



Roj: **STSJ CV 410/2020 - ECLI:ES:TSJCV:2020:410**

Id Cendoj: **46250330032020100150**

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

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **29/01/2020**

Nº de Recurso: **1318/2017**

Nº de Resolución: **298/2020**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JAVIER LATORRE BELTRAN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (Sección tercera)

PROCEDIMIENTO ORDINARIO 1318/2017

Ilmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrados:

D^a. BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ

D. ANTONIO LÓPEZ TOMÁS

D. JAVIER LATORRE BELTRÁN.

SENTENCIA Nº298 /2020

En VALENCIA a 29 de enero de 2020

VISTO por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres. Don Luís Manglano Sada, Presidente, D^a. Begoña García Meléndez, D. Antonio López Tomás y D. Javier Latorre Beltrán, Magistrados, el recurso contencioso-administrativo con el número 1318/2017, en el que han sido partes, como recurrente, Nemesio , representado por el/la Procurador/a doña ELENA GIL BAYO, y defendido por el Letrado don FRANCISCO PICÓ SALA, y como demandada el TRIBUNAL ECONÓMICO- ADMINISTRATIVO REGIONAL DE LA COMUNIDAD VALENCIANA, representado y defendido por el Sr. Abogado del Estado. Ha sido ponente el Magistrado D. Javier Latorre Beltrán.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Interpuesto el recurso y seguidos los trámites establecidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara demanda, lo que verifica en escrito mediante el que queda ejercitada su pretensión, interesando que se dicte sentencia que deje sin efecto la resolución recurrida y la liquidación tributaria confirmada por ella. Todo ello con condena en costas.

SEGUNDO.-La representación procesal del TEAR, en su escrito de contestación, solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

La cuantía del recurso quedó fijada en 15.539,20 euros.

TERCERO.- El proceso no se recibió a prueba y los autos quedaron pendientes para votación y fallo.

CUARTO.- Se señaló para votación y fallo el día 28 de enero de 2020.



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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso y pretensiones de las partes.

Son objeto de recurso dos resoluciones del TEAR de 30 de junio de 2017. La primera, desestima la reclamación NUM000 y acumuladas NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 y NUM005 ; concepto: Impuesto sobre el Valor Añadido.

La segunda, desestima la reclamación NUM006 y acumuladas NUM007 .

La Administración inició procedimiento de comprobación limitada contra el recurrente con relación al IVA de los ejercicios 2012 (2T a 4T), 2013 (1T a 4T) y 2014 (1T a 4T), que finalizaron con las oportunas liquidaciones provisionales que modificaban las bases imponibles y/o cuotas de IVA con fundamento en que determinadas facturas recibidas no pueden ser deducidas. Disconforme con las liquidaciones referidas, el demandante presentó reclamación económico-administrativa, dando lugar a las dos resoluciones que se recurren en este procedimiento.

Sentado lo anterior, el recurrente pretende que se dejen sin efecto las resoluciones recurridas así como las liquidaciones de las que las mismas traen causa.

Por su parte, la Administración interesa que se desestime el recurso por ser la resolución recurrida conforme a derecho.

SEGUNDO.- Relación de antecedentes relevantes.

El demandante desarrolla su actividad profesional como Abogado (epígrafe 731) en el lugar que dice que es su despacho profesional, sito en Alicante, CALLE000 número NUM008 , inmueble con referencia catastral NUM009 .

Dicho inmueble fue adquirido mediante escritura de liquidación de sociedad conyugal y participación de herencia de fecha 9 de febrero de 2011, aportada como documento 2 del escrito de demanda. En dicho documento se hace constar que el padre del recurrente falleció el 11 de agosto de 2010.

Constituye la vivienda habitual del demandante y su cónyuge, doña Cecilia , el inmueble sito en Alicante, en la AVENIDA000 número NUM010 .

El recurrente y su cónyuge constituyeron la comunidad de bienes " DIRECCION000 C.B", que tiene por objeto la prestación de servicios de consultoría urbanística, fijando su domicilio en Alicante, en AVENIDA000 número NUM010 .

El demandante, en las correspondientes autoliquidaciones de IVA, referidas a los períodos objeto de este procedimiento, aplicó una serie de deducciones que pueden agruparse del siguiente modo: 1) Gastos genéricos de despacho; 2) Suministros agua y luz; 3) Gastos varios de vehículos; 4) Obras de reparación de inmueble y mobiliario de oficina.

TERCERO.- Sobre la admisibilidad de la reclamación referida al ejercicio 2014.

En primer lugar, debe ser objeto de estudio la resolución de 30 de junio de 2017 del TEAR que desestima la reclamación NUM006 y acumuladas NUM007 , relativa al ejercicio 2014 (1T a 4T).

En vía administrativa, la Administración inadmitió por extemporáneos los recursos de reposición interpuestos por el recurrente frente a los acuerdos de liquidación correspondientes a cada uno de los cuatro trimestres del ejercicio 2014.

La Administración refiere que los acuerdos de liquidación provisional fueron notificados el 18 de febrero de 2015 y que el recurso de reposición se presentó el 2 de abril de 2015.

El demandante refiere que en el expediente administrativo no consta el escrito de interposición del recurso de reposición, documento que debería formar parte del mismo a efectos de poder comprobar las fechas de presentación del recurso.

Examinado el expediente administrativo, tiene razón el demandante cuando afirma que no consta en el expediente administrativo la relación de escritos de interposición de recurso de reposición frente a los acuerdos de liquidación provisional notificados al recurrente.



El artículo 70 de la Ley 39/2015, proporciona una definición de expediente administrativo, entendiendo por tal "el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla".

A la vista de lo expuesto, corresponde a la Administración incorporar al expediente administrativo la relación de documentos que conforman el mismo, entre los que se encuentra el escrito de interposición de recurso de reposición presentado por el demandante frente a cada uno de los acuerdos de liquidación generados en concepto de IVA 2014 (1T a 4T).

La falta de constancia de dichos documentos en el expediente administrativo, no puede perjudicar al recurrente, por el que el motivo de impugnación debe ser estimado, dejando sin efecto la resolución recurrida del TEAR relativa al ejercicio 2014.

CUARTO.- Lugares en los que el demandante desempeña su actividad profesional.

La primera cuestión que debe ser abordada viene referida a determinar en qué lugares o espacios físicos desempeña su actividad profesional el demandante.

El recurrente acredita documentalmente que trabaja como abogado, aportando el oportuno certificado del colegio profesional.

Asimismo, señala que desempeña su actividad profesional en el domicilio sito en la CALLE000 número NUM008 de Alicante. Al respecto, dicho domicilio es el que consta en el Colegio de Abogados de Alicante. Por si existiese alguna duda al respecto, el demandante aporta un dictamen pericial en el que se describe el inmueble, habilitado para despacho, sin posibilidad de darle otro uso. Así, en el referido informe, aportado como documento 1 del escrito de demanda, se indica lo siguiente:

"En primer lugar, desde la puerta de acceso del inmueble se observa una zona de recepción con un puesto de trabajo y un despacho principal con un aseo privado. Accediendo por esta zona al pasillo de comunicación central se aprecia cómo el mismo distribuye el acceso a una sala de visitas y cuatro despachos independientes, totalmente montados y equipados con equipos informáticos y mobiliario apto para el desempeño de una actividad profesional. Desde el mismo pasillo se tiene acceso a un baño. El extremo opuesto del inmueble se ubica un quinto despacho, divisible en dos.

En todos los despachos, compartimentados con cristales de vidrio propio de oficina, figura el anagrama "RAFAEL SALA, abogados y asociados".

En el informe se incorporan fotografías que corroboran la descripción dada por el perito.

El material probatorio aportado al procedimiento, acredita que el demandante tiene su despacho profesional en dicho lugar.

Asimismo, el recurrente refiere que en su domicilio particular, a la sazón domicilio fiscal de la comunidad de bienes que ha constituido junto a su mujer, tiene habilitado un pequeño despacho para el ejercicio de su profesión. Para acreditarlo, también aporta un informe pericial relativo al uso y destino del inmueble sito en AVENIDA000 número NUM010 (documento 2 del escrito de demanda). En dicho informe, se dice lo siguiente:

"En planta primera se encuentra nada más entrar habitación habilitada como Despacho profesional tal y como se puede comprobar en la fotografía 8.3, el cual consta de todos los elementos necesarios y precisos para ejercer la profesión del señor Nemesio".

A la vista de lo expuesto, el recurrente acredita que desarrolla su actividad laboral en los dos lugares a los que hace referencia, un inmueble destinado en su totalidad a despacho, y una habitación de su vivienda habitual.

QUINTO.- Sobre la deducibilidad de gastos de iPad y de teléfono móvil.

En el fundamento de derecho segundo, se ha hecho una enumeración de los cuatro lotes en que pueden agruparse la relación de conceptos que el demandante entiende que pueden ser objeto de deducción.

El artículo 92 de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

2.º Las importaciones de bienes.



3°. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley.

4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley.

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior 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, apartado uno, de esta Ley".

Asimismo, el artículo 95 establece una serie de limitaciones del derecho a deducir. El apartado uno de dicho precepto dispone que "los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional".

A partir del contenido de estos preceptos, el demandante considera que cabe deducir el gasto correspondiente a la adquisición de un iPad y el relativo a una línea de teléfono móvil utilizada para el desempeño de su actividad profesional.

Con relación al iPad, se trata de un instrumento de trabajo necesario para un abogado, siendo necesario su manejo en vistas orales y actuaciones propias de la profesión. Por tanto, cabe reconocer el derecho a la deducción del gasto.

En cuanto a la línea de teléfono contratada por el demandante, éste acredita documentalmente la suscripción de un contrato con la compañía telefónica Movistar denominado "Con Tu Negocio Horario Oficina 35". El horario de llamadas es de lunes a viernes de 8:00 a 20:00 horas y es necesario para poder contratar la tarifa acreditarse como empresario o profesional.

Así las cosas, procede reconocer el derecho a deducir el importe de IVA correspondiente a las facturas aportadas en justificación de dichos gastos.

SEXO.- Sobre la deducibilidad de consumos de agua y luz.

La Administración excluye la posibilidad de deducir los gastos de IVA consignados en facturas que documentan consumos de luz y agua, por figurar las mismas a nombre de otro titular.

El titular de las facturas es el padre del demandante, persona con quien éste desempeña su actividad profesional hasta su fallecimiento. El demandante aporta la escritura de liquidación de la sociedad conyugal, en la que se indica que el anterior titular de la vivienda que constituye el despacho del demandante falleció el 11 de agosto de 2010.

El recurrente acredita que es quien abona los consumos de luz y agua.

A pesar del defecto formal que existe en las facturas que documentan consumos de luz y agua, lo cierto es que las mismas vienen referidas al inmueble en que el demandante desempeña su actividad profesional. Además, las facturas han sido pagadas por el demandante. No obstante, el demandante debería ponerse en contacto con las compañías suministradoras para modificar el titular de los suministros.

Así las cosas, evitando interpretar de forma tan excesivamente formalista la exigencia relativa a la constancia del titular de la factura, teniendo en cuenta que el titular de la misma era el padre del demandante, ya fallecido, anterior titular del inmueble en el que se desempeña la actividad empresarial o profesional, cabe reconocer el derecho a la deducción practicada por el recurrente.

Por ello, se accede a deducir los gastos de IVA consignados en las facturas por los conceptos examinados.

SÉPTIMO.- Deducción de gastos de mobiliario de oficina y reparación de inmueble.

Con relación a estos gastos, se hace necesario establecer una distinción entre el despacho profesional y la habitación ocupada en la vivienda habitual para el desempeño de la profesión de abogado por parte del demandante.

Con relación al despacho profesional, cabe reconocer la deducibilidad del IVA consignados en las facturas relativas a mobiliario de oficina (asientos 51 a 58). El demandante ha acreditado que el mobiliario ha sido adquirido para un inmueble cuyo uso se destina exclusivamente a despacho profesional. Lo mismo cabe decir respecto de las facturas que documentan trabajos profesionales ejecutados en el despacho profesional.

Sin embargo, con relación a la vivienda particular del demandante, no cabe reconocer la deducibilidad total del IVA consignado en las facturas expedidas por ILICITANA DE OBRAS Y SERVICIOS. Al respecto, es necesario tener en cuenta que el demandante destina una pequeña habitación de su vivienda habitual al desempeño de la actividad profesional. Si atendemos a la relación de trabajos que se describen en las facturas expedidas por



la referida entidad, la actuación afecta a la totalidad de la vivienda, de modo que no es posible repercutir la totalidad de la actuación. En su caso, cabría deducir la relación de gastos referidos exclusivamente al espacio de la vivienda destinado al desempeño de la actividad profesional. Así, en la factura de fecha 21 de abril de 2013 se describen los trabajos de finalización de obra del siguiente modo: "realización de todos los exteriores de la parcela y trabajos interiores por administración como aceras, vallados, instalaciones de exterior, remates de pinturas, hasta entrega de viviendas según albaranes".

En el documento 2 de los aportados junto con el escrito de demanda, el perito de la parte al describir la vivienda del demandante refiere que la misma es una vivienda unifamiliar en parcela propia, con jardín, planta de sótano, planta baja y planta alta. En el plano aportado por el demandante, se indica que se ha edificado una superficie de 198,47 m² en una parcela de 500 m². El despacho del demandante tiene una superficie de 12,74 m².

Como ya ha sido indicado, difícilmente puede repercutirse la totalidad del gasto realizado y, en este caso, el IVA pagado, sobre la actividad profesional desarrollada por el demandante cuando las obras ejecutadas afectan en su práctica totalidad a la parcela que constituye el domicilio habitual del demandante.

Así las cosas, sólo cabe reconocer el derecho a la deducción del IVA contenido en las facturas expedidas por ILICITANA DE OBRAS Y CONTRATAS en proporción a la superficie de la vivienda habitual destinada a despacho.

OCTAVO.- Sobre la deducibilidad del IVA soportado por los gastos de combustible y otros gastos relacionados con automóvil. Criterio de esta Sala a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2018 .

En la sentencia de 18 de julio de 2018 de esta misma Sala (recurso 102/2015), se decía lo siguiente:

"En cuanto al fondo del litigio, la principal cuestión que las partes plantean en este litigio se centra en determinar si cabe o no la deducción del IVA soportado por la actora por determinados gastos (adquisición de un vehículo turismo de su propiedad), y la proporción en que debe realizarse esta deducción, una vez implícitamente reconocida su afectación a la actividad empresarial de la actora por la Administración demandada, pues le aplica una presunción de afectación del 50%.

Así, dispone el art. 92 de la Ley del IVA de 1992 la posibilidad de deducción de las cuotas del IVA soportadas:

*" Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, **hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:***

1º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del impuesto...".

De la lectura de esta norma legal se desprende que serán tan solo deducibles las cuotas de IVA soportadas que tengan causa en gastos que están afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, con las limitaciones previstas en el artículo 95 LIVA, que dice:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad...".

Es el apartado 3 de dicha norma legal el que regula lo concerniente a vehículos, cuando dispone:

" Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, 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:

1ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

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.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tajes 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".

(...)

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

1º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

2º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

3º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.

4º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.

La dicción literal de la citada norma en su apartado Uno, en cuanto exige para la deducción una afectación a la actividad empresarial directa y exclusiva, es matizada en el supuesto 2º del apartado Tres mediante la presunción de afectación del 50%, pero estas normas legales han sido objeto de una gran controversia en lo que respecta a la finalidad de compatibilizar esta limitación con el principio de neutralidad del IVA y con la normativa sobre imposición indirecta de la Unión Europea.

Así, examinando el motivo impugnatorio que viene referido a los gastos derivados por la adquisición de un vehículo turismo por el recurrente, cuya deducción del IVA soportado en un 100% se negó por la Oficina de Gestión por falta de prueba de la exclusiva y directa afectación a la actividad profesional de agente comercial del actor, esta Sala había venido manteniendo hasta el presente el criterio de inaplicar el artículo 95.3 de la LIVA frente a las previsiones de la Sexta Directiva, en cuando considerábamos que la norma legal citada no permitía deducirse la totalidad del IVA repercutido en la adquisición o gastos de un bien (un automóvil turismo en este caso) afecto parcialmente a la actividad, sin necesidad de tener que probar su afectación del 100% a la actividad empresarial, por entender que una norma (el artículo 95.3 de la LIVA) que impone una restricción general del derecho a deducir en caso de uso profesional o empresarial limitado, pero sin embargo efectivo, constituye una derogación del art. 17 de la Sexta Directiva, vulnerando con ello la primacía del derecho comunitario sobre el nacional de los países de la Unión Europea.

Así se ha venido pronunciado esta Sala en numerosas sentencias, en las que se razonaba que, aunque la afectación del vehículo a la actividad sea parcial, procede la deducibilidad del IVA en el 100%: sentencias nº 3998, de 14-11-2014 (R. 2304/2011, nº 306, de fecha 15-3-2011 (R. 3175/2008), nº 359, de 14-4-2010 (R. 213/2008), nº 618, de 15-5-2012 (R. 485/2009), nº 1088, de 28-10-2010 (R. 2436-2008), nº 375, de 24-4-2013 (R. 852/10), nº 362, de 17-4-2013 (R. 3/10), nº 730, de 29-6-2017 (1142/13), nº 890, de 19-7-2017 (R. 2062/13), nº 888, de 19-7-2017 (R. 2061/13) nº 1512, de 20-11-2017 (R. 3035/13) y nº 1592, de 5-12-2017 (R. 49/2014), entre otras muchas, sustentando este criterio en la interpretación que hacíamos de la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a partir de la 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...", lo que nos llevó a concluir que, en supuestos como el presente litigio, concurrían 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 la Unión Europea, admitiendo con ello la directa aplicación de la normativa europea, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial, con la lógica estimación de la pretensión de deducción de la totalidad del IVA soportado por los gastos causados por vehículos turismo afectos a la actividad empresarial o profesional.



Sin embargo, la reciente sentencia de la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, de fecha 5-2-2018 (recurso de casación núm. 102/2016), debe modificar el referido criterio de esta Sala pues, en un supuesto idéntico al que nos ocupa en este proceso, viene a afirmar en su FD Segundo tres importantes consecuencias para la solución del litigio:

"La primera, que la ley española no limita ex ante el derecho a deducir a una determinada proporción, ni niega la deducción cuando el grado de utilización del bien (en la actividad empresarial o profesional) sea inferior a un porcentaje específico o concreto.

La segunda, que la deducción que el legislador entiende procedente en todos los casos es la que responda "al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional", pues si se acredita (artículo 95.Tres, regla 3ª) que tal grado es distinto del 50 por 100 que se presume resulta forzoso proceder a la correspondiente regularización ("deberán regularizarse" las deducciones, señala expresamente esa regla).

La tercera, que la carga de acreditar un grado de afectación distinto al determinado por la presunción no solo se impone al contribuyente, sino a la Administración, pues ésta está legalmente obligada a regularizar la deducción derivada de la presunción cuando "se acredite" un porcentaje distinto a aquél".

La citada STS, en su FD Cuarto, explica:

" El precepto aplicado por la Administración en la liquidación impugnada en el litigio (el artículo 95.Tres LIVA) no contradice la normativa europea ni se opone a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Presupuesto lo anterior, y en contra de lo decidido por la Sala de instancia en la sentencia recurrida, no entendemos que el artículo 95.Tres, reglas 2ª y 3ª LIVA se oponga al artículo 17 de la Sexta Directiva por cuanto, a nuestro juicio, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de julio de 1991, caso Lennartz , no abona tal interpretación.

Y es que, en primer lugar, cuando en esa sentencia señala el Tribunal de Luxemburgo que "todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tiene derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales", no está afirmando -en modo alguno- que tal deducción deba ser necesariamente -para respetar la Directiva- la que corresponda a la totalidad de la cuota soportada o satisfecha.

Está diciendo, a nuestro juicio, algo mucho más simple: que no puede "excluirse" el derecho a deducir por la circunstancia de que el bien en cuestión no esté completamente afectado a la actividad empresarial o profesional o por el hecho de que esa afectación sea proporcionalmente poco relevante.

Debemos reparar nuevamente en el asunto sometido a la consideración del Tribunal de Justicia con ocasión de la cuestión prejudicial planteada por la autoridad judicial múniquesa. Recordemos que se denegó al asesor fiscal el derecho a deducirse "el 6/60 de todo el IVA que había debido abonar por su automóvil" al considerarse que no tenía derecho a deducción alguna (tanto por la circunstancia de adquirirse el bien el año anterior al ejercicio en que se aplicó la deducción, como por la práctica administrativa de exigir un cierto grado de afectación en el momento de la adquisición).

Dicho de otro modo, no se planteó en absoluto la posibilidad de deducirse la totalidad de las cuotas del IVA abonadas al adquirir el vehículo; tampoco giró sobre ese particular la cuestión planteada por el Finanzgericht München; y, finalmente, no hubo -ni podía haberlo, a tenor de la cuestión litigiosa- pronunciamiento del TJUE sobre tal extremo.

Por lo demás, difícilmente cabría admitir la interpretación sostenida por la Sala de Valencia (que, insistimos, no deriva en absoluto de la sentencia del caso Lennartz) cuando el artículo 17 de la Sexta Directiva (y en similares términos, los preceptos equivalentes de la Directiva 2006/112/CE) se limita a establecer que el derecho a deducir debe reconocerse "en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas", de donde se infiere claramente -a criterio de este Tribunal- que lo que no cabe es una norma o una práctica que impida el ejercicio del derecho cuando no se alcance un determinado grado de afectación.

Pero esa restricción no la efectúa la normativa española, pues -como hemos razonado- el precepto contenido en el artículo 95.Tres de la Ley del IVA (i) reconoce expresamente el derecho a la deducción sin limitación derivada del grado de afectación del vehículo a la actividad empresarial, (ii) entiende correcta únicamente la deducción que responda al grado efectivo de utilización del bien en el desarrollo de la actividad empresarial y (iii) presume un porcentaje de afectación que puede ser, en la práctica, superior o inferior al presunto, imponiendo a la parte que pretenda incrementarlo o reducirlo la carga de acreditar el diferente grado de afectación".



En el FD Quinto, la STS de 5-2-2018 afronta la cuestión de 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 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 indirectos, a la vista de la doctrina que emana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y llega a la siguiente conclusión:

"La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues el precepto español resulta, a nuestro juicio, claramente respetuoso con lo dispuesto en el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, y con la jurisprudencia del TJUE que lo interpreta, de suerte que hemos de considerar contraria a derecho la interpretación contenida en la sentencia de instancia".

Finalmente, en su FD Sexto, el Tribunal Supremo acaba estimando el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra una sentencia de esta Sala y fija la siguiente doctrina:

"Y si ello es así, resulta forzoso resolver el litigio y determinar si, efectivamente, es ajustada a Derecho la decisión administrativa que redujo al 50% la deducción por gastos relativos a un vehículo por considerar que "para poder admitir la deducción del 100% de las cuotas soportadas relacionadas con vehículos turismos -que fue la considerada por la empresa en su autoliquidación- es necesario que el contribuyente acredite una afectación exclusiva del mismo a la actividad profesional".

La respuesta a esa cuestión ha de ser necesariamente coherente con la interpretación que propugnamos del artículo 95.Tres, reglas 2ª y 3ª, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a cuyo tenor debe estarse "al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional" en los términos que resulten de la actividad probatoria desarrollada en el litigio".

Respecto a la prueba del grado de afectación a la actividad empresarial o profesional, señala por último la sentencia referida:

"... Tal y como hemos interpretado el precepto, en efecto, la deducción superior o inferior al 50% depende de la prueba -que, insistimos, no consideramos de difícil o imposible práctica- del "grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional", siendo así que en el escrito de demanda se limitó el contribuyente a solicitar tres pruebas documentales: a) "El expediente administrativo remitido al TSJ de Valencia"; b) "La notificación del trámite de alegaciones y propuesta provisional del IVA de 2005 y diligencia única de 4 de diciembre de 2009 en la que se devuelve a mi mandante los documentos aportados y le dice las cuotas no deducibles, entre las que vemos un vehículo no afectado a la actividad, cuota no deducible 8.312,50 euros, y otro concepto, turismo, cuota con exclusivamente el 50% de deducción"; c) " Sentencia del TSJ de Valencia número 359/2010, recurso contencioso 213/2008 ".

Como puede verse, el actor no intentó en absoluto acreditar la efectiva y real utilización del vehículo en la actividad empresarial más allá del 50% previsto como presunción iuris tantum en la norma aplicable al caso.

Ningún medio de prueba propuso, efectivamente, sobre ese particular, pues los mencionados en su escrito de demanda en modo alguno iban referidos a la constatación de tal circunstancia o al intento de enervar la presunción aplicada en la liquidación provisional que constituía el objeto del proceso jurisdiccional seguido ante la Sala de Valencia.

Si ello es así, la consecuencia obligada es desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia al ser ajustada a derecho la resolución allí impugnada, en la que se redujo al 50% -por falta de acreditación de la utilización en un porcentaje superior- la deducción aplicable en el ejercicio 2006 a las cuotas de IVA soportadas relacionadas con el vehículo turismo adquirido por la parte demandante".

Aplicando la referida doctrina del Tribunal Supremo al presente proceso, debemos rectificar nuestros anteriores pronunciamientos, debiendo aplicar en el supuesto de autos el artículo 95.3 de la LIVA, lo que implica que la demandante debe probar la afectación del turismo adquirido a su actividad empresarial y el grado en que lo hace, disponiendo, en su caso, de un porcentaje de afectación del 50% por presunción legal.

Más concretamente, la deducción superior o inferior al 50% depende de la prueba del grado efectivo de utilización del turismo al desarrollo de la actividad económica de la recurrente, lo que nos debe llevar al examen de los elementos probatorios existentes, que no pasan de las meras alegaciones de su uso empresarial exclusivo, pero nada más, sin demostrar la completa y exclusiva afectación del vehículo a su actividad económica.

Pues bien, sobre esta cuestión ni cabe considerar que la prueba del uso profesional del turismo es imposible o diabólica, ni puede prosperar una postura procesal que nada acredite y solo se mantenga en una argumentación jurídica sin respaldo probatorio, constituyendo el presente proceso un ejemplo de ello, pues el actor no ha realizado un esfuerzo probatorio razonable y suficiente, sin acreditar un uso empresarial exclusivo, lo que tan solo nos permite aplicar la presunción legal de afectación del 50% de la Agencia Estatal de la Administración



Tributaria, pues la recurrente no ha probado en el proceso un uso superior, ni tampoco el 100% de la demanda, pues no consta que la recurrente dé un uso exclusivo empresarial al vehículo, en particular durante los fines de semana o cuando no trabaja, quedando subsistente la apreciación del uso mixto del turismo".

Con relación a los gastos que el demandante pretende deducirse en concepto de consumo carburante y reparación vehículo, no cabe más que confirmar el criterio sostenido por la Administración.

De una parte, la Administración rechaza la deducibilidad de gastos que corresponden a vehículos que no pertenecen al demandante, lo que impide su deducibilidad.

Con relación a otros, la Administración sólo reconoce la deducción del 50% del IVA recogido en las facturas que documentan los gastos, correspondiendo al demandante probar la afectación exclusiva de dichos bienes a la actividad empresarial o profesional.

El demandante no ha desplegado actividad probatoria alguna que permita dejar constancia del uso exclusivo de los vehículos en el desempeño de la actividad empresarial o profesional, lo que conlleva el rechazo de sus alegaciones.

Así las cosas, con relación a los conceptos examinados, se confirma el criterio mantenido por la Administración.

NOVENO.- Estimación parcial del recurso.

Llegados a este punto, el recurso debe ser estimado en parte, dejando sin efecto las resoluciones que se recurren del TEAR y los Acuerdos de liquidación de los que las mismas traen causa.

Así, se reconoce el derecho del demandante a deducir los gastos de adquisición de un iPad 2 y de teléfono móvil. También se reconoce el derecho del demandante a deducir los gastos que corresponden a consumo de luz y agua. Con relación a las facturas de reparación de inmueble y mobiliario de oficina, se reconoce el derecho del demandante a deducir el IVA consignado en las facturas que documentan dichos gastos, excepto las facturas emitidas por ILICITANA DE OBRAS Y CONTRATAS, que deberán ser deducidas proporcionalmente. No cabe deducir las facturas de consumo de carburante y reparación de vehículo.

DÉCIMO.- Costas.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA, no procede condena en costas dada la estimación parcial del recurso.

Vistos los preceptos citados y demás normas de general aplicación,

FALLAMOS

1.- ESTIMAMOS en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Nemesio contra los Acuerdos del TEAR de fecha 30 de junio de 2017, que se dejan sin efecto, así como los actos de los que los mismos traen causa.

2.- No procede condena en costas.

RÉGIMEN DE RECURSOS: 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 en el día de hoy 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.