



Roj: **ATS 1452/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:1452A**

Id Cendoj: **28079130012017200241**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **02/03/2017**

Nº de Recurso: **103/2016**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **MANUEL VICENTE GARZON HERRERO**

Tipo de Resolución: **Auto**

AUTO

En la Villa de Madrid, a 2 de marzo de 2017

HECHOS

PRIMERO.- 1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó el 10 de noviembre de 2016 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 14 de septiembre de 2016 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso 2452/2012 .

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: (i) el artículo 95.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) (LIVA); (ii) el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 , Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DOUE, serie L, nº 145 de 1977, página 1) (Sexta Directiva), y (iii) los preceptos equivalentes de la vigente Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE, de 11 de diciembre de 2006, serie L, número 347, página 1) (Directiva IVA), que son, tras el artículo 167, los artículos 168 a) y 173.1 .

3. Razona que las infracciones que imputa a la sentencia son determinantes de su fallo, porque la estimación se basa exclusivamente en la interpretación derogatoria del artículo 95.Tres LIVA , sin siquiera plantear cuestión prejudicial, fundada en la preeminencia del Derecho de la Unión Europea y en una interpretación incorrecta del artículo 17 de la «Sexta Directiva», que pretende amparada en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de julio de 1991, *Lennartz/Finanzamt München III* (C-97/90 ; EU:C:1991:315), referida en realidad a la neutralidad del impuesto y carente de incidencia en la cuestión que aquí se debatía.

4. Subraya que las normas infringidas son del Derecho estatal y del Derecho de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, por concurrir las circunstancias de interés casacional de las letras a) , b) , c) y f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), y otras circunstancias próximas o equivalentes a las del artículo 88.2 d) LJCA y a los supuestos de presunción de interés casacional de los apartados b) y c) del artículo 88.3 LJCA .

5.1. Para justificar la concurrencia de la circunstancia del artículo 88.2 a) LJCA , relaciona e identifica hasta trece sentencias.

(i) Nueve sentencias que establecen, dice, una doctrina distinta de la que se contiene en la sentencia recurrida:

- De la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2014 (recurso de casación para la unificación de doctrina 2117/2012 ; ES:TS:2014:3180) y 11 de junio de 2004 (recurso de casación 8110/1999 ; ES:TS:2004:4038);



- De la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de junio de 2015 (recurso 311/2012 ; ES:AN:2015:4885) y de la Sección Sexta de 25 de abril de 2008 (recurso 472/2006 ; ES:AN:2008:1433);

- De los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sede de Sevilla, dictadas el 18 de noviembre de 2015 (recurso 259/2014 ; ES:TSJAND:2015:13185) y el 3 de julio de 2012 (recurso 473/2010 ; ES:TSJAND:2012:7532); de Asturias, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, dictadas el «19 de julio de 2012 (recurso 1099/2010)» [sic] y 21 de marzo de 2012 (recurso 978/2010 ; ES: TSJAS:2012:1757) (dos), y de Murcia, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, dictada el 17 de marzo de 2016 (recurso 418/2013 ; ES:TSJMU:2016:648).

(ii) Cuatro sentencias, a título ejemplificativo, que aplican el artículo 95.Tres LIVA , sin cuestionar, dice, su adecuación al Derecho de la Unión Europea: de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada el 27 de junio de 2012 (recurso 154/2009 ; ES:TSJCAT:2012:8722); de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, dictada el 30 de abril de 2012 (recurso 15089/2010 ; ES:TSJGAL:2012:3666); de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada el 3 de julio de 2012 (recurso 605/2010 ; ES:TSJM:2012:8245), y de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, dictada el 30 de noviembre de 2011 (recurso 590/2007 ; ES:TSJMU:2011:2888).

5.2. En lo que respecta a la concurrencia de las circunstancias de las letras b) y c) del artículo 88.2 LJCA , razonando conjuntamente sobre ambas, en síntesis sostiene: (i) que la doctrina de la sentencia recurrida puede ser gravemente dañosa para los intereses generales, al entrañar una suerte de veto al legislador en lo que se refiere al establecimiento de presunciones en relación con las deducciones que pueden practicarse en el IVA; (ii) que puede afectar a un gran número de situaciones, pues son habituales estas deducciones por adquisición, importación, arrendamiento o uso de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas que se emplean en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, y (iii) que puede impedir o dificultar el desempeño de las funciones atribuidas a la Administración tributaria en relación con el IVA, con incidencia relevante en la recaudación, porque la Administración habría de probar una afección parcial, siempre de difícil estimación y cuantificación.

5.3. Por lo que se refiere a la circunstancia del artículo 88.2 f) LJCA , razona que la presunción de afectación de los vehículos automóviles en proporción del 50 por 100, puede ser destruida mediante prueba de la concurrencia de un mayor grado de afectación y que, por tanto, el artículo 95.Tres LIVA no contradice la doctrina recogida en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de julio de 1991, *Lennartz/Finanzamt München III* , conforme a la cual, «[t]oda norma o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir cuando exista una verdadera aunque limitada utilización para fines profesionales constituye una excepción del artículo 17 de la Sexta Directiva [...]» (apartado 35), porque no establece una derogación del derecho a deducir las cuotas de IVA soportado como consecuencia de la adquisición y el uso de los bienes afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Trae a colación para corroborar su tesis, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2016, *Landkreis Postdam-Mittelmark* (C-400/15 ; EU:C:2016:687) [apartados 34 a 36], destacando que admite una exclusión del derecho a deducir que opera para bienes empresariales que se utilicen en menos de un 10 por 100 para la actividad económica. Defiende que ese mismo razonamiento se puede aplicar en este caso: el precepto de la ley española, al no excluir el derecho a deducir el IVA soportado, no atenta contra el principio de neutralidad del impuesto.

Subraya finalmente que, en todo caso, cualquier duda en relación con la adecuación al Derecho de la Unión Europea del artículo 95.Tres LIVA debió dar lugar cuando menos al planteamiento de una cuestión prejudicial de interpretación, al amparo del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE, Serie C, número 202, de 7 de junio de 2016, versión consolidada, página 1), dadas las divergencias de criterio que se han puesto de manifiesto en relación con las sentencias antes citadas, que revelan que la interpretación sustentada por la sentencia recurrida resulta al menos dudosa y controvertida.

5.4. Tras recordar que el artículo 88.2 LJCA no establece una lista cerrada, sostiene que en el recurso de casación preparado concurren características próximas o equivalentes a las del artículo 88.2 d) LJCA , porque resuelve un debate equivalente al de constitucionalidad de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida, y a los supuestos de presunción de interés casacional de los apartados b) y c) del artículo 88.3 LJCA , en cuanto que: (i) inaplica una ley vigente por pretendida oposición al Derecho de la Unión Europea, sin plantear cuestión



prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como la divergencia de criterios [entre distintos órganos jurisdiccionales, ha de entenderse] requería, lo que es algo más, dice, que declarar nula una disposición reglamentaria [artículo 88.3 b) LJCA], y mantiene un criterio incompatible con el de las citadas sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, aproximándose al supuesto descrito en el artículo 88.3 c) LJCA .

6. Por todo lo expuesto, reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, «que permita establecer jurisprudencia sobre la cuestión controvertida, reconocible en muy numerosos supuestos, y que clarifique la vigencia de un precepto con rango de ley formal relevante para el interés general, aportando seguridad jurídica tanto al funcionamiento de la Administración tributaria, como a los propios contribuyentes y poniendo término a la contradicción apreciada entre el criterio aplicado por distintos órganos jurisdiccionales».

SEGUNDO.- La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación, en auto de 23 de noviembre de 2016 , emplazando a las partes ese mismo día, habiendo comparecido ambas ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sección

RAZONAMIENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se consideran infringidas, que fueron oportunamente alegadas en la demanda y tomadas en consideración en la sentencia, y se justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por concurrir las circunstancias de interés casacional de las letras a), b), c) y f) del artículo 88.2 LJCA , así como otras circunstancias, próximas o equivalentes a las del artículo 88.2.d) LJCA y a los supuestos de presunción de interés casacional de los apartados b) y c) del artículo 88.3 LJCA , razonando suficientemente la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo [artículo 89.2 f) LJCA].

SEGUNDO.- 1. La Administración General del Estado considera que la sentencia que impugna infringe:

(i) El artículo 95.Tres LIVA , por no aplicarlo en el caso de autos, conforme al cual: «las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas: 2ª. Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100. [...] 3ª. Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente. [...] 4ª. 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. [...]».

(ii) El artículo 17 de la «Sexta Directiva» [«1.El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. 2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas: a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo; [...] 5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. [...]»], porque lo interpreta y aplica de forma indebida, al entender que el artículo 95.Tres LIVA lo contradice, cuando no existe contradicción alguna, y



(iii) Los preceptos equivalentes al artículo 17 de la «Sexta Directiva» de la vigente «Directiva IVA », que son, tras el artículo 167, los artículos 168 a) [«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes: a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo»], y 173.1 [«Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los artículos 168, 169 y 170, y operaciones que no generen tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas»].

2.1. Es indiscutible que el artículo 17 de la «Sexta Directiva» no resulta de aplicación al caso de autos, porque el litigio trae causa de una liquidación tributaria girada por el IVA del ejercicio 2010, cuando esa «Sexta Directiva» no estaba ya en vigor, pero también lo es que la sentencia recurrida sólo se refiere al artículo 17 de la «Sexta Directiva», probablemente porque se limita a reiterar su doctrina previa sobre la misma cuestión litigiosa.

2.2. No hallamos empero diferencias entre el artículo 17 de la «Sexta Directiva», sin vigencia al tiempo de los hechos del litigio, y los artículos 168 a) y 173.1 de la «Directiva IVA », que sí lo estaban, siendo aplicables al caso de autos, que nos impidan apreciar por tal causa la ausencia de interés casacional del recurso de casación preparado, preceptos estos últimos que el abogado del Estado ha denunciado inequívocamente como vulnerados.

3. La Sala de instancia sustenta su doctrina en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de julio de 1991, *Lennartz/Finanzamt München III* , cuyo apartado 35 reproduce: «Procede, pues, responder al órgano jurisdiccional nacional en el sentido de que todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tendrá derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, de conformidad con las normas que establece el artículo 17, por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales. Toda norma o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir cuando exista una verdadera aunque limitada utilización para fines profesionales constituye una excepción del artículo 17 de la Sexta Directiva [...]» (apartado 35). Ni siquiera entiende procedente el planteamiento de una cuestión prejudicial de interpretación al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al considerar que la cuestión litigiosa ha sido «aclarada» -en la terminología que deriva de la conocida doctrina de la sentencia de 6 de octubre de 1982, *Cilfit y otros* (283/81, EU:C:1982:335)-, en la sentencia de 11 de julio de 1991, *Lennartz/Finanzamt München III* .

4. Resolviendo la misma cuestión jurídica, la eventual contradicción entre el artículo 95.Tres LIVA y el artículo 17 de la «Sexta Directiva», a la luz de la doctrina que emana de la sentencia de 11 de julio de 1991, *Lennartz/Finanzamt München III* , otros órganos jurisdiccionales españoles llegan a una conclusión contraria a la sostenida por la Sala de instancia en la sentencia recurrida, esto es, la inexistencia de contradicción, como por ejemplo la sentencia dictada el 17 de marzo de 2016 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (recurso 418/2013), expresamente citada por el abogado del Estado, que además se refiere a otras de distintos Tribunales Superiores de Justicia contrarias también a la tesis que sostiene la Sala de instancia en la sentencia impugnada.

5. Si se tiene en cuenta que el simple riesgo de divergencias de jurisprudencia dentro de la Unión Europea legítima [obliga, en el caso de un órgano jurisdiccional que resuelve en última instancia] el planteamiento de cuestión prejudicial de interpretación [véase el apartado 21 de la sentencia de 6 de octubre de 1982, *Cilfit y otros*], se puede convenir que, respecto de la cuestión jurídica aquí planteada, aun en la hipótesis de que se entienda que la sentencia recurrida no ha interpretado y aplicado el Derecho de la Unión Europea en contradicción con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, resulta exigible su intervención a título prejudicial, habida cuenta de las distintas posturas adoptadas sobre la cuestión litigiosa por distintos tribunales españoles.

6. Si esto ya era así antes de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictara la sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Landkreis Postdam-Mittelmark* , con mayor motivo lo es ahora, a la vista de lo que se lee en sus apartados 34 a 36:

«34. [...] Cuando una empresa utiliza un bien tanto para actividades económicas como para actividades no económicas, el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva se limita a establecer el derecho a deducir el impuesto soportado. Las medidas que los Estados miembros han de adoptar a este respecto deben respetar el principio de neutralidad fiscal en el que se basa el sistema común del IVA (sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06 , EU:C:2008:166 , apartado 36).



35. De conformidad con dicho principio de neutralidad fiscal, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o abonado en el marco de todas sus actividades económicas (sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, apartado 27).

36. Ahora bien, una exclusión del derecho a deducción para bienes empresariales que se utilicen en menos de un 10 % para actividades económicas no cumple dicho requisito».

7. Concorre, por tanto, la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2 f) LJCA, porque la sentencia impugnada ha interpretado y aplicado el Derecho de la Unión Europea, bien en aparente contradicción con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, o bien en un supuesto en que aún puede ser exigida su intervención a título prejudicial.

8. Resulta en suma conveniente que esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo clarifique la cuestión jurídica planteada, despejando las dudas sobre la conformidad con el Derecho de la Unión Europea del artículo 95.Tres, reglas 2ª y 4ª, LIVA, previo planteamiento, si fuera necesario, de cuestión prejudicial de interpretación al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sirviendo de este modo al principio de seguridad jurídica y, por su intermediación, al de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española).

9. La concurrencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las demás alegadas para justificar la pertinencia de admitir a trámite el presente recurso de casación.

TERCERO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, determinar si el artículo 95.Tres, reglas 2ª y 4ª, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se opone a lo dispuesto en los artículos 168 a) y 173.1 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la vista de la doctrina que emana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

CUARTO.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

QUINTO.- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/103/2016, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 14 de septiembre de 2016 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso 2452/2012 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si el artículo 95.Tres, reglas 2ª y 4ª, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se opone a lo dispuesto en los artículos 168 a) y 173.1 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la vista de la doctrina que emana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

4º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

5º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente Manuel Vicente Garzón Herrero Segundo Menéndez Pérez Octavio Juan Herrero Pina Eduardo Calvo Rojas Joaquín Huelin Martínez de Velasco Diego Córdoba Castroverde José Juan Suay Rincón Jesús Cudero Blas