



Roj: **STS 4080/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:4080**

Id Cendoj: **28079130022018100252**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/11/2018**

Nº de Recurso: **4218/2017**

Nº de Resolución: **1690/2018**

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

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.690/2018

Fecha de sentencia: 29/11/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4218/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/11/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4218/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1690/2018

Excmos. Sres.

D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis, presidente, presidente.

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda



En Madrid, a 29 de noviembre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4218/2017**, 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 14 de junio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 1262/2013 (ES:TSJCV:2017:4516), sobre liquidación del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a los cuatro trimestres del ejercicio 2011; PANESPOL SYSTEMS DE ALCOY, S.L., se apartó del recurso de casación en su condición de parte recurrida.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 14 de junio 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. 1262/2013.

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) En el curso de un procedimiento de comprobación limitada, la Oficina de Gestión Tributaria competente giró a la entidad PANESPOL SYSTEMS DE ALCOY, S.L. ["PANESPOL"] una liquidación provisional en concepto de impuesto sobre el valor añadido (los cuatro trimestres del ejercicio 2011), en la que se suprime la cuota de IVA soportado (que asciende a 574,71 euros cada trimestre) deducida por el sujeto pasivo y que corresponde a las facturas por el concepto renting del turismo marca Audi Q5 3.0, con el siguiente fundamento: "la entidad fue requerida expresamente en diligencia de fecha 31/08/2012 para que acreditara el derecho a la deducción de las mismas mediante la aportación de pruebas que acrediten la afectación total de vehículo a la actividad y en su contestación al requerimiento no adjunta elemento probatorio alguno que permita verificar dicha afectación, ni siquiera parcial"; "en diligencia del día 10/09/2012, únicamente remite a una sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana y manifiesta que la prueba reside en el contrato de arrendamiento y que lo determinante es la afectación al negocio con independencia del grado, según doctrina del Tribunal"; "no aporta ni tan siquiera remite a ningún tipo de prueba que demuestre la procedencia de la aplicación del criterio pretendido al caso concreto que nos ocupa y que entendemos que exige que el sujeto pasivo pruebe de algún modo la afectación y por tanto su utilización en operaciones que originan el derecho a la deducción", no acreditando "la afectación la mera tenencia del documento contractual, pues este no acredita el uso dado al vehículo"; el " Art. 95 de la Ley del Impuesto establece las condiciones concretas reguladas por la legislación interna para la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición y uso de vehículos de turismo y en el punto 4º del Art. 95.Tres, indica a quién corresponde la prueba -el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración- liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional-, en consonancia con la norma general regulada en los art. 105 y siguientes de la Ley General Tributaria donde se indica que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

b) Contra dicha liquidación PANESPOL instó reclamación económico-administrativa siguiendo el razonamiento que a continuación reflejamos: no se está conforme "con la regularización de[] renting del vehículo automóvil, ya que las cuotas soportadas y deducibles lo son al 100 por cien, según el artículo 95 de la Ley del Impuesto"; en "lo que al coche se refiere, éste se halla contabilizado, anotado en los respectivos libros en inmovilizado [sic], y las pruebas aportadas son más que suficientes en cuanto a total afectación"; la "Sala Tercera del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana así lo tiene resuelto de forma inequívoca y con el mejor de los fundamentos: [] la directiva comunitaria y las sentencias del Tribunal de las Comunidades (Sentenci[a], nº 359, de catorce de Abril de 2010, recaída en el recurso nº 213/08, que sigue la doctrina del Tribunal de la Justicia Comunitaria, sentada en el caso Lennartz []); "probada la afectación (las cuotas quedan recogidas en la contabilidad; se han aportado contratos y la propia A.E.A.T. no discute su afectación, aunque lo estima al 50 por cien) no cabe más que en base a lo expuesto declarar deducibles las cuotas en su integridad", porque "en la sentencia invocada se sienta el principio [de] que la deducibilidad de las cuotas soportadas proviene por el hecho de la afectación efectiva, con independencia del porcentaje", "[n]o por la afectación total y exclusiva".



Dicha reclamación fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, mediante resolución de 22 de noviembre de 2013, en la que consideró, entre otras cosas: que el citado artículo 95.Tres de la Ley 37/1992 "establece que la deducibilidad de cuotas soportadas en relación con la adquisición de turismos es del 50%", tratándose "de una presunción iuris tantum que puede ser desvirtuada por el interesado acreditando que la afectación es exclusiva o superior a ese 50%"; que en "este supuesto, el obligado tributario debe acreditar la afectación exclusiva a la actividad empresarial para la deducibilidad del 100% de las cuotas soportadas, dado que no le resulta aplicable la excepción del artículo 95 Tres 2º d), relativa a los vehículos utilizados para la promoción de ventas, ya que la entidad recurrente no es fabricante de automóviles"; y que "[q]ueda claro, a tenor de este precepto, que es el sujeto pasivo el que debe acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho el grado de utilización del bien en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, no correspondiendo en modo alguno esa prueba a la Administración", como se desprende, además, del artículo 105 LGT y del artículo 1214 del Código Civil (FD Tercero, *in fine*).

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

1. Frente al citado acuerdo desestimatorio PANESPOL 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 reducción efectuada por la Oficina Gestora por aplicación del Derecho de la Unión Europea ya que -según se afirma en la resolución ahora recurrida- el Tribunal de Justicia de la Unión Europea habría "aclarado" la cuestión en una sentencia de 11 de julio de 1991 (caso *Lennartz*, asunto C/97/90) en el sentido de que la norma española que da cobertura a aquella limitación (el artículo 95.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido) resulta contraria al artículo 17 de la Sexta Directiva.

Razona así -remitiéndose a pronunciamientos anteriores- la sentencia ahora recurrida en su fundamento jurídico tercero:

" Ni el TEARV ni la Abogacía del Estado cuestionan que el vehículo turismo de que se trata se encuentre afecto a la actividad profesional de arquitecto del actor (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. 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.

*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 (...).*

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 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 (...).

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 Directiva dentro del cual los Estados miembros podían mantener exclusiones de su legislación nacional frente a la aplicación de la Directiva.

Y la segunda que, aún 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 (...).

Tampoco existe obligación de plantear cuestión prejudicial cuando la cuestión interpretativa, aún 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"".

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 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 "aclarar" 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 copia literal 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 del fundamento tercero de la sentencia recurrida, en el que se afirma:

"Llegados a este punto, el recurso no puede más que ser estimado, motivo por el cual anulamos la resolución recurrida por no ser conforme a derecho, reconociendo el derecho de la mercantil recurrente a la devolución de las cantidades ingresadas más los intereses de demora".

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La Administración General del Estado preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 18 de julio 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 19 de julio de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 27 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 10 de enero de 2018, 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 del demandante en la instancia.

Mediante escrito de 7 de marzo de 2018, la representación procesal de PANESPOL solicitó que se le tuviera por apartada del recurso de casación en su condición de parte recurrida, lo que se hizo constar por diligencia de ordenación de 9 de marzo de 2018, en la que se tuvo por apartada del recurso a la demandante en la instancia.

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 14 de marzo de 2018.

Mediante providencia de 26 de abril de 2018, se señaló para deliberación, votación y fallo del recurso el día 10 de julio de 2018, designándose como Ponente al Excmo. Sr. don Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

Por providencia de 20 de junio de 2018, al haber pedido la excedencia el Magistrado Ponente Excmo. Sr. don Joaquín Huelin de Velasco, se dejó sin efecto el señalamiento acordado para el día 10 de julio del año en curso, quedando el recurso pendiente de nuevo señalamiento.

Mediante providencia de 3 de septiembre de 2018, se designó como Ponente al Excmo. Sr. don Angel Aguallo Aviles, y se señaló para deliberación, votación y fallo del recurso el día 20 de noviembre de 2018, lo que efectivamente tuvo lugar en la citada fecha, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación. Remisión a la sentencia de 5 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 102/2016 .

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 ejercicio 2011", 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 que 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 2011, 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. 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 aquella sentencia, en la 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 de los cuatro trimestres del ejercicio 2011, en la que, por lo que hace a la cuestión controvertida, suprimió la deducción por gastos relativos a un vehículo con base en el siguiente razonamiento: "la entidad fue requerida expresamente en diligencia" para que "acreditara el derecho a la deducción" mediante "la aportación de pruebas que acrediten la afectación total de vehículo a la actividad y en su contestación al requerimiento no adjunta elemento probatorio alguno que permita verificar dicha afectación, ni siquiera parcial"; "únicamente remite a una sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana y manifiesta que la prueba reside en el contrato de arrendamiento y que lo determinante es la afectación al negocio con independencia del grado, según doctrina del Tribunal"; no acredita "la afectación la mera tenencia del documento contractual, pues este no acredita el uso dado al vehículo"; el punto 4º del artículo 95.Tres indica que la prueba corresponde al sujeto pasivo, en consonancia con la norma general regulada en el artículo 105 LGT.

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 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 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.

Cabría completar el razonamiento expuesto con tres reflexiones más:

1. 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 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 suprimió la deducción por gastos relativos a un vehículo con fundamento, entre otras cosas, en que "la entidad fue requerida expresamente en diligencia" para que "acreditara el derecho a la deducción" mediante "la aportación de pruebas que acrediten la afectación total de vehículo a la actividad y en su contestación al requerimiento no adjunta elemento probatorio alguno que permita verificar dicha afectación, ni siquiera parcial"; que "únicamente remite a una sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana y manifiesta que la prueba reside en el contrato de arrendamiento y que lo determinante es la afectación al negocio con independencia del grado, según doctrina del Tribunal"; y que no acredita "la afectación la mera tenencia del documento contractual, pues este no acredita el uso dado al vehículo".

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.

Pero antes conviene subrayar que el precepto de tan continua cita no solo no impide o limita en absoluto las posibilidades de acreditación de la afectación real del vehículo a la actividad de la empresa, sino que permite tal constatación -en relación con el contribuyente- "por cualquier medio de prueba admitido en derecho", sin restricción alguna salvo una lógica: no será medio de prueba suficiente -dice el precepto- "la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional". Decimos que es lógica esta excepción pues aceptar estos extremos como prueba indubitada sería tanto como establecer una presunción *iuris et de iure* que contrasta con la determinada en el propio precepto (del 50 por 100 de afectación del bien de inversión correspondiente).

En cualquier caso, no entendemos que la prueba de la verdadera utilización del vehículo en el giro empresarial sea "un obstáculo prácticamente insalvable", como se ha sostenido en ocasiones sobre la base exclusivamente de una supuesta -y no acreditada- práctica de la AEAT que, según se ha afirmado, exigiría la prueba de un hecho negativo (la no utilización del vehículo para fines privados).

Desde luego que la exigencia de una prueba de esa naturaleza (que podría llegar a ser diabólica) no se sigue del precepto contenido en el artículo 95 de la Ley del IVA. Pero tampoco alcanzamos a comprender en qué medida resulta "un obstáculo prácticamente insalvable" probar la afectación a la actividad empresarial, pues



no parece que el contribuyente -que es quien se dedica a esa actividad y usa el vehículo para desarrollarla- tenga especiales dificultades para constatar ese destino.

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". Y a este respecto, debemos señalar que en el escrito por el que se formuló reclamación económico-administrativa, la recurrente se limitó a sostener que no estaba conforme "con la regularización de [l] renting del vehículo automóvil, ya que las cuotas soportadas y deducibles lo son al 100 por cien, según el artículo 95 de la Ley del Impuesto"; que en "lo que al coche se refiere, éste se halla contabilizado, anotado en los respectivos libros en inmovilizado [sic], y las pruebas aportadas son más que suficientes en cuanto a total afección"; que la "Sala Tercera del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana así lo tiene resuelto de forma inequívoca y con el mejor de los fundamentos: [l]a directiva comunitaria y las sentencias del Tribunal de las Comunidades (Sentenci[a], nº 359, de catorce de Abril de 2010, recaída en el recurso nº 213/08, que sigue la doctrina del Tribunal de la Justicia Comunitaria, sentada en el caso Lennartz [l]); y "que probada la afección (las cuotas quedan recogidas en la contabilidad; se han aportado contratos y la propia A.E.A.T. no discute su afección, aunque lo estima al 50 por cien) no cabe más que en base a lo expuesto declarar deducibles las cuotas en su integridad", porque "en la sentencia invocada se sienta el principio [de] que la deducibilidad de las cuotas soportadas proviene por el hecho de la afección efectiva, con independencia del porcentaje", "[n]o por la afección total y exclusiva".

El mismo argumento reiteró la entidad recurrente en el escrito de demanda contenciosa, aunque esta vez haciendo una precisión importante:

"La polémica que se suscita en este recurso es la que se deriva de la interpretación de las limitaciones al derecho a deducir que prevee el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. En especial en su apartado tres, regla 2ª al referirse a los automóviles.

La norma establece una presunción del 50 por cien, si bien la Sala a quien nos dirigimos tiene otro criterio, basado en la doctrina y jurisprudencia comunitaria. En concreto en la sentada en el caso Lennartz. Así lo recogió la Sala en su sentencia pionera sobre este particular: la nº 359, de 14 de Abril de 2010, recaída en el recurso nº 213/2008, [...].

Por lo tanto insistir está de más. No obstante, en este caso se dan unas circunstancias que le dotan de una especial singularidad. En efecto, la A.E.A.T. viene concediendo una deducibilidad del 50 por cien de las cuotas soportadas con arreglo a su particular interpretación del artículo 95, tres, 2ª de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así lo hizo valer respecto de este mismo contribuyente respecto del año 2006. Éste se alzó frente a la liquidación y obtuvo la deducción plena del 100 por cien por obra y razón de la sentencia nº 1326, de 24 de Octubre de 2012, [...].

Pues bien, ahora en el caso que nos ocupa, quizás sea por "reincidente en su empeño" las doce mensualidades del "renting" del vehículo controvertido se consideran no deducibles "en nada". Al cero por cien. [...].

Con la absurda pretensión de que no se ha probado la afección. Y la contribuyente en las diligencias ante Inspección adujo que el coche le pertenecía a la entidad, estaba afecto al uso por el Administrador, contabilizado, y obraba en el Libro Registro de Inversiones. Cuestión distinta es que al órgano exactor no le convencieran los argumentos".

Esto es, en su escrito de demanda, PANESPOL sostiene que la Administración tributaria no permitió ningún porcentaje de deducción, ni siquiera el 50% previsto en el artículo 95. Tres LIVA como presunción de afectación.

En la contestación a la demanda, sin embargo, el abogado del Estado, señala:

"Los acuerdos en disconformidad impugnados son la liquidación provisional IVA (sic) en los que, entre otras modificaciones se minora el importe de las deducciones en el 50 por ciento de las cuotas soportadas en el arrendamiento financiero de determinados automóviles de turismo con fundamento en que la presunción de afectación de los vehículos al 100 por 100 sólo es de aplicación a los sujetos pasivos que desarrollan la actividad profesional de representantes o agentes comerciales y en que no se ha acreditado una afectación superior al 50 por 100 que se presume por aplicación de la regla 2 del apartado Tres del artículo 95 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido". Y reitera: "De conformidad con la normativa expuesta, la Agencia Tributaria primero, y el Tribunal Económico- Administrativo, después, aplican la presunción de afectación del 50%, toda vez que no nos hallamos ante ninguno de los supuestos excepcionales del párrafo tercero de la regla 2ª del número 3 del art. 95 de la LIVA".

Sostiene, pues, el defensor público, que la Administración aplicó la presunción de afectación del 50%.



Por otra parte, consta que no se recibió el proceso a prueba, y la sentencia impugnada no precisa los hechos, pues parte de que, en cualquier caso, la deducción procedente es del 100%, limitándose a declarar, como única referencia al caso concreto, que "[l]legados a este punto, el recurso no puede más que ser estimado, motivo por el cual anulamos la resolución recurrida por no ser conforme a derecho, reconociendo el derecho de la mercantil recurrente a la devolución de las cantidades ingresadas más los intereses de demora" (FD Tercero, *in fine*).

Pues bien, no obstante las alegaciones del abogado del Estado, basta examinar la liquidación provisional en última instancia cuestionada para comprobar que se dice, respecto del 1º, 2º, 3º y 4º trimestres: "[s]e ha **suprimido** la cuota de IVA soportado deducida por el sujeto pasivo y que corresponde a las facturas anotadas en el libro de facturas recibidas [...] por el [...] turismo marca Audi Q5 3.0 [...]. La cuota suprimida asciende a 574,71 euros [...]".

Esto sentado, resulta evidente que la actora no intentó adecuadamente 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 idóneo de prueba propuso, efectivamente, sobre ese particular, pues los mencionados en su escrito de demanda (que el coche pertenecía a la entidad, que estaba afecto al uso por el Administrador, contabilizado, y obraba en el Libro Registro de Inversiones) en modo alguno iban referidos a la constatación de tal circunstancia.

Pero también es cierto que la Administración tributaria suprimió -no redujo al 50%- la cuota de IVA soportado deducida por PANESPOL. Y, en la medida en que artículo 95.Tres LIVA establece una presunción de afectación a la actividad empresarial o profesional "en una proporción del 50 por 100", que, como hemos señalado, la Hacienda Pública ha de probar cumplidamente, para imponer una menor deducción, que el grado de afectación es inferior al presumido por la ley, y que dicha prueba no ha tenido lugar, pues se suprimió la deducción porque la obligada tributaria no había acreditado la afectación parcial, la consecuencia no puede ser otra que la estimación del recurso contencioso-administrativo, únicamente en cuanto no se permitió la deducción del 50% en el ejercicio 2011 de las cuotas de IVA soportadas relacionadas con el renting de un vehículo turismo por la demandante.

SÉPTIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

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. Declarar 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 14 de junio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 1262/2013, sobre liquidación del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al ejercicio 2011, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad PANESPOL SYSTEMS DE ALCOY, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 22 de noviembre de 2013, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 03/05403/13, y acumuladas 03/07955/12, 03/05404/13 y 03/05414/13, deducida por la citada contribuyente contra una liquidación provisional dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de AEAT en Alcoy en relación con el IVA del 1º, 2º, 3º y 4º trimestre del ejercicio 2011, declarando las citadas resoluciones administrativas no ajustadas a Derecho, pero únicamente en cuanto no permiten la deducción del 50% en el ejercicio 2011 de las cuotas de IVA soportadas relacionadas con el renting de un vehículo turismo por la demandante.

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



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

Así se acuerda y firma.

D. Angel Aguallo Aviles D. Francisco Jose Navarro Sanchis, presidente

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ