas adecuadas que permitan reflejar en la base del Impuesto el concreto sistema de financiación de los elementos productores de renta que el sujeto pasivo libremente haya adoptado" [FJ 6º, C)].

La firmeza de las afirmaciones que acabamos de transcribir nos excusan de hacer más comentarios a la alegada contravención del principio de capacidad económica.

TERCERO.-

Respuesta a la cuestión casacional objetiva (II): el [artículo 22.4, párrafo segundo](#), RIRPF/2007 (RCL 2007, 664), no vulnera el [artículo 108 LGT/2003 \(RCL 2003, 2945\)](#).

Como hemos reflejado en los antecedentes, el recurrente alega también que el [artículo 22.4, párrafo segundo](#), RIRPF/2007, infringe el régimen de presunciones que en materia tributaria establece el [artículo 108.1 LGT](#), precepto que dispone lo que a continuación reproducimos:

"1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba".

Según el recurrente, el [artículo 108.1 LGT/2003](#) resultaría vulnerado por el [artículo 22.4, párrafo segundo](#), RIRPF/2007, porque este último establece como excepción a la regla general de que se "considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad" (párrafo primero), la regla especial en virtud de la cual

lo anterior "no será de aplicación a los automóviles de turismo y remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo" (párrafo segundo). Excepción que constituiría -y esta sería la causa de la lesión del [artículo 108.1](#) LGT/2003 - una presunción *iuris et de iure* [\(RCL 2015, 1654\)](#) que, además, se califica de "demagógica" porque homologa el coche o la moto, "que se usan para trabajar", a las aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, "que -se dice-, por definición, no se usan para trabajar" (pág. 12 del escrito por el que se interpone el recurso).

Pero, aunque asumiéramos la acerada crítica a la citada equiparación (lo cual resultaría absolutamente inocuo para el éxito del recurso), la alegación nunca podría prosperar porque, como argumenta sólidamente el abogado del Estado, el párrafo segundo del [artículo 22.4](#) RIRPF/2007 no establece ninguna presunción que no admita prueba en contra.

De hecho, ya hemos reflejado en el fundamento precedente que el precepto reglamentario no hace otra cosa que concretar, como ordena el artículo 29.2, apartado segundo, [LIRPF/2006 \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#), qué elementos patrimoniales indivisibles que se utilicen "para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante" pueden considerarse afectos a una actividad económica, y cuándo se debe apreciar que los bienes del inmovilizado se emplean en actividades privadas "de forma accesoria y notoriamente irrelevante".

Como señala el abogado del Estado, pues, "no se trata de la consagración de una presunción *iuris et de iure*, que no admita prueba en contrario, establecida por una norma que no tiene rango de ley, sino simplemente de la concreción en el Reglamento de la no afectación de un elemento patrimonial indivisible, los vehículos automóviles y motocicletas, contenida, con carácter general, en el artículo 29.2, primer párrafo, de la [LIRPF \(RCL 2004, 622\)](#).- No es posible hablar, por tanto, de que se está impidiendo la prueba del obligado para acreditar que el elemento patrimonial citado se utiliza para el desarrollo de actividades profesionales y privadas, sino de que, la indivisibilidad del bien, a salvo las excepciones recogidas en el artículo 22.4 del Reglamento, impide de entrada su afectación parcial" (pág. 15 del escrito de oposición).

CUARTO.-

Criterios interpretativos sobre el [artículo 22.4 RIRPF/2007 \(RCL 2007, 664\)](#), en relación con el [artículo 29.2 LIRPF/2006 \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#).

1. El [artículo 22.4](#) RIRPF/2007 no infringe el [artículo 29.2](#) LIRPF/2006, porque este último precepto legal, en lo que hace a la afectación de los elementos patrimoniales

del contribuyente a su actividad económica o a sus necesidades privadas, permite constatar estas diferentes reglas:

(a) En "ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales divisibles" (apartado uno inciso segundo), entre los que se encuentran los vehículos turismo y los ciclomotores;

(b) Cuando se trate de elementos patrimoniales divisibles 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" (apartado primero, inciso primero). Y

(c) No obstante la primera regla, determinados bienes indivisibles podrán considerarse afectos a la actividad económica del contribuyente cuando, temporalmente, se utilicen "para necesidades privadas de forma accesorias y notoriamente irrelevante"; debiendo el reglamento concretar cuando se produce esa circunstancia y precisar a qué bienes afecta la excepción de la regla general.

Y el [artículo 22.4 RIRPF/2007](#) no hace otra cosa que desarrollar la primera de las tres reglas anteriores cuando dispone que

(a) Se "considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesorias y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días y horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad" (párrafo primero); y que

(b) Lo anterior no será aplicable, salvo ciertos supuestos, a los "automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo" (párrafo segundo); lo que supone una matización de la regla general del [artículo 29.2 LIRPF/2006](#) de que los elementos patrimoniales indivisibles no podrán considerarse afectos a una actividad económica.

2. El [artículo 22.4 RIRPF/2007](#) no vulnera el [artículo 108.1 LGT/2003 \(RCL 2003, 2945\)](#) porque no establece ninguna presunción *iuris et (RCL 2015, 1654) de iure*, sino que, como acabamos de indicar, se limita a concretar, como ordena el artículo 29.2, apartado segundo, LIRPF/2006, qué elementos patrimoniales indivisibles que se utilicen "para necesidades privadas de forma accesorias y notoriamente irrelevante" pueden considerarse afectos a una actividad económica, y cuándo se debe apreciar que los bienes del inmovilizado se emplean en actividades privadas "de forma accesorias y notoriamente irrelevante".

QUINTO.-

Resolución de las cuestiones que el recurso suscita.

?Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es la desestimación del recurso de casación y la confirmación de la sentencia de instancia en cuanto desestimó el recurso jurisdiccional, rechazando, acertadamente, que el [artículo 22.4 RIRPF/2007 \(RCL 2007, 664\)](#) entre en contradicción con el [artículo 29.2 LIRPF/2006 \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#), o establezca una presunción *iuris et* [\(RCL 2015, 1654\)](#) de *iure* en vulneración del [artículo 108.1 LGT/2003 \(RCL 2003, 2945\)](#).

SEXTO.-

Pronunciamiento sobre costas.

?En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4](#) de la [LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#), al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

?Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.-

PRIMERO.-

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

? **Segundo.-** Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por don Jacinto Gómez Simón, en nombre y representación de don Santos, contra la [sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo \(Sección Quinta\) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 40/2017, de 17 de enero \(PROV 2017, 62865\)](#), que desestima el recurso número 609/2015 instado contra la desestimación presunta por silencio administrativo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en la reclamación NUM000, relativa a la liquidación provisional correspondiente al IRPF ejercicio 2012 núm. NUM001, girada por la Oficina de Gestión de la Administración de Pozuelo de la Agencia Tributaria.

? **Tercero.-** No hacer imposición de las costas procesales causadas en esta instancia y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las

suyas y las comunes por mitad.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.