

## EXPEDIENTE 303/2012

En la ciudad de Pamplona a 26 de noviembre de 2013, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito presentado por doña AAA, con N.I.F. XXX y domicilio en (...), en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2009.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La ahora recurrente presentó su reglamentaria declaración-liquidación (número (...)) por el Impuesto y año de referencia el 14 de junio de 2010.

SEGUNDO.- Mediante comunicación del Jefe de la Sección de I.R.P.F. y Patrimonio de 30 de octubre de 2010 le fue requerida a la interesada la aportación, en un plazo de diez días hábiles, de la documentación justificativa de los gastos de su actividad empresarial de naturaleza agropecuaria ejercida a través de la S.A.T. Nº (...) y consignados en la casilla 211 ("Otros Gastos") de la antedicha autoliquidación, viniendo la reclamante a solicitar la ampliación del citado plazo y a aportar determinada documentación mediante escrito presentado el 18 de noviembre de 2010.

TERCERO.- Mediante nueva comunicación del Jefe de la Sección de I.R.P.F. y Patrimonio de 21 de enero de 2011 se le informó a la recurrente de que los documentos justificativos aportados no eran suficientes y se le requirió la aportación de las facturas de los gastos arriba mencionados, otorgándole un nuevo plazo de diez días hábiles, sin que viniese a aportarlas.

CUARTO.- Con fecha 1 de junio de 2011, la sección gestora del Impuesto procedió a dictar propuesta de liquidación provisional, modificativa de la referida declaración-liquidación, en la que, entre otras cuestiones, vino a eliminarle los gastos deducibles de los ingresos obtenidos en la indicada actividad agropecuaria.

QUINTO.- Formuladas por la interesada las oportunas alegaciones el 18 de junio de 2011 (adjuntando la documentación que consideró pertinente), las mismas fueron estimadas en parte con la emisión de la correspondiente liquidación provisional.

SEXTO.- Interpuesto el 29 de noviembre de 2011 frente a dicha liquidación el oportuno recurso de reposición, el mismo fue estimado en parte mediante el dictado de una nueva liquidación provisional.

SÉPTIMO.- Y contra este último acto administrativo liquidatorio viene ahora la interesada a interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Foral, mediante escrito con fecha de entrada en el Registro General Electrónico de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el 31 de marzo de 2012, insistiendo en su pretensión de que le sean admitidos como gastos deducibles de su actividad empresarial el 100 por 100 de los gastos de gasóleo A correspondientes a "*los vehículos de la empresa*" y del resto de gastos "*derivados*" de un vehículo automóvil de turismo también de propiedad de la S.A.T. y aduciendo para ello las razones que entiende convenir a su logro.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ha de declararse la competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Foral para el conocimiento y resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta, dada la naturaleza del acto administrativo impugnado, en virtud de lo que disponen los artículos 154 y 155 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y artículos 18 y 19 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, habiendo sido formulada la misma dentro de plazo y por persona debidamente legitimada al efecto.

SEGUNDO.- La cuestión controvertida en la presente reclamación gira en torno a la deducibilidad o no como gastos de la actividad agropecuaria ejercida por la interesada a través de la S.A.T. Nº (...) (de la cual es socia con un porcentaje de participación del 33,33 por 100) del 100 por 100 de los gastos de gasóleo A correspondientes a "*los vehículos de la empresa*" (de tipo automóvil de turismo) y del resto de gastos "*derivados*" de un

vehículo automóvil de turismo también de propiedad de la citada S.A.T., pues, por un lado, ella afirma utilizarlos en la referida actividad, mientras que, por otro, la sección gestora del Impuesto considera que sólo ha venido a justificar dicha afectación, destino y uso respecto de dos furgonetas.

Y a este respecto, ha de verse que la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable al ejercicio de 2009, en concreto, el Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece en su artículo 35 que *“en la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales en estimación directa serán de aplicación las normas del Impuesto sobre Sociedades”*, y si acudimos a la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, nos encontramos con el artículo 24, el cual en el párrafo primero de su apartado 1 dispone que *“con carácter general no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que no se hallen correlacionados con los ingresos”*.

A su vez, el artículo 37.1.c) del citado Texto Refundido señala que *“se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional:*

.....

*c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.*

*Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad empresarial o profesional, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. Reglamentariamente podrán establecerse criterios para considerar la afectación de los elementos patrimoniales”, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, en su artículo 21, además de recoger lo anterior, establece, por un lado, en su apartado 2, que “sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional aquellos que el sujeto pasivo utilice para los fines de la misma”, por otro, en su apartado 4, que “cuando un elemento patrimonial afecto total o parcialmente a una actividad empresarial o profesional no se utilice exclusivamente para los fines de la misma, se entenderá afectado en la proporción en que dicho elemento vaya a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad”, por otro, en su apartado 5, que “cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional se presumirá dicha afectación, salvo prueba en contrario, en la proporción del 50 %.*

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

*No obstante lo dispuesto en el párrafo primero de este apartado, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán totalmente afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional, salvo prueba en contrario:*

- a. Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.*
- b. Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.*
- c. Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.*
- d. Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.*
- e. Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.*
- f. Los utilizados en servicios de vigilancia”,*

*y finalmente, en su apartado 6, que “a los efectos de lo dispuesto en los apartados anteriores, el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes elementos patrimoniales en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional”.*

A la vista de dicha normativa, se desprende que la regla general para la efectividad fiscal de un gasto es que se encuentre correlacionado con los ingresos de la actividad económica ejercida por el sujeto pasivo, recogiendo así el principio contable de correlación de ingresos y gastos, según el cual el resultado del ejercicio, en principio, estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, de tal manera que un gasto será deducible fiscalmente si contribuye o coadyuva a la obtención de los ingresos.

Asimismo, se exige cumplir otro requisito (éste, de carácter formal) para la calificación de un gasto como fiscalmente deducible, que es el de que esté debida o suficientemente justificado, y la justificación normal de un gasto, en cuanto que derivado de una transacción con terceros, es a través de una factura expedida por quien realizó la prestación de dar o hacer al contribuyente, pues la factura es la expresión documental de la ejecución de un negocio jurídico y, a la par, de un hecho económico-contable (esto es, el soporte documental que ampara la anotación contable de un determinado gasto), siendo un medio de prueba de la realidad de la operación efectuada.

Además, si el gasto o gastos están relacionados con (corresponden a o provienen de) un determinado elemento patrimonial, para la toma en consideración de éste a efectos de recoger los correspondientes gastos como imputables a los ingresos de la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo (es decir, para su deducibilidad), ha de acreditarse (condición inexcusable), con carácter previo, que el mismo se encuentra afecto a dicha actividad, esto es, que se utiliza o emplea (en todo o en parte) en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional o sirve (total o parcialmente) a su objeto, de lo que resulta que la regla general en materia de afectación o afección de elementos patrimoniales es la de considerar afectos aquellos elementos cuyo concurso sea necesario para la obtención de los rendimientos de la actividad económica respectiva y que el sujeto pasivo utilice (bien exclusivamente, bien parcialmente) para los fines de la misma. Y tratándose de vehículos automóviles de turismo se establece, a su vez, una presunción de afectación de los mismos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional, salvo prueba en contrario, en la proporción del 50 por 100, excepto para unos vehículos concretos, que se detallan, en los que se presume una afectación del 100 por 100 o total al desarrollo de la actividad empresarial o profesional, igualmente salvo prueba en contrario.

Pero para que entren en juego esas presunciones “iuris tantum” del 50 por 100 o del 100 por 100 es preciso que primeramente se pruebe por el contribuyente la afectación del vehículo a la referida actividad, y, una vez acreditada dicha afección, es cuando la norma reglamentaria, a fin de determinar la proporción o el grado de utilización del mismo en la actividad, establece la citada presunción del 50 por 100 o del 100 por 100. Así pues, ha de probarse la afección del vehículo, pero no necesariamente el grado o proporción de afección, que se presume en un 50 por 100 o en un 100 por 100, salvo que, en el primer caso, la deducción de los gastos se pretenda por encima de ese 50 por 100, como aquí acontece.

Por tanto, conviene reiterar, que si se cuestiona que el vehículo (cuyos gastos, en el grado o porcentaje que sea, se trata de deducir el sujeto pasivo) no se aplica a la actividad empresarial o profesional, como sucede en el supuesto aquí analizado, debe probar el contribuyente dicha afección, pues la presunción legal indicada no se refiere a que cualquier vehículo adquirido por un empresario o profesional esté afecto a su actividad mercantil (lo que sería absurdo por excesivo), sino que tan sólo indica el porcentaje o grado de dicha afección. Y una vez probada dicha afección, resultaría de aplicación la presunción o bien del 50 por 100 o bien del 100 por 100, y, en consecuencia, correspondería a la Administración tributaria la carga de la prueba de una menor afectación, esto es, en el primer caso, de una utilización superior al 50 por 100 para fines particulares del sujeto pasivo o ajenos a la actividad económica por él desarrollada, y en el segundo, de cualquier grado de utilización para esos fines particulares o ajenos a la actividad económica ejercida.

Se exige, pues, al sujeto pasivo una prueba diligente, directa y cumplida de la afectación del vehículo a la actividad (que no se requiere, claro está, que sea exclusiva), es decir, es preciso que aporte una prueba suficiente, al menos indiciaria, que permita dar por probado un panorama en el que la afectación aparezca como lo más normal dados los indicios aportados (indicios serios, razonables y reiterados), y la utilización en exclusividad para otros fines una mera hipótesis carente de base suficiente.

TERCERO.- Y centrándonos ya en el caso que nos ocupa, poner de manifiesto, en primer lugar, que la sección gestora del Impuesto ya vino en la liquidación provisional aquí impugnada a considerar las dos furgonetas arriba señaladas como afectas a la actividad y, por tanto, a admitir el 100 por 100 de los gastos correspondientes a ellas, como se señala en la motivación de la liquidación provisional girada, por lo que respecto de dichos vehículos carecería de objeto la pretensión de la interesada de admisión de los gastos de gasóleo A relativos a las mismas.

Y en segundo lugar, en cuanto a los gastos de gasóleo relacionados con los otros vehículos de turismo propiedad de la S.A.T. y al resto de gastos concernientes al vehículo de turismo, con matrícula (...), que también afirma la recurrente que es de propiedad de dicha sociedad, los cuales pretende deducir la reclamante de los ingresos derivados del ejercicio de su actividad agropecuaria, señalar que dichos vehículos podrían encajar, a lo sumo, no en los supuestos de presunción de afectación total o del 100 por 100, sino en el general, aplicable al resto de vehículos automóviles de turismo, en que se les presume una afectación del 50 por 100. Pero es requisito previo, como acabamos de exponer, que la interesada demuestre la afectación, cuando menos parcial, de esos vehículos a dicha actividad, y nos encontramos con que en modo alguno ha venido a acreditar ese destino o utilización parcial en la citada actividad para los fines de la misma, puesto que no ha aportado prueba alguna demostrativa de ese hecho que le resulta favorable fiscalmente, y la única prueba que, según la sección gestora del Impuesto, le consta a la Administración tributaria navarra, es el hecho de que los citados vehículos se encuentran matriculados y registrados a nombre de la indicada S.A.T. de la que es socia la recurrente, siendo la misma claramente insuficiente a los fines por ella pretendidos, quedando, por tanto, las alegaciones de la reclamante como meras aseveraciones personales vacías de contenido probatorio.

No demostrada, pues, esa afectación o utilización parcial de los vehículos automóviles de turismo de que se trata a la actividad agropecuaria de la interesada, esto es, la correlación entre la utilización de dichos vehículos y la obtención de ingresos por el ejercicio de la aludida actividad, no cabe tomar en modo alguno como gastos de su actividad, en ninguna proporción, los originados por los citados vehículos.

Siendo esa la voluntad de la norma reglamentaria expresada en su artículo 24.6 (cuando señala, como hemos transcrito con anterioridad, que *“el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en Derecho”*), y no habiéndose acreditado por parte de la reclamante dicha circunstancia, todo ello juega en contra de sus argumentos y pretensiones, ya que tal y como dispone la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 106.1, *“tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”*, con lo que la interesada en el procedimiento debería haber aportado las pruebas oportunas para fundar su derecho, si quería ver estimadas sus pretensiones. Conviene poner de manifiesto, igualmente, que la recurrente tampoco ha venido a acreditar que los gastos cuya deducción en un 100 por 100 pretende sean debidos al (o deriven del) uso de los aludidos vehículos de turismo ni que todos ellos sean deducibles fiscalmente.

Por ende, incumbiendo a la interesada la prueba de los hechos constitutivos de sus pretensiones y no habiéndose aportado por ella justificación suficiente y razonable de las condiciones legal y reglamentariamente exigidas para la deducibilidad de los gastos de referencia a efectos de determinar el rendimiento neto de la actividad agropecuaria que ejerce a través de la citada S.A.T. (en realidad ahora no ha venido a aportar prueba nueva alguna, limitándose a realizar una serie de manifestaciones, que, como tales, no traspasan el marco de la simple afirmación), ni desvirtuado, por tanto, la liquidación provisional aquí discutida, ello nos lleva a que haya de confirmarse la misma por su conformidad a Derecho.

Y, en consecuencia, este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por doña AAA contra liquidación provisional, dictada en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2009, confirmándose dicho acto administrativo en sus propios términos.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 18 de diciembre de 2013.