



Roj: **STSJ CV 1485/2017 - ECLI: ES:TSJCV:2017:1485**

Id Cendoj: **46250330032017100301**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **04/04/2017**

Nº de Recurso: **43/2013**

Nº de Resolución: **302/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION TERCERA**

En la ciudad de Valencia a cuatro de abril de dos mil diecisiete.

La Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ PORTALES, Presidente, **D. LUIS MANGLANO SADA, MARÍA JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ y D. AGUSTÍN GÓMEZ MORENO MORA**, Magistrados, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA Nº 302/17

en el recurso contencioso administrativo nº 43/13 interpuesto por SOLUCIONES INGENIERIA S.L. contra la resolución adoptada con fecha 22.10.2012 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de las reclamaciones en su día formuladas por la hoy demandante contra las liquidaciones provisionales emitidas por la Administración de Valencia-Grao de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los tres últimos trimestres del ejercicio 2009, las que traen causa de la inadmisión de deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en gastos -bienes y servicios- relacionados con determinados vehículos de turismo, minorando la Administración la deducción de dichas cuotas en la parte que excede del 50% del total de IVA soportado, ello en aplicación de la regla especial contenida en el artículo 95.Tres.2º LIVA y por considerarse que no había quedado acreditado un grado de afectación de los vehículos a la actividad superior al referido 50%. Habiendo sido parte demandada en los autos el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE VALENCIA, representado y asistido por el ABOGADO DEL ESTADO . Y Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ PORTALES.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por ley, se emplazó a la demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplicó que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

SEGUNDO.- Por la parte demandada se contestó la demanda mediante escrito en el que solicitó que se dictase sentencia por la que se confirme la resolución recurrida.

TERCERO.- No habiéndose recibido el proceso a prueba se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite prevenido en el art. 64 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción , y cumplido dicho trámite quedaron los autos pendientes de votación y fallo.

CUARTO.- Se señaló la votación y fallo del recurso para el día 4 de abril de 2017.



QUINTO .- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la resolución adoptada con fecha 22.10.2012 por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de las reclamaciones en su día formuladas por la hoy demandante contra las liquidaciones provisionales emitidas por la Administración de Valencia-Grao de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los tres últimos trimestres del ejercicio 2009, las que traen causa de la inadmisión de deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en gastos -bienes y servicios- relacionados con determinados vehículos de turismo, minorando la Administración la deducción de dichas cuotas en la parte que excede del 50% del total de IVA soportado, ello en aplicación de la regla especial contenida en el artículo 95.Tres.2º LIVA y por considerarse que no había quedado acreditado un grado de afectación de los vehículos a la actividad superior al referido 50%.

En la demanda presentada lo que se postula es la improcedencia de la exclusión de deducibilidad del 100% de las cuotas de IVA soportadas en gastos relacionados con el vehículo de que se trata, razón ésta por la que se solicita la anulación de la resolución del TEARCV y de las liquidaciones por deuda tributaria precitadas.

La Abogacía del Estado se ha opuesto a la estimación del recurso.

SEGUNDO.- La adecuada solución de la cuestión suscitada en esta litis hace conveniente, en primer lugar, poner de relieve los siguientes datos y consideraciones:

La actora ha realizado un importante esfuerzo probatorio -también en esta sede jurisdiccional- para acreditar la afectación al 100% del vehículo de que se trata a su actividad económica, referido al kilometraje realizado (con especificación de fecha de inicio, regreso, identificación de los viajes, lugar de salida y destino, motivo del viaje, etc.), a los documentos acreditativos de la realidad de los desplazamientos realizados (peajes, estacionamientos, hoteles..) contratos relativos a su actividad económica, tickets de gasolina consumida, vinculación -ratio- entre los justificantes de combustible y el kilometraje realizado, existencia de otros vehículos particulares para las necesidades privadas del administrador de la actora, etc. Y, frente a ello, ninguna argumentación concreta o contrarréplica localizamos ni en la resolución del TEARCV impugnada ni en el escrito de contestación a la demanda.

En cualquier caso, ni la Agencia Tributaria ni el TEARV cuestionan que los vehículos de turismo de que se trata se encuentren afectos a la actividad empresarial de la actora (incluso, puede decirse que -cuando menos implícitamente- lo están aceptando), sino que lo que mantienen es que no ha quedado acreditado que la afectación a tal actividad sea *exclusiva*, por lo que, en aplicación del art. 95 de la Ley 37/1992, únicamente cabe la deducción del 50% de la cuota soportada.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de fecha 11.7.1991 (caso Lennartz, asunto C/97/90), a propósito de una cuestión prejudicial planteada por un tribunal alemán, en el punto 35 de la misma estableció que "Procede responder al órgano jurisdiccional que un sujeto pasivo que utiliza los bienes para las necesidades de una actividad económica tiene derecho, en el momento de la adquisición de los bienes, a deducir el impuesto soportado de conformidad con las reglas previstas en el art. 17, por reducido que sea el porcentaje de utilización para fines profesionales. Una regla o una práctica administrativa que imponga una restricción general del derecho a deducir en caso de uso profesional limitado, pero sin embargo efectivo, constituye una derogación del art. 17 de la Sexta Directiva y...". Añadir, por su plena identidad de razón con el supuesto de autos, que este pronunciamiento se efectuó en relación con el caso de un asesor fiscal que trabajaba por cuenta ajena y por cuenta propia, pretendiendo deducirse el IVA soportado en la adquisición de un turismo.

Sin pretensión de realizar un abordaje de mayor profundidad en la doctrina general de Derecho comunitario, sí debe precisarse a los efectos que ahora interesan en relación con la susceptibilidad de producción de efecto directo de las Directivas que, a pesar de una inicial jurisprudencia comunitaria vacilante, hoy día -y desde hace ya bastantes años- puede darse una respuesta afirmativa a tal cuestión, en base al denominado efecto útil, si bien de la doctrina del Tribunal de Justicia comunitario (véanse los casos Van Duyn, Enka, René, etc), resulta que ello requiere la concurrencia de dos requisitos: 1) el incumplimiento en cuanto al desarrollo de la Directiva por el Estado miembro, y 2) que la directiva sea clara, precisa e incondicional. Y no sólo eso, sino que ya desde la Sentencia de 1.2.1977 se viene reconociendo la competencia del Juez nacional para comprobar la conformidad de las normas internas de desarrollo con la Directiva ("El justiciable puede invocar una Directiva ante la jurisdicción nacional con objeto de hacer verificar por ésta si las autoridades competentes, en el ejercicio de la facultad que se les reconoce en lo referente a la forma y a los medios para la puesta en práctica



de la Directiva, han permanecido dentro de los límites de apreciación trazados por la Directiva"). Asimismo, la Sentencia antes mencionada del caso René recuerda que "El efecto directo de la Directiva implica que una autoridad nacional no puede oponer a un particular una disposición legislativa o administrativa nacional que no sea conforme a una directiva, siempre que ésta tenga todas las características que permitan su invocación ante el Juez".

Pues bien, sentado todo lo anterior, no procede sino concluir que -en el caso de autos- concurren todos los requisitos para la directa aplicación de la Directiva de que se trata, tal y como la misma ha sido entendida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades.

Así, en primer término, puede afirmarse que se ha incumplido por el Estado español el desarrollo de la Sexta Directiva, desde el momento en que las normas internas de desarrollo de la misma (Ley 30/1985 -que fue el inicial texto legal que procedió a adaptar la Sexta Directiva al Ordenamiento jurídico español-, posteriormente el Real Decreto 2028/1985 y, por lo que hace a la normativa de aplicación a nuestro supuesto, la Ley 37/1992) han impuesto -en palabras del T.J. C.E.- "una restricción general del derecho a deducir en el caso de uso profesional limitado", lo que "constituye una derogación del art. 17 de la Sexta Directiva". En relación con el entendimiento de que el incumplimiento de desarrollo de la Directiva puede venir constituido no sólo por lo que es la propia ausencia de "transposición" o adaptación interna, sino también las insuficiencias o deficiencias en tal adaptación, pueden citarse las Sentencias del T.J.C.E. de 5.4.1979 (Rati, 148/1978), 12.1.1982 (Becker, 8/1981), de 23.1.1994 (Comitato di Coordinamento per la difesa della Cava, C-236/1992) o -como más reciente- la de fecha 5.2.2004 (que cita, a su vez, las de los casos Francovich y otros y la de Marks & Spencer), así como la Sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 16.7.1996 .

En segundo lugar, también podemos afirmar que se cumple el segundo de los requisitos más arriba reseñados, ya que el debate sobre la claridad, precisión e incondicionalidad de la Directiva queda sin sentido tras la susodicha sentencia del T.J.C.E., pues -cuando menos- a partir de la misma han de entenderse perfectamente precisados los términos de la Directiva en lo que hace al concreto respecto que ahora nos ocupa.

Finalmente, nos encontramos ante una relación vertical (Estado-administrado), que, a diferencia de lo que sucedería en una relación horizontal (particulares entre sí), es precisamente el ámbito donde encuentra perfecta virtualidad el efecto directo de las Directivas, tal y como ya se ha visto al comentar la sentencia del caso René, pudiendo también citarse en este mismo sentido la Sentencia del T.J.C.E de fecha 12.7.1990 (Foster y otros/British Gas plc, Asunto C-188/89) y -como más reciente- la de fecha 5.2.2004 (que cita, a su vez, las de los casos Francovich y otros y la de Marks & Spencer), así como la Sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 16.7.1996 .

TERCERO.- En otro orden de cosas, proceda efectuar las dos consideraciones adicionales siguientes:

La primera que, en el supuesto de autos, nos encontramos ante la aplicabilidad o no de la Ley 37/1992, y no de la Ley 30/1985; de manera que, en el momento de dictarse la Ley 37/1992, ya había quedado agotado el plazo de cuatro años previsto en el apartado 6 del art. 17 de la Sexta Directa dentro del cual los Estados miembros podían mantener exclusiones de su legislación nacional frente a la aplicación de la Directiva.

Y la segunda que, aun cuando en el presente caso nos encontramos ante una norma con rango de Ley - art. 95 de la Ley 30/1992 - (lo que se va a expresar en relación con lo que establece el art. 1 LJ), resulta legítimo, y hasta obligado para el Juez nacional (en este caso este tribunal), la aplicación de la norma comunitaria en vez de la norma nacional contradictoria; ello en aplicación del principio de primacía del Derecho comunitario.

En efecto, la aplicación directa del precepto señalado de la Directiva, a pesar de lo dispuesto en la normativa tributaria interna, es consecuencia de la primacía comunitaria. Como afirma el Pleno del Tribunal Constitucional en su Declaración núm. 1/2004 de 13 diciembre , fundamento jurídico 3º, "[p]rimacía y supremacía son categorías que se desenvuelven en órdenes diferenciados. Aquélla, en el de la aplicación de normas válidas; ésta, en el de los procedimientos de normación. La supremacía se sustenta en el carácter jerárquico superior de una norma y, por ello, es fuente de validez de las que le están infraordenadas, con la consecuencia, pues, de la invalidez de éstas si contravienen lo dispuesto imperativamente en aquélla. La primacía, en cambio, no se sustenta necesariamente en la jerarquía, sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones. Toda supremacía implica, en principio, primacía (de ahí su utilización en ocasiones equivalente, así en nuestra Declaración 1/1992, F. 1), salvo que la misma norma suprema haya previsto, en algún ámbito, su propio desplazamiento o inaplicación."



La aplicación de la norma comunitaria frente a una norma interna válida pero contradictoria, *incluso de carácter legal*, resulta obligatoria en virtud de la primacía comunitaria, sin que resulte necesario en dicho caso el planteamiento de la cuestión prejudicial.

Así lo ha afirmado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas desde la sentencia Simmenthal de 9 de marzo de 1978. Según este Tribunal, "el juez nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del Derecho comunitario, tiene la obligación de asegurar el pleno efecto de estas normas dejando inaplicada si fuere necesario, en virtud de su propia autoridad, toda disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin que para ello tenga que pedir o esperar su previa eliminación por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional" (párrafo 24). Recalcando, incluso, que el juez nacional tiene la obligación de asegurar la protección de los derechos conferidos por las disposiciones del ordenamiento jurídico comunitario sin que tenga que pedir o esperar la eliminación efectiva, por los órganos nacionales habilitados a este efecto, de eventuales medidas nacionales que obstaculizaran la aplicación directa e inmediata de las reglas comunitarias (párrafo 26).

Este principio normativo ha sido asumido y reconocido expresamente por el Tribunal Constitucional, desde la Sentencia 28/1991, de 14 de febrero, f.j.6, y posteriormente en otras, como la 64/1991, de 22 de marzo, f.j.4; la 130/1995, de 11 de septiembre, f.j.4, la 120/1998, de 15 de junio, f.j.4; o la Sentencia 58/2004, de 19 de abril, f.j.10.

La aplicación directa del ordenamiento comunitario frente al Derecho interno no exige pues, en todos los casos, el planteamiento de una cuestión prejudicial interpretativa del derecho comunitario. Como dispone el Tratado de la Comunidad Europea -artículo 234-, la obligación de plantear cuestión prejudicial afecta únicamente a aquellos órganos judiciales cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno.

Pero aún en los casos en que la cuestión interpretativa de Derecho comunitario se plantee ante un órgano judicial cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial, el órgano judicial interno queda eximido de dicha obligación cuando no exista duda razonable sobre la interpretación del texto comunitario aplicable al litigio.

Conforme a esta doctrina, denominada del acto claro, no resulta necesario plantear cuestión prejudicial cuando la solución correcta del Derecho comunitario resulte tan evidente que no deje lugar a ninguna duda razonable sobre la manera de resolver la cuestión planteada.

Tampoco existe obligación de plantear cuestión prejudicial cuando la cuestión interpretativa, aun planteando problemas, haya sido ya aclarada por el TJCE, en virtud de la doctrina del acto aclarado formulada en la sentencia CILFIT de 6 de octubre de 1982, que es cabalmente lo que acontece en el caso de autos con la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de fecha 11.7.1991 (caso Lennartz, asunto C/97/90), comentada en el precedente fundamento jurídico.

Consecuentemente con todo lo anterior, y sin necesidad siquiera de tener que proceder a determinar si la afección del turismo a la actividad empresarial de la actora es o no exclusiva (ya hemos visto que es suficiente con que sea efectiva, aunque lo fuere de manera parcial o limitada), habrá de concluirse con la estimación del recurso en lo que hace a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en gastos relacionados con dicho vehículo; y sin que a tal conclusión pueda obstar el hecho de que la Sexta Directiva fuese derogada por la Directiva 112/2006/CE, pues ésta mantiene en sus arts. 167 y 168 -en lo esencial y a los efectos que aquí ocupan- el contenido de los apartados 1 y 2 del art. 17 de la Sexta Directiva.

CUARTO.- Habida cuenta de la estimación de la demanda, y de conformidad con lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional (teniendo en cuenta la redacción dada al mismo por la Ley 37/2011), habrán de imponerse a la parte demandada las costas procesales; las que, en uso de la facultad que confiere el apartado 3 del precitado art. 139 LJ, quedan cifradas en la cantidad máxima de 1.500 € por honorarios de Abogado y 334,38 € por la intervención del Procurador, más -en su caso- el importe de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional.

Vistos los preceptos y fundamentos legales expuestos, y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que, **CON ESTIMACIÓN** del presente recurso contencioso-administrativo, **DEBEMOS ANULAR Y ANULAMOS** los actos administrativos identificados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia; ello con imposición a la parte demandada de las costas procesales por los conceptos y en la concreta cuantía especificados en el fundamento jurídico cuarto.



Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016).

A su tiempo y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como Secretario de la misma, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CEJUDOS