

**Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo,
Sección 4ª, Sentencia 185/2015 de 15 Abr. 2015, Rec. 15311/2014****Ponente: Gómez y Díaz-Castroverde, José María.****LA LEY 38803/2015****Sentencia firme**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Rendimientos de actividades empresariales y profesionales. Gastos deducibles. Son deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Las cuotas del IVA soportadas por una sociedad, con ocasión de la adquisición de obras de arte, pueden ser deducidas por la misma en sus declaraciones-liquidaciones por dicho impuesto, en la medida en que dichas obras de arte vayan a ser utilizadas y se afecten por la interesada directa y exclusivamente a su actitud empresarial. Los elementos del inmovilizado que, por sus características, no sufran necesariamente una depreciación por causas económicas, no pueden ser objeto de amortización a efectos fiscales. Los gastos de vehículo son deducibles cuando se use para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de la interesada, y no cuando lo destine a su uso personal.

El TSJ Galicia estima parcialmente recurso contencioso-administrativo interpuesto contra resolución del TEAR Galicia, anulando la liquidación girada por el concepto del IRPF y admitiendo la deducción de los gastos de amortización del instrumento musical adquirido por la interesada.

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4**A CORUÑA****SENTENCIA: 00185/2015**

- N11600

PLAZA GALICIA S/N

N.I.G: 15030 33 3 2014 0000833**Procedimiento** : PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015311 /2014 /**Sobre:** ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA**De D./ña.** Abel**LETRADO** JUAN MANUEL SANTOS PORTO**PROCURADOR** D./Dª. VICTOR LOPEZ-RIOBOO Y BATANERO**Contra** D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA**LETRADO** ABOGADO DEL ESTADO**PROCURADOR** D./Dª.

PONENTE: D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA**Ilmos./as. Sres./as. D./Dª**

JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

JUAN SELLES FERREIRO

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGAMARIA DOLORES RIVERA FRADE**MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO**

A CORUÑA, quince de abril de dos mil quince.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15311/2014, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por Abel , representado por el procurador D. VICTOR LOPEZ-RIOBOO Y BATANERO, dirigido por el letrado D.JUAN MANUEL SANTOS PORTO, contra ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.- Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.- Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.- En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo indeterminada.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- El presente recurso jurisdiccional lo dirige D. Abel contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 17 de marzo de 2014, dictado en la reclamación NUM000 , sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011.

El demandante, que es violonchelista principal de la Orquesta Sinfónica de Galicia, en la declaración-liquidación del ejercicio de referencia, dedujo los gastos de amortización derivados de la adquisición y afección a su actividad profesional en dicha Orquesta, ensayos y conciertos con otros grupos o en solitario, de un violonchelo Luthier Miremont fechado en el año 1871; así como los generados por el vehículo Alfa Romeo matrícula JE-....-D y los de teléfono fijo de su domicilio, en cuanto afectos parcialmente a su actividad profesional.

La oficina gestora rechaza tales deducciones. En cuanto al violonchelo por no justificar los datos fiscales de la transmitente en el certificado de compra y considerar que se trata de una antigüedad, por tener más de cien años, conforme a la legislación del Impuesto sobre el Patrimonio y el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004), si bien no existe disposición al respecto en la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Lo cual significa que el bien no se deprecia sino que se revaloriza con el tiempo. Y en lo que se refiere a los gastos de vehículo y teléfono por no considerarlos afectos a la actividad.

En sede jurisdiccional la demanda se centra sobre los gastos de amortización del violonchelo alegando, en primer lugar, indefensión por no haber obtenido en tiempo copia del expediente y sí, a la postre, el CSV del mismo, con el fin de ejercer sus derechos. Entiende que la deducción es correcta por haber sido admitida en ejercicios anteriores, incluso en la revisión efectuada en el año 2010, así como también en el año 2012. Señala que el demandante posee dos violonchelos, el primero y al que se refiere el litigio, antiguo e imprescindible a los conciertos de música barroca y el otro, más moderno, para otros tipos de programa. Insiste en que no son intercambiables entre sí; que el violonchelo de 1871 no lo utiliza con fines de coleccionista ni para su exhibición; que la posesión del instrumento musical conforma los términos del contrato firmado con la Orquesta Sinfónica de Galicia y, en definitiva, que se trata de un bien afecto a su actividad profesional de músico.

SEGUNDO.- Comencemos por examinar las cuestiones que afectan a los aspectos formales del recurso. En relación con tal cuestión es de advertir, por más que fuera necesario poner a disposición del contribuyente los elementos precisos para la defensa de sus derechos, que la indicación del código de verificación (CSV) en fecha 22/4/13 implica la más completa indicación de los elementos contemplados por la Administración, cuyo examen posibilitaba aquella defensa, siendo tal código la máxima expresión de certeza en cuanto al contenido del expediente, toda vez que no puede ser alterado. A lo que es de añadir que, en definitiva, primero ante el TEAR y

ahora ante la Sala ha podido, de una parte, conocer los extremos contrarios a sus intereses procedentes del criterio de la oficina gestora y, más tarde, ejercer la totalidad de sus derechos en orden a su impugnación.

En lo que al fondo del asunto se refiere, toda vez que la litis parece ceñirse, en términos de la demanda, a la amortización del violonchelo y, en lo que a tal particular se refiere, partamos de que el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LA LEY 11503/2006), dispone que *"El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el art. 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el art. 31 de esta Ley para la estimación objetiva"*. Y, en cuanto norma aplicable temporalmente al supuesto enjuiciado, el artículo 11.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004), disponía que *"Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia"*.

En tal contexto, tanto la oficina gestora como el TEAR rechazaron la amortización aplicando el concepto de "antigüedades" incorporado del artículo 19.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio (LA LEY 1758/1991), del Impuesto sobre el Patrimonio y 136. Uno 4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido en cuanto en ambos casos distingue conceptualmente tales bienes por tener más de cien años, lo que se aplica al violonchelo del demandante por tener más de cien años, al datar del año 1871. A ello se añadió la consulta de la DGT 1685/2000 de fecha 3/10/2000, en la que se planteaban dos cuestiones, a saber:

- "1. Deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de las obras de arte.*
- 2. Deducibilidad del gasto de amortización de las obras de arte. Coeficiente de amortización aplicable.*

Y se daba la siguiente respuesta:

1. En relación con la primera cuestión hay que señalar que el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado en el Capítulo I del Título VIII, concretamente en los artículos 92 (LA LEY 3625/1992) a 114 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), de dicho Impuesto.

El artículo 92. Dos de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) determina que el derecho a la deducción, que corresponde a los empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales, sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94. Uno de la Ley del impuesto, en el que figuran, entre otras, las entregas y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así, en virtud de lo dispuesto en el apartado uno del artículo 95 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la sociedad consultante con ocasión de la adquisición de obras de arte a que se refiere el escrito de consulta podrán ser deducidas por la misma en sus declaraciones-liquidaciones por dicho Impuesto, en la medida en que dichas obras de arte vayan a ser utilizadas y se afecten por la consultante directa y exclusivamente a su actitud empresarial.

Además, el derecho de la consultante a la deducción estará condicionado al cumplimiento de los restantes requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992).

2. En cuanto a la segunda cuestión, hay que tener en cuenta que el apartado primero del artículo 11 de la Ley 43/95, de 27 de diciembre (LA LEY 4417/1995), del Impuesto sobre Sociedades dispone que serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufren los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

A su vez, el apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LA LEY 4417/1995), del Impuesto sobre Sociedades, establece que la base imponible del Impuesto se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la citada Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

El apartado 1 del artículo 39 del Código de Comercio (LA LEY 1/1885) dispone que los elementos del inmovilizado cuya utilización tenga un límite temporal deberán amortizarse sistemáticamente durante un tiempo de su utilización. Por su lado, el punto 5 de la Norma de Valoración segunda del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (LA LEY 3442/1990), dispone que las amortizaciones habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarles.

En consecuencia, los elementos del inmovilizado que, por sus características, no sufran necesariamente una depreciación por causas económicas, bien por su utilización física o por el simple transcurso del tiempo o por causas tecnológicas, no pueden ser objeto de amortización a efectos fiscales. Tal es el caso de las obras de arte a que se refiere la consulta, sin perjuicio de que pueda ser computada la pérdida por la depreciación irreversible de estos elementos en el ejercicio, en la medida en que esté justificada".

Sobre tales parámetros asegura el TEAR que *"a efectos fiscales, el violonchelo es una antigüedad"*, reconociendo que la Ley del IRPF no acuña este concepto. Pues bien, procede señalar en primer término que la extracción normativa del concepto no tendría en principio el carácter analógico que el artículo 14 LGT rechaza; más bien pretende establecer criterios de homogeneización tributaria, aunque sobre esta iniciativa debamos advertir enseguida que el régimen normativo de referencia no se puede trasponer sin más al del tributo que nos ocupa pues para ello son precisas dos cosas: que se considere el violonchelo como obra de arte, lo que no forma parte de las resoluciones recurridas; o que, no concurriendo esta circunstancia, hablemos con propiedad de una "antigüedad" en el sentido artístico del concepto. Y, en este caso, lo cierto es que la fecha de construcción del instrumento forma parte del núcleo que mueve la decisión de su adquisición. Por ello, en ella lo que adquiere relieve es la finalidad de la misma; es decir, si predomina la posesión del instrumento, o predomina su utilización, siendo de señalar que el caso de autos se revela en este último aspecto, pues no parece que, de los datos obrantes en autos y en el expediente administrativo, se pueda cuestionar que el demandante utiliza de modo efectivo y reiterado el violonchelo barroco en sus conciertos, tanto con la Orquesta Sinfónica de Galicia, como a título individual. Así se sigue sin género de dudas de los documentos de certificación de fechas 9 de abril y 11 de junio de 2013, que acompañan la demanda, también obrantes en el expediente administrativo, del mismo modo que la utilización de los propios instrumentos forma parte del contrato que une al actor con la Orquesta Sinfónica, percibiendo una compensación mensual al efecto. En consecuencia, si se parte de la indisponibilidad de la amortización, desde la perspectiva estudiada, incluso vistos los términos de la consulta a la DGT antes transcrita, la amortización realizada debe entenderse correcta.

Y ello pese a que se opone también a su viabilidad la circunstancia de que el demandante no justificara su adquisición con una factura que contuviera la totalidad de datos fiscales de la vendedora. Recordemos que el artículo 106.3 LGT no encomienda a tal documento la justificación de la deducción en exclusiva, sino que lo hace *"de forma prioritaria"*, siendo que en el presente caso no se discute la condición de la vendedora y que el valor del violonchelo figura constatado, incluso con relación al importe de su seguro, en la certificación de fecha 9 de abril de 2013, por referencia al informa emitido por el Jefe de Producción del Consorcio para la Promoción de la Música, órgano gestor de la Orquesta Sinfónica de Galicia, cantidad cifrada en ciento treinta mil euros, que es la objeto de amortización a razón de un diez por cien anual. Aún más, en tal tesitura pudo la Administración requerir al demandante para que subsanara el defecto que se invoca (artículo 71 LRJAP (LA LEY 3279/1992)).

Finalmente, también desde la perspectiva del principio de confianza legítima asiste la razón al recurrente, pues idéntico modo de deducir se habría efectuado en los ejercicios 2007 y 2010, antes de la liquidación cuestionada, así como posteriormente en el ejercicio 2012, según se acredita en autos. En efecto, sobre tal principio, la STS de 6/7/12 (recurso 288/11 (LA LEY 97331/2012)) señala que *"Con arreglo a la doctrina jurisprudencial de esta Sala, el principio de confianza legítima tiene su origen en el Derecho Administrativo alemán (Sentencia de 14 de mayo de 1956 del Tribunal Contencioso-Administrativo de Berlín), y constituye en la actualidad, desde las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (Asunto Lemmerz-Werk), un principio general del Derecho Comunitario, que finalmente ha sido objeto de recepción por nuestro Tribunal Supremo desde 1990 y también por nuestra legislación (Ley 4/99 de reforma de la Ley 30/92, artículo 3.1.2 (LA LEY 3279/1992))."*

Así, las SSTS de 10 de mayo de 1999 y la de 26 de abril de 2012 recuerdan que «la doctrina sobre el principio de protección de la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales en nuestro ordenamiento de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas -hoy de la Unión Europea- y la jurisprudencia de esta Sala, que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O dicho en otros términos, la virtualidad del principio invocado puede suponer la anulación de un acto o norma y, cuando menos, obliga a responder, en el marco comunitario de la alteración (sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento» y este criterio se reitera en la STS de 16 de mayo de 2012, al resolver el recurso de casación nº 4003/2008 ". En el presente caso la quiebra de dicho principio procede del actuar de la Administración en orden a no revisar la deducción discutida en lugar de, como su representante sostiene, no haberlo hecho, con la consecuencia entonces de no existir

precedente al que acogerse. Es decir, que la circunstancia de que la Administración no cuestione la deducción se equipara, en la aplicación del principio de confianza legítima, al caso de que se haya comprobado y aceptado, pues en la lógica interna de la declaración formalizada por el contribuyente ha de subyacer atenerse a sus propios precedentes cuando no se han discutido por la Administración, en ciclos anuales, sin que a tal efecto pueda tener acogida la tesis de que solamente transcurrido el plazo de prescripción estaríamos ante la quiebra del principio expuesto.

En lo que no procede otorgar la razón al demandante es en cuanto a los gastos de vehículo y de teléfono de vivienda aspecto, como se dijo, prácticamente subordinado al anterior y que solamente forma parte de la demanda en cuanto se incluye en la petición de anulación de la resolución recurrida.

En lo que atañe a los gastos de vehículo, debemos señalar que en la deducción que se discute no es relevante tanto la justificación de la necesidad de un vehículo, o la del uso del que se propugna, cuanto de la condición exclusiva de tal uso en las rutas y actividades propuestas, con exclusión de un uso personal, incluso ocasional, tal como se sigue del artículo 22.4 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (LA LEY 3030/2007), que excluye los automóviles turismo del uso accesorio e irrelevante en días u horas inhábiles. Sobre tal nota de exclusividad, con independencia de aludirse a que el demandante posee otro vehículo, poco podemos constatar el expediente, significando que falta un detalle preciso entre el desplazamiento conectado con el gasto, y la identificación del vehículo en los justificantes que se aportan.

Y, en lo que se refiere a los gastos de teléfono fijo, tampoco se pueden compartir las tesis expuestas en sede administrativa, pues se trata de una discriminación entre el uso profesional y el personal establecida a criterio del propio demandante, sin diferenciar entre ambos en razón a elemento objetivo alguno que permita cuantificar el gasto que se propugna.

Finalmente, y en cuanto es corolario de la demanda, no hay lugar acoger la falta de motivación que se invoca, pues la resolución recurrida argumenta abundantemente sobre todos los aspectos de la reclamación, por más que sobre alguno de ellos discrepemos en la presente resolución.

TERCERO.- Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011 (LA LEY 19111/2011), de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. En el presente caso, a la vista de los términos del debate, debe entenderse que la cuestión era jurídicamente dudosa, a los efectos de no efectuar imposición de costas.

FALLAMOS

Que **ESTIMAMOS EN PARTE** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Abel contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 17 de marzo de 2014, dictado en la reclamación NUM000, sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011. En consecuencia, declaramos que dicho acuerdo es parcialmente contrario a Derecho, anulándolo en igual forma y haciendo lo propio parcialmente con la liquidación de que trae causa, al objeto de que se admita la deducción de los gastos de amortización del instrumento musical a que se refiere el fundamento jurídico segundo. Desestimamos el recurso en lo restante. Sin efectuar pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese a las partes, haciéndole saber que es **firmo** y que, contra ella, sólo se podrá interponer el **recurso de casación en interés de Ley** establecido en el artículo 100 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (LA LEY 2689/1998), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, por las personas y entidades a que se refiere dicho precepto, dentro del plazo de los **tres meses** siguientes a su notificación. Asimismo podrá interponer contra ella cualquier otro recurso que estime adecuado a la defensa de sus intereses, y en su momento, devuélvase el expediente administrativo a su procedencia, con certificación de esta resolución.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- La sentencia anterior ha sido leída y publicada el mismo día de su fecha, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE al estar celebrando audiencia pública la Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, quince de abril de dos mil quince.