



Roj: **STS 2986/2018 - ECLI:ES:TS:2018:2986**

Id Cendoj: **28079130022018100196**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/07/2018**

Nº de Recurso: **4069/2017**

Nº de Resolución: **1347/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Comunidad Valenciana, 27-09-2011,**
STSJ CV 1058/2017,
ATS 11114/2017,
STS 2986/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.347/2018

Fecha de sentencia: 19/07/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **4069/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/07/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: **4069/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1347/2018



Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguillo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 19 de julio de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4069/2017**, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de fecha 22 de marzo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 3309/2012, sobre liquidación del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al duodécimo período del ejercicio 2010; ha sido parte recurrida la entidad CHOVI, S.L., representada por la procuradora de los tribunales doña Isabel Juliá Corujo.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 22 de marzo de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, estimatoria del recurso núm. 3309/2013.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) La Oficina de Gestión Tributaria competente giró a la entidad CHOVI, S.L., liquidación provisional en concepto de impuesto sobre el valor añadido del duodécimo período del ejercicio 2010, consecuencia de una regularización consistente en reducir al 50% la deducción por las cuotas soportadas en el arrendamiento financiero de determinados automóviles de turismo.

El fundamento invocado para la regularización fue que la presunción de la afectación de los vehículos al cien por cien sólo es de aplicación a los sujetos pasivos que desarrollan la actividad profesional de representantes o agentes comerciales y no se había acreditado una afectación superior al 50 por cien que se presume por aplicación de la regla segunda del apartado 3 del artículo 95 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) La interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, con la alegación principal de que los vehículos se destinaban al uso exclusivo de trabajadores pertenecientes al departamento de ventas, por lo que resultaba de aplicación a dichos vehículos la presunción de afectación a la actividad al 100 por cien; y fue declarada inadmisibles mediante resolución de 27 de septiembre de 2012.

SEGUNDO. *La sentencia de instancia.*

1. Frente al citado acuerdo desestimatorio, CHOVI, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que lo estimó a través de la sentencia ahora recurrida, en la que anula la resolución del TEAR impugnada, como también la liquidación tributaria de que traía causa dicha liquidación.

La Sala de Valencia razonó para justificar dicho fallo, en primer lugar, que la extemporaneidad apreciada para la inadmisión no era conforme a Derecho; y, posteriormente (fundamento de derecho tercero), en lo que hace a la liquidación controvertida argumento así:

«Cabe recordar que, con arreglo al art. 95 Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, relativo a las limitaciones del derecho a deducir, "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", regulando a continuación una serie de previsiones y reglas específicas.



En lo tocante al IVA de la adquisición y los gastos de estos vehículos, la Sala ha sentado un criterio (vid., por todas, STSJCV de 24-4-2013, rec. 852/2010) de inaplicabilidad del art. 95 de la LIVA frente a las previsiones de la Sexta Directiva, ello porque el citado art. 95 no permite deducirse la totalidad del IVA repercutido en la adquisición de un bien afecto parcialmente a la actividad.

Así pues, no consideramos necesario probar su afectación total a la actividad empresarial, pues la norma nacional, que establece una restricción general del derecho a deducir en caso de uso profesional limitado, y sin embargo efectivo, supone una derogación del art. 17 de la Sexta Directiva contraria a la primacía del Derecho Comunitario sobre el nacional de los países de la Unión Europea.

Ha sido aquí que la Administración no ha puesto en duda que los vehículos de la recurrente estaban afectos a su actividad empresarial en alguna medida. En consecuencia debemos acoger el motivo de impugnación y estimar el presente recurso contencioso-administrativo».

2. En resumen, según la sentencia, la "limitación al derecho a deducir" que establece el artículo 95.Tres LIVA constituye una restricción general de tal derecho incompatible con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea (se dice que la Sexta Directiva, pero lo aplicable al caso por razones temporales es la «Directiva IVA») tal y como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en una sentencia que "aclara" nítidamente la cuestión y que exime al órgano judicial de plantear cuestión prejudicial de interpretación.

3. El razonamiento contenido en el fundamento de derecho tercero de la sentencia recurrida -que es el que se ha reproducido más arriba- es reiteración de los fundamentos jurídicos segundo y tercero de la sentencia de 24 de marzo de 2010, dictada por la propia Sala de Valencia en el recurso núm. 888/2008 , fundamentos en los que -además de considerar el precepto de la ley española contrario a la Sexta Directiva-, se afirma literalmente que «en cualquier caso, y con independencia de la presunción de afectación del 50% que se contempla en la precitada norma legal, la Sala entiende que ha quedado probado en autos que el turismo se encuentra, en mayor o menor grado, afecto a la actividad profesional del recurrente, según así resulta de la abundante prueba al efecto aportada».

4 . La única referencia al caso concreto la encontramos en el último párrafo de ese fundamento tercero de la sentencia recurrida, en el que, como ha sido señalado, se afirma:

«Ha sido aquí que la Administración no ha puesto en duda que los vehículos de la recurrente estaban afectos a su actividad empresarial en alguna medida. En consecuencia debemos acoger el motivo de impugnación y estimar el presente recurso contencioso-administrativo».

TERCERO. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. La Administración General del Estado preparó recurso de casación mediante escrito fechado el 8 de mayo de 2017.

2. En dicho escrito, el abogado del Estado identificó como "normas infringidas" el artículo 95.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , y el artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 , en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, añadiendo que "la infracción se extiende a los preceptos equivalentes de la vigente Directiva 2006/112/CE", concretamente, a sus artículos 167 , 168 y 173.1 .

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 29 de junio de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 23 de noviembre de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2.f) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

«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. *Interposición del recurso de casación.*

1 . La Administración General del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 20 de diciembre de 2017, que observa los requisitos legales.



2. Sobre los preceptos infringidos, tras citar el artículo 95.Tres LIVA y sostener el representante procesal del Estado que resultan aplicables al caso los artículos 167 , 168 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, por cuanto, según se afirma en el escrito de interposición, "el litigio trae causa de una liquidación tributaria girada por el IVA del ejercicio 2010 cuando esa «Sexta Directiva» no estaba ya en vigor", defiende que la sentencia los vulnera (i) por afirmar que la ley española restringe el derecho a deducir siendo así que ni lo niega, ni lo limita, sino que "exige la prueba de la afectación superior al 50%"; y (ii) por señalar que la previsión legal contradice la doctrina recogida en la sentencia *Lennartz* , siendo así que tal doctrina ratifica, a su juicio, el "principio de deducción proporcional".

3. Como conclusión se afirma que -frente a la tesis de la Sala sentenciadora- "no existe un derecho a deducir el 100% de las cuotas soportadas, sino un derecho a deducir en proporción a la afectación, cuyo grado debe probarse", razonamiento que conduce al representante de la Administración a ejercitar su pretensión de anulación de la sentencia recurrida y la correlativa confirmación de los actos y resoluciones administrativos impugnados en la instancia.

QUINTO.- *Oposición al recurso de casación de la entidad demandante en la instancia.*

Ha sustentado esa oposición desde la idea principal de que las reglas 2ª y 4ª del artículo 93, Tres, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , son inaplicables porque se oponen a lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea (antes la Sexta Directiva y ahora la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006).

Sobre esa base ha defendido la desestimación del recurso de casación y la ratificación del criterio contenido en la sentencia recurrida; con una expresa invocación de lo que fue razonado en la sentencia nº 289, de 24 de marzo de 2010, dictada por la Sala de instancia en el recurso núm. 888/2008 y, también, de la sentencia del TJUE de 11 de julio de 1991 (asunto *Lennartz/Finanzamt*).

SEXTO.- *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 15 de marzo de 2018, señalándose al efecto el día 10 de julio de 2018 para la votación y fallo del recurso, fecha, en la que, efectivamente y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación. [Necesaria remisión a las anteriores sentencias de esta misma Sala y Sección que abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean].*

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, impugnada en casación por el Abogado del Estado, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar el precepto contenido en el artículo 95.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , desde la perspectiva de su acomodo con el Derecho de la Unión Europea.

Y es que, efectivamente, el auto de admisión de la Sección Primera de esta Sala puso de manifiesto que existen criterios contradictorios de diversos tribunales españoles sobre si el artículo 95.Tres, reglas 2ª y 3ª, de la Ley 37/1992 se opone -como la sentencia recurrida establece- al artículo 17 de la Sexta Directiva a la vista de la doctrina que emana del TJUE.

Señala el Abogado del Estado en su escrito de interposición que "el litigio trae causa de una liquidación tributaria girada por el IVA del ejercicios 2010", por lo que -a su juicio- no resulta aplicable al caso la Sexta Directiva (artículo 17) sino los preceptos correspondientes (artículos 168 , 169 y 173.1) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , que derogó la anterior y entró en vigor el 1 de enero de 2007.

Y, como expresamente señaló el auto de admisión de este recurso, 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.



No obstante, resulta evidente que los nuevos preceptos de la Directiva de 2006 son idénticos -en la parte que resulta relevante- al contenido en el artículo 17 de la Sexta Directiva, por lo que el debate procesal no sufre alteración alguna cualquiera que sea la normativa europea que resulte aplicable *ratione temporis* pues, en lo que al presente asunto interesa, ambas Directivas establecen en términos idénticos (i) que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, (ii) que, 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 las 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 y (iii) que, en lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción 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.

Y lo que debemos ahora resolver es si esa normativa -idéntica en las dos Directivas, insistimos- resulta vulnerada por un precepto (el artículo 95.Tres LIVA) que, en relación con los vehículos automóviles, determina el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas o satisfechas en atención "al grado efectivo de utilización del bien en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional", estableciendo una presunción de afectación a esa actividad "en una proporción del 50 por 100" y haciendo recaer sobre el sujeto pasivo la carga de acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho "el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional".

Pues bien, idéntica cuestión a la que ahora abordamos ha sido resuelta por esta misma Sala y Sección en la sentencia de 5 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 102/2016 , y, posteriormente, en la sentencia de 17 de abril de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 103/2016 ; en la sentencia de 21 de mayo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 223/2016 ; y en la sentencia de 6 de junio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2328/2017 .

De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, *mutatis mutandis*, reproducción de los incluidos en aquellas sentencias, en las que -insistimos- se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

SEGUNDO. *La norma española aplicada por la resolución recurrida en la instancia (una liquidación provisional por el impuesto sobre el valor añadido).*

Como adelantamos en los antecedentes de hecho, el órgano de gestión giró a la contribuyente una liquidación provisional en concepto de impuesto sobre el valor añadido del duodécimo período del ejercicio 2010 en la que, por lo que hace a la cuestión controvertida, redujo al 50% la deducción por gastos relativos a un vehículo con base en lo siguiente: que la presunción de la afectación de los vehículos al cien por cien sólo es de aplicación a los sujetos pasivos que desarrollan la actividad profesional de representantes o agentes comercial y no se ha acreditado una afectación superior al 50 por cien que se presume por aplicación de la regla segunda del apartado 3 del artículo 95 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido .

Bajo la rúbrica "limitaciones del derecho a deducir", el artículo 95 de la Ley del IVA establece (i) una prohibición general (de deducción) cuando los bienes o servicios "no se afecten directa o indirectamente a la actividad empresarial o profesional", (ii) una presunción de "no afectación" de determinados bienes, derechos o servicios que concreta y (iii) una posibilidad -limitada- de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso "de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional".

En relación con este último supuesto, el apartado tercero del precepto se refiere expresamente a los vehículos automóviles y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, afirmando que los mismos "se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100", aunque respecto de otros vehículos (los utilizados para el transporte de mercancías, viajeros, servicios de enseñanza, ensayos o promoción de ventas, en desplazamientos de los comerciales y en servicios de vigilancia) la presunción se extiende a la proporción del 100 por 100.

El precepto que analizamos se completa con dos reglas: a) La obligada regularización de las deducciones "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"; b) La atribución al contribuyente de la carga de acreditar, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, "el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional".



Puede comprobarse sin especiales esfuerzos hermenéuticos que la norma transcrita prevé un derecho a la deducción de las cuotas soportadas, relacionadas con vehículos turismos, que se determina cuantitativamente en atención al grado efectivo de afectación de tales bienes a la actividad empresarial o profesional del interesado, al punto de que éste tendrá derecho a practicarse una deducción *proporcional* al concreto destino del bien a su giro o tráfico empresarial o profesional.

En otras palabras, el precepto que analizamos no determina *a priori* la deducción que corresponde por las cuotas soportadas en relación con estos vehículos, sino que condiciona el *quantum* de esa deducción a la completa acreditación del uso efectivo del vehículo en la actividad del profesional o del empresario, de suerte que el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir esas cuotas *en proporción* al grado de utilización del vehículo en su actividad.

El artículo 95.Tres incorpora, además, una regla de clara naturaleza probatoria: una presunción *iuris tantum* de afectación del vehículo en un 50 por 100, presunción que puede ser destruida no solo por el contribuyente (constatando -por cualquier medio de prueba admitido en derecho- un grado de utilización del bien superior a ese porcentaje), sino también por la Hacienda Pública (que habrá de probar cumplidamente, para imponer una menor deducción, que el grado de afectación es inferior al presumido por la ley).

Lo razonado hasta aquí nos permite extraer 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.

TERCERO. *La normativa europea aplicable a las deducciones de las cuotas del IVA en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional y su interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.*

El artículo 168 a) de la vigente «Directiva IVA », dispone lo siguiente:

«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».

Por su parte, el artículo 173.1 de la misma norma, establece lo que sigue:

«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».

Como señalamos más arriba, los preceptos transcritos son los equivalentes al artículo 17 de la «Sexta Directiva», que, aunque es el único al que se refiere la sentencia recurrida, aquí no resulta de aplicación, y señala, en términos prácticamente idénticos a los que acabamos citar de la «Directiva IVA» de 2006 , lo siguiente:

«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. [...]».

La *ratio decidendi* de la sentencia recurrida no es otra que la contradicción de nuestro artículo 95.Tres LIVA con el precepto de la Sexta Directiva que acaba de transcribirse parcialmente, contradicción que resulta -para los jueces *a quo* - "clara y evidente" a la vista de la interpretación que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea efectuó de la norma europea en su sentencia de 11 de julio de 1991, caso *Lennartz* , en el que resuelve una cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht München.

Conviene recordar el supuesto de hecho abordado en esa sentencia: un asesor fiscal de Múnich, que trabaja en parte por cuenta ajena y en parte por cuenta propia, adquiere en el año 1985 un automóvil que utilizó principalmente -en ese mismo año al menos- para su uso particular, dedicándolo a la actividad de la empresa en un 8 por 100 aproximadamente. Como quiera que el 1 de julio de 1986 abrió su propia asesoría fiscal y aportó a la empresa el vehículo, en su declaración de IVA correspondiente a este período (1986) se practicó una deducción sobre la adquisición del vehículo equivalente a un 6/60 de todo el IVA que había debido abonar por su automóvil.

Las autoridades fiscales alemanas rechazan esa deducción por aplicación de un precepto de su ley nacional según el cual un bien de inversión que haya sido utilizado por un empresario primero para su uso personal y después, en años posteriores, para las necesidades de la empresa no da ningún derecho a la deducción del IVA. El Finanzamt München III constata también una práctica administrativa alemana según la cual no se tiene en cuenta la utilización de los bienes para las necesidades de la empresa "cuando ésta representa menos del 10% de la utilización total".

El Finanzgericht München consideró que ese precepto suscita ciertas dudas en relación con la Sexta Directiva, que no excluye el derecho a tal deducción en estos supuestos, y planteó diversas cuestiones al Tribunal de Luxemburgo, concretamente -en lo que ahora importa- dos: a) Si es necesario -para que proceda la deducción- que el bien de inversión se haya utilizado desde el momento de su adquisición para fines empresariales en una proporción mínima; b) Si la utilización prevista y/o efectiva con fines empresariales en caso de utilización mixta del bien de inversión debe alcanzar una proporción mínima determinada y, si ello fuera así, cómo debe definirse esa proporción mínima.

El TJUE contesta en los siguientes términos:

«26. Para responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional, se debe poner de relieve, en primer lugar, que, con arreglo al artículo 6 de la Sexta Directiva, el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido, se asimilará a las prestaciones de servicios a título oneroso. De lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 6, en relación con lo que dispone la letra c) del apartado 1 del punto A del artículo 11, se deduce que cuando un sujeto pasivo adquiere un bien que utiliza parcialmente con fines privados, se presume que realiza una prestación de servicios a título oneroso gravada sobre la base del total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios. Por consiguiente, cuando un particular utilice un bien en parte para operaciones profesionales gravadas y en parte con fines privados y, en el momento de la adquisición del bien, haya deducido total o parcialmente el IVA soportado, se presume que utiliza el bien íntegramente para las necesidades de sus propias operaciones gravadas a que se refiere el apartado 2 del artículo 17. En consecuencia, el referido particular dispone en principio del derecho a la deducción total e inmediata del IVA soportado correspondiente a la adquisición de los bienes (...).

28. Puesto que no existe ninguna norma que excluya el derecho a deducir cuando la utilización de los bienes para las necesidades de la actividad económica quede por debajo de un umbral determinado y teniendo en cuenta lo dispuesto expresamente en la letra e) del apartado 5 del artículo 17 y en el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, nada autoriza a interpretar que el artículo 17 incluya implícitamente esta norma.

29. Por consiguiente, procede concluir que los Estados miembros no están autorizados a limitar el derecho a la deducción, ni siquiera cuando la utilización de los bienes para las necesidades de la actividad económica sea muy reducida, salvo cuando puedan basarse en alguna de las excepciones previstas en la Sexta Directiva (...).

35. 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 [...]».



Mucho más recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado la sentencia de 15 de septiembre de 2016, caso *Landkreis Postdam-Mittelmark*, asunto C- 400/2015, que entendemos también relevante para resolver el presente litigio porque -como aquí sucede- analiza los supuestos en los que un bien de inversión es utilizado por un empresario o un profesional para fines estrictamente privados y para actividades empresariales o profesionales.

En un supuesto en el que la Administración Tributaria de Brandemburgo no autorizó la deducción del IVA soportado por un ente público territorial en la adquisición de determinados bienes por entender -en aplicación de una norma tributaria alemana- "que dichos bienes no se habían utilizado al menos en un 10 % para las necesidades del distrito", el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario de Alemania) pregunta al Tribunal de Luxemburgo si la Sexta Directiva se opone a una limitación como la que resulta del precepto (según el cual "la entrega, la importación o la adquisición intracomunitaria de bienes utilizados por el empresario en menos de un 10 % para las necesidades de su empresa no se considerarán realizadas para la empresa").

Y la respuesta del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es la siguiente, resumida aquí en lo esencial:

«33. Según reiterada jurisprudencia, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines empresariales y para fines privados, el interesado puede optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (sentencia de 23 de abril de 2009, *Puffer*, C-460/07).

34. En cambio, tal libertad de elección no existe cuando se trata de averiguar si un bien es utilizado o no para una actividad económica. 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).

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-Tuinbouw Organisatie*, C-515/07).

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».

CUARTO. *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, al que se refiere, y en idénticos términos, el artículo 168 b) de la Directiva 2006/112/CE , que es el aplicable en este caso, se limitan 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 gravada"* , 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.

Cabría completar el razonamiento expuesto con tres reflexiones más:

1. Aunque no resulta aplicable a nuestro asunto por razones temporales, el artículo 168.bis de la "Directiva IVA", introducido por la Directiva 2009/162/UE, del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, permite claramente la deducción *de manera proporcional* cuando el bien en cuestión sea "utilizado por el sujeto pasivo tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o personal".

Es cierto que este precepto no estaba vigente en el período regularizado al contribuyente; es cierto también que se refiere exclusivamente a bienes inmuebles. Pero no puede negarse que constituye una clara expresión del criterio del legislador europeo en punto al aspecto nuclear del debate aquí suscitado, esto es, si cabe que las legislaciones nacionales establezcan que el derecho a deducir el IVA de los bienes de inversión (determinados vehículos, en el caso) se corresponda porcentualmente con el grado de afectación de ese bien a la actividad empresarial.

2. La reciente jurisprudencia del TJUE abona la tesis que aquí se sostiene, pues en la sentencia de 15 de septiembre de 2016, caso *Landkreis Postdam-Mittelmark* , asunto C-400/2015 , se afirma con claridad que las medidas que los Estados miembros pueden establecer en los casos de utilización *mixta* de los bienes deben respetar el principio de neutralidad fiscal del IVA, principio que no queda comprometido -a nuestro juicio- por el hecho de que solo se permita la deducción respecto de la proporción efectiva en que el bien en cuestión se afecte a la actividad empresarial o profesional.

Y no entendemos que pueda cuestionarse en el caso la neutralidad del tributo si tenemos en cuenta que es el ejercicio de aquellas actividades (empresariales o profesionales) el que pretende preservar la neutralidad del impuesto indirecto, garantizando la nula (o escasa) influencia del gravamen en las decisiones de carácter económico, decisiones que nada tienen que ver con la utilización de bienes de inversión para fines no empresariales o profesionales y ajenos, por tanto y como regla general, a la propia dinámica del impuesto que analizamos.

3. En nuestra sentencia de 25 de abril de 2014 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2117/2012) ya nos referimos a la cuestión que ahora se suscita. Y, aunque inadmitimos por ausencia de las identidades necesarias un recurso de casación para la unificación de doctrina en el que se aducía como sentencia de contraste una resolución de la Sala de Valencia idéntica a la aquí impugnada, señalamos expresamente -en relación con el alcance y significación de la sentencia del TJCE dictada en el caso *Lennartz*- lo siguiente:

« (...) No estaba en la idea del TJCE admitir incondicionalmente la deducción total e inmediata del IVA cuando se trata de bienes de utilización mixta. Y aunque proclama una presunción de utilización íntegra del bien para las necesidades de las operaciones gravadas, no se entiende que la legislación española se aparte de las previsiones que se recogen en la Sexta Directiva y en la Directiva 2006/112/CE. Ambas prevén el derecho a deducir "en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas" cuando en el artículo 95 de la Ley 37/1992 proclama la regla de deducibilidad de 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, si bien para el caso de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas recoge una presunción de afectación del bien al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 % salvo en el caso de determinados vehículos



que concreta la norma, que se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100%.

Aunque la presunción de afectación del bien al desarrollo de la actividad empresarial o profesional se limita al 50 %, ello no impide que la deducción tenga lugar por la totalidad, si el interesado acredita una afectación superior.

A lo hasta ahora expuesto se puede añadir que la deducción proporcional a la utilización de los bienes mixtos afectos a las actividades de la empresa, descartando una deducción total e incondicional, es la práctica que ya se recoge en la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido».

QUINTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

«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».

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 los artículos 168 a) y 173.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, 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.

SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al considerar que el artículo 17 de la Sexta Directiva, único al que se refiere, o los que resultan aplicables al caso, los artículos 168 b) y 173.1 de la «Directiva IVA », sobre los que guarda silencio, no autorizan a limitar la deducción de las cuotas de IVA relativo a los vehículos automóviles al grado efectivo de utilización de esos vehículos en la actividad empresarial o profesional del contribuyente.

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 vehículos con fundamento en lo que con anterioridad ha sido expuesto.

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».

Lo cual conduce a que, para determinar cuál debe ser en el actual caso litigioso ese

«grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional»,

haya de tenerse en cuenta todo lo siguiente:

1.- La liquidación aquí controvertida adujo como justificación que había que estarse al cincuenta por ciento de afectación que presume la regla 2ª del apartado tres del artículo 95 de la LIVA, ya que no se había acreditado una afectación superior; y señaló a este respecto que el carácter de comerciales de los empleados encargados de los vehículos no permitía aplicar la afectación al cien por cien prevista en la letra e) del último párrafo de esa mencionada regla 2ª, porque dicha letra estaba referida solamente a quienes realizan la actividad como profesionales y no a los empleados de la propia empresa (lo que equivalía a circunscribir dicha mayor afectación a quienes realizan funciones de representación comercial como personal autónomo y no como trabajador por cuenta ajena).

2.- La fundamental alegación sobre la cuestión anterior desarrollada en la demanda formalizada en el proceso de instancia, en su hecho quinto, adujo que los únicos vehículos turismo de la empresa son utilizados por empleados del departamento comercial para la labor encomendada; que estos trabajadores, integrados en el departamento de ventas, tienen como única labor promover, negociar y concretar las operaciones mercantiles en nombre y por cuenta de la empresa; y que su carácter de representantes comerciales deriva de su actuación como eslabón entre la empresa CHOVI SL, industria de fabricación de salsas, y las empresas de distribución que finalmente las comercializan.



Añadiendo a lo anterior que las especiales características de los clientes de CHOVI SL, empresas del sector de distribución de alimentos con múltiples centros de venta en España y el extranjero, exige ejercer sobre tales clientes una labor permanente de gestión y venta, y esto permite deducir como lógica consecuencia que el vehículo es indispensable y necesario, incluso como oficina móvil, para dicha labor, sobre todo si se tiene en cuenta que CHOVI SL no dispone de sedes o delegaciones fuera de sus instalaciones ubicadas en Benifaio (Valencia).

3.- La Administración demandada, en su escrito de contestación presentado en dicho proceso de instancia, no combatió directamente esos hechos alegados en la demanda a los que acaba de hacerse referencia; y su principal oposición a la posibilidad de aceptar en los vehículos una afectación a la actividad empresarial del cien por cien consistió en reiterar, a estos efectos, la tesis seguida por la Administración tributaria, en el acto de liquidación, esto es, que la referencia a representantes o agentes comerciales en la letra e) incluida en el último párrafo de la regla 2ª del artículo 95.tres de la L/IVA venía referida a "profesionales que desarrollan esa actividad, no a empleados de la propia empresa".

4.- No puede ser acogida esta única oposición de la Administración demandada, al no ser de compartir esa interpretación que preconiza para la letra e) incluida en el último párrafo de la regla 2ª del artículo 95.tres de la L/IVA .

Así lo aconsejan estas principales razones: (i) una hermenéutica literal de esa tan repetida letra e) no justifica la solución defendida por la Administración, pues su texto gramatical no exige que los representantes o agentes comerciales a que se refiere actúen necesariamente como personal autónomo; (ii) para disipar la duda ha de acudir, pues, a una interpretación teleológica, que tenga en cuenta que el propósito del legislador ha sido aceptar la presunción de una afectación del cien por cien en los desplazamientos que conllevan las actividades comerciales y de representación por entender que los mismos tienen un carácter permanente; y (iii) la necesidad de esos desplazamientos permanentes en las tareas comerciales o de representación se plantea por igual con independencia de que las mismas sean realizadas por personal autónomo o por trabajadores por cuenta ajena y, por ello, carece de justificación razonable esa diferenciación que ha sido establecida por la Administración.

La consecuencia de lo anterior es que lo procedente es estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia, al no ser ajustada a derecho la resolución allí impugnada en la que se redujo al 50% la deducción aplicable en el mes de diciembre del ejercicio 2010 a las cuotas de IVA soportadas relacionadas con los vehículos turismo adquiridos por la parte demandante.

SÉPTIMO. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación. Igual pronunciamiento corresponde realizar sobre las costas de la instancia, a la vista del artículo 139.1 LJCA .

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de fecha 22 de marzo de 2017 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 3309/2012, sobre liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido correspondientes al ejercicio 2010, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de CHOVI, S.L., frente a la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de septiembre de 2012, que declaró inadmisibles por extemporánea la reclamación económico-administrativa núm. 46/8925/2011 deducida por la citada contribuyente contra la liquidación dictada por la Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del período de diciembre del ejercicio 2010; con la consiguiente anulación de las citadas resoluciones administrativas.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales correspondientes a esta casación, ni de las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.



D. Nicolas Maurandi Guillen

D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ