

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-  
TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 76/2019, de 29 de enero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 128/2018

**SUMARIO:**

**IVA. Deducciones. Limitaciones del derecho a deducir. Reglas especiales respecto de algunos bienes de inversión. Vehículos. Vehículos presumiblemente afectados al 50%.** Según ha señalado reiteradamente este Tribunal desde la STS, de 5 de febrero de 2018, recurso n.º 102/2016 (NFJ069766), la normativa comunitaria autoriza a limitar la deducción de las cuotas del IVA relativo a los vehículos automóviles al grado efectivo de utilización de esos vehículos en la actividad empresarial o profesional del contribuyente. Sin embargo, en la medida en que el art. 95.Tres Ley 37/1992 (Ley IVA) establece una presunción de afectación a la actividad empresarial o profesional «en una proporción del 50 por 100», cabe prueba de una afectación diferente. Así, el precepto 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».

Pues bien, en este caso, la entidad recurrente insistió en que los clientes a los que dirige su actividad están en distintas localidades, que contrata los vehículos para 40.000 kilómetros anuales, que dado el sector en que presta sus servicios es relevante que los vehículos utilizados se correspondan con la imagen de alto nivel tecnológico de la empresa recurrente lo que pone en relación con la utilización de vehículos de gama alta, y, finalmente, que la alta frecuencia de utilización de los vehículos para la actividad empresarial se desprende de las facturas de repostaje, peaje, reparaciones, lavadero, entre otros productos y servicios consumidos para dichos desplazamientos.

Sin embargo, la actora no solicitó el recibimiento del pleito a prueba ni aportó prueba alguna de la afectación a la actividad empresarial en el porcentaje que pretende, siendo muy significativo que dicho porcentaje presenta variaciones no explicadas ni justificadas entre distintos vehículos y periodos temporales, e incluso en los mismos vehículos para diversos periodos temporales, lo que abunda en la ausencia de destrucción de la presunción de afectación a la actividad empresarial en el 50%. No se olvide, por otra parte, que la parte se acogió, no a la deducción del 100 por cien con aplicación de la regla relativa a los vehículos utilizados en sus desplazamientos profesionales por los representantes o agentes comerciales -regla e) del último párrafo del art. 95.Tres, regla 2ª Ley 37/1992 (Ley IVA)- por lo que resulta irrelevante su pretensión de equiparar al personal al que se adscriben los vehículos y que califica de visitadores médicos, con aquellos agentes comerciales.

Lo cierto es que del conjunto de la prueba aparece acreditado que los vehículos se utilizan para fines particulares y profesionales, y ello por cuanto del documento de la empresa recurrente sobre la política de utilización de gratificaciones y vehículos de empresa aportada por la recurrente con el escrito de recurso de reposición -*Company Car Policy*-, se constata que se autoriza expresamente que el vehículo puede ser utilizado para fines particulares, y que ello se hace extensivo no solo al empleado al que se adscriba esta ventaja, sino también a los miembros de su familia directa (cónyuge, hijos y pareja) que tenga permiso de conducir, todo ello sin restricción alguna en desplazamientos por todo el territorio nacional y Portugal. La efectividad de los criterios expresados en este documento, aportado por la propia demandante, son un elemento determinante para la valoración de la prueba y no ha sido desvirtuada por la parte demandante, deduciéndose del mismo la indistinta utilización para fines empresariales y particulares.

En definitiva, resulta evidente que el actor 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, criterio que ha de ser extendido como hizo la Administración, de conformidad con lo previsto en el art. 95.Cuatro de la LIVA, a la deducción de cuotas soportadas por facturas de repostaje de

combustible, peaje, reparaciones, lavadero, entre otros productos y servicios consumidos para dichos desplazamiento de las que, injustificadamente, el obligado tributario deducía el 100%.

**PRECEPTOS:**

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 168 y 173.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 17.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 95.Tres.2.º.

**PONENTE:**

*Don Rafael Toledano Cantero.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 76/2019

Fecha de sentencia: 29/01/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 128/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/01/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 128/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 76/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 29 de enero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 128/2018, promovido por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia núm. 1419/2017, de 15 de noviembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en el procedimiento ordinario núm. 3021/2013.

Comparece como parte recurrida Edwards Lifesciences, S.L., representada por la procuradora de los Tribunales D.ª Cristina Borrás Boldova, bajo la dirección letrada de D. José Ángel Soteras Enciso.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 1419/2017, de 15 de noviembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 3021/2013 formulado por la mercantil Edwards Lifesciences, S.L. frente a la resolución de 25 de septiembre de 2012, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana que desestima la

reclamación NUM000 y confirmó las liquidaciones provisionales giradas a la citada entidad en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido "[IVA]", por las correspondientes mensualidades del ejercicio 2010.

### Segundo.

La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEGUNDO.- La cuestión controvertida viene referida a la interpretación que debe darse a los preceptos que limitan el derecho a deducir contemplado en el artículo 95 de la Ley 37/1992. La Administración en los acuerdos de disconformidad impugnados minoró el importe de las deducciones soportadas en el arrendamiento financiero de determinados automóviles de turismo en un 50%, con fundamento en que la presunción de afectación de los vehículos al 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%, porcentaje que se presume por aplicación de la regla 2 del apartado Tres del artículo 95 de la Ley 37/1992 .

[...]

TERCERO. La cuestión controvertida ya ha sido resuelta de forma reiterada por esta Sala. El fundamento de derecho quinto de la STSCV de 21 de enero de 2016 (recurso 1261/2012) es del siguiente tenor literal:

"QUINTO.- Deberá examinarse el motivo impugnatorio d) reseñado anteriormente, el que viene referido a los gastos de leasing o renting de vehículos de la sociedad (períodos 12 y 4), cuya deducción del IVA soportado se minoró al 50%, sobre la que esta Sala ya ha sentado el criterio sobre la inaplicabilidad del artículo 95 de la LIVA frente a las previsiones de la Sexta Directiva, en cuando no permite deducirse la totalidad del IVA repercutido en la adquisición de un bien (un vehículo, en este caso) afecto parcialmente a la actividad, sin necesidad de tener que probar su afectación del 100% a la actividad empresarial, por entender que una norma (el artículo 95.3 de la LIVA ) que impone una restricción general del derecho a deducir en caso de uso profesional limitado, pero sin embargo efectivo, constituye una derogación del art. 17 de la Sexta Directiva, vulnerando con ello la primacía del derecho comunitario sobre el nacional de los países de la Unión Europea.

Así se ha pronunciado esta Sala en diversas sentencias, en las que se razona que aunque la afectación del vehículo a la actividad sea parcial, procede la deducibilidad del IVA en el 100%: sentencias nº 3998, de 14-11-2014, recurso 2304/2011 , sentencia nº 306/2011 , de fecha 15-3-2011, rec. 3175/2008, sentencia nº 359/2010 , de fecha 14-4-2010, rec. 213/2008 , sentencia nº 618/2012 , de fecha 15-5-2012, nº de Recurso 485/2009 , así como la sentencia nº 1088/2010, de 28-10-2010 dictada en el recurso 2436-2008 , sentencia nº 375/2013 de 24-4-2013 , dictada en el recurso nº 852/10 , sentencia nº 362/2013, de 17-4 - 2013 , dictada en el recurso nº 3/10 , debiendo citar la sentencia dictada en el recurso 888/2008 , cuyos fundamentos jurídicos segundo y tercero establecen:

"La adecuada solución a las cuestiones suscitadas en esta litis hace conveniente, en primer lugar, poner de relieve los siguientes datos y consideraciones:

\*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.

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

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

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

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

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

### Tercero.

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



La primera que, en el supuesto de autos, nos encontramos ante la aplicabilidad o no de la Ley 37/1992, y no de la Ley 30/1985; de manera que, en el momento de dictarse la Ley 37/1992, ya había quedado agotado el plazo de cuatro años previsto en el apartado 6 del art. 17 de la Sexta Directa dentro del cuál 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.

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

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

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

Este principio normativo ha sido asumido y reconocido expresamente por el Tribunal Constitucional, desde la Sentencia 28/1991, de 14 de febrero, f.j6, y posteriormente en otras, como la 64/1991, de 22 de marzo, f.j.4; la 130/1995, de 11 de septiembre, f.j.4, la 120/1998, de 15 de junio, f.j4; o la Sentencia 58/2004, de 19 de abril, f.j10.

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

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

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

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

Por ello, siendo improcedente la regularización realizada por la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria respecto a las deducciones practicadas por la recurrente en el IVA soportado por el leasing

o renting de determinados vehículos afectos a la actividad empresarial, por la reseñada vulneración del Derecho Comunitario, procederá estimar la demanda en este aspecto.

El mismo criterio debe seguirse con relación a la deducibilidad del 100% del IVA soportado con relación a gastos de combustible y reparación de vehículos. Así se recoge en sentencias de esta Sala de 27 de julio de 2017 (recurso 2171/2013 ) que reproduce la sentencia de la Sala de 14 de mayo de 2013 , sentencias que se pronuncian en términos prácticamente idénticos a la sentencia ya trascrita de 21 de enero de 2016 (recurso 1261/2012).

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".

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la anterior sentencia mediante escrito registrado el 13 de diciembre de 2017, identificando como normas legales que considera infringidas el artículo 95.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA "], el art. 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 , así como los preceptos equivalentes de la vigente Directiva 2006/112/CE.

La Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 20 de diciembre de 2017 .

### **Tercero.**

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 10 de mayo de 2018 , la Sección de Admisión de esta Sala 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.b) 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 "[d]eterminar 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, letra 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.**

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la LJCA , el abogado del Estado, mediante escrito presentado el 13 de junio de 2018, interpuso el recurso de casación en el que manifiesta que expresamente que su pretensión casacional coincide con la examinada y resuelta favorablemente para los intereses de esa representación en la sentencia de la Sala Tercera de fecha 5 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 102/2016 (ES:TS:2018:705 ).

Finalmente solicita el dictado de sentencia que "declare que la presunción legal contenida en artículo 95.Tres LIVA , de afectación de vehículos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en una proporción del 50%, no se opone al Derecho de la Unión europea, desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia".

### **Quinto.**

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la procuradora de Edwards Lifesciences S.L. presenta, el día 1 de octubre de 2018, escrito de oposición en el que señala que no aprecia interés casacional, toda vez que el artículo que se invoca en este asunto -el art. 17 de la Sexta Directiva- no resulta de aplicación a esa parte, ya que "[e]l hecho imponible es el que determina la legislación aplicable y marca el momento del devengo del impuesto y del nacimiento de la obligación de deducir y este se produjo en 2010, cuando no resultaba de aplicación el mencionado artículo".

Por todo ello, solicita a la Sala "que, para el hipotético caso de que entre a conocer el fondo del asunto, se sirva admitir la documentación que figura en el expediente y, dicte sentencia de conformidad con las pretensiones de esta parte, consistentes en la anulación total de la liquidación incluida en la sentencia estimatoria de sus pretensiones impugnada por el Sr. Abogado del Estado, resolviendo el litigio por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo; o bien, en caso de que así lo estime oportuno, proceda a la devolución de los

autos al Tribunal de instancia para que resuelva sobre la pretensión de estimación total de las cuotas de IVA debidamente soportadas y deducidas por estar vinculadas a la actividad de [su] mandante".

#### **Sexto.**

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA , al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 15 de enero de 2019, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

### **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 presente recurso de casación se formula contra la sentencia núm. 1419/2017, de 15 de noviembre, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 3021/2013 instado por la mercantil Edwards Lifesciences, S.L. contra la resolución de 25 de septiembre de 2012, del Tribunal Económico Administrativo Regional ["TEAR"]de la Comunidad Valenciana desestimatoria de la reclamación NUM000 y que confirma las liquidaciones provisionales giradas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA]", períodos de liquidación mensual del 1 al 12 del ejercicio 2010, de las que resultaba un importe total a ingresar de 18.011,97 euros, al considerar tanto la Agencia Estatal de la Administración Tributaria como el TEAR que procedía minorar al 50% las cuotas por IVA soportadas por la entidad Edwards Lifesciences S.L. por el renting/leasing de 37 automóviles y las de combustible y reparación de los mismos.

Por consiguiente, 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, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA "] 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 "[...] su pretensión casacional coincide con la examinada y resuelta favorablemente para los intereses de esta representación en la sentencia de la Sala Tercera de fecha 5 de febrero de 2018, en el recurso 102/2016 ". El litigio trae causa de una liquidación tributaria girada por el IVA del ejercicio de 2010, por lo que 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, siendo objeto de identificación en el escrito de preparación tanto aquel como estos últimos.

Ahora bien, siendo indiscutible que -como señala la parte recurrida- el artículo 17 de la "Sexta Directiva" no es de aplicación al caso de autos, porque el litigio trae causa de una liquidación tributaria girada por el IVA de diversos meses del ejercicio 2010, esto es, cuando esa "Sexta Directiva" no estaba ya en vigor, 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-, y también que la cuestión jurídica de interés casacional planteada por el recurso de casación, a tenor del escrito de preparación y de la remisión que el de interposición hace a la sentencia de esta Sala de 5 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación 102/2016 , dicha cuestión litigiosa, decimos, no varía en lo más mínimo entre una y otra legislación. Por tanto, sí existe el interés casacional en la cuestión suscitada, contrariamente a lo alegado por la parte recurrida en su escrito de oposición, siendo 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 racione 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 IVA, 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 IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

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 , tal y como puso de manifiesto la providencia de esta Sala de 16 de mayo de 2018, en la que se indicó a la parte recurrente que se consideraba suficiente, a tales efectos, que manifestase si su pretensión casacional coincidía con la que resultó estimada en la sentencia referida, y, que en efecto fue invocada en el escrito de interposición del recurso de casación. De manera que el escrito de interposición está correctamente formulado, habida cuenta de la sustancial identidad de lo resuelto en nuestra sentencia de 5 de febrero de 2018 , al que se remite. Y, por otra parte, los razonamientos que a continuación se exponen siguen, por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, mutatis mutandis , los expuestos en la STS de 5 de febrero de 2018 pues en la misma se abordan -insistimos- 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 IVA).

Como adelantamos en los antecedentes de hecho, el órgano de gestión giró a la contribuyente una liquidación provisional en concepto de IVA de varios meses del ejercicio 2010, en la que, por lo que hace a la cuestión controvertida, redujo al 50% la deducción por las cuotas de IVA soportado en las facturas de renting/leasing de 37 automóviles y las de combustible y reparación de los mismos. La liquidación provisional se fundamenta en que el art.95 de la Ley 37/1992 establece una serie de limitaciones del derecho a la deducción, en concreto el apartado Tres.2 indica una serie de reglas para la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de vehículos automóviles de turismo, que se presumirán afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50% siempre que la citada actividad no sea alguna de las enumeradas en el párrafo tercero del citado precepto legal, y a salvo de la prueba de la afectación en un grado mayor, que la Administración no estimó debidamente acreditado. Por ello, se reduce el 50% las cuotas de IVA soportado en las facturas de renting/leasing de 37 automóviles y las de combustible y reparación de los mismos, con fundamento, en cuanto a esto último, en lo previsto en el art. 95.Cuatro de la Ley del IVA que remite a la misma regla del art. 95.Tres del mismo texto legal en cuanto a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de este tipo de productos y servicios.

Así pues, 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).

- Y 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 (rec. cas. 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 las cuotas de IVA soportadas al estimar que el sujeto pasivo no había acreditado una afectación en un grado superior.

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 IVA, 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".

La argumentación de la Administración tributaria expuesta en la liquidación provisional y ampliada por la resolución económico administrativa se resume en los siguientes puntos:

- En ningún momento la entidad ha facilitado documentación alguna que vincule los vehículos relacionados en la propuesta con los empleados que, según indica, realizan la función de representantes o agentes comerciales (visitadores médicos según su escrito de alegaciones).

- Durante el ejercicio objeto de comprobación el sujeto pasivo ejerce el derecho a deducir en cuotas de leasing o renting referidas a 37 vehículos turismo según el detalle que reseña.

- La variedad de vehículos a disposición de empleados de la empresa sin que se trate de un tipo concreto de vehículo que en atención a sus características técnicas pueda asociarse con la finalidad indicada en su escrito (desplazamientos profesionales de representantes o agentes comerciales).

- Resulta significativo el hecho de que la entidad varíe el porcentaje de deducción respecto de unos mismos vehículos de un mes a otro. Esta disparidad de porcentaje en la deducción sin explicación alguna muestra, a juicio de la Administración, una clara falta de criterio en la deducción de cuotas vinculadas a vehículos de turismo.

- La misma argumentación sirve para el resto de gastos vinculados a vehículos turismo tales como reparaciones, repostajes, lavados, aparcamientos, autopistas y lubricantes. Todos ellos han sido objeto de deducción al 100%.

- De la Company Car Policy de la empresa, aportada con el recurso de reposición se desprende la posibilidad de utilización para fines particulares de estos vehículos turismo por parte de los usuarios.

Por su parte, en el escrito de demanda contencioso-administrativa, la entidad recurrente, además de poner de manifiesto el criterio favorable a la deducción del 100% de las cuotas expuesto por la Sala de instancia en su sentencia de 14 de abril de 2010 , insistió en que los clientes a los que dirige su actividad están en distintas localidades, que contrata los vehículos para 40.000 kilómetros anuales, que dado el sector en que presta sus servicios es relevante que los vehículos utilizados se correspondan con la imagen de alto nivel tecnológico de la empresa recurrente lo que pone en relación con la utilización de vehículos de gama alta, y, finalmente, que la alta frecuencia de utilización de los vehículos para la actividad empresarial se desprende de las facturas de repostaje, peaje, reparaciones, lavadero, entre otros productos y servicios consumidos para dichos desplazamientos. Sin embargo, la actora no solicitó el recibimiento del pleito a prueba ni aportó prueba alguna de la afectación a la actividad empresarial en el porcentaje que pretende, siendo muy significativo que dicho porcentaje presenta variaciones no explicadas ni justificadas entre distintos vehículos y periodos temporales, e incluso en los mismos vehículos para diversos periodos temporales, lo que abunda en la ausencia de destrucción de la presunción de

afectación a la actividad empresarial en el 50%. No se olvide, por otra parte, que la parte se acogió, no a la deducción del 100 por cien con aplicación de la regla relativa a los vehículos utilizados en sus desplazamientos profesionales por los representantes o agentes comerciales ( regla e del último párrafo del art. 95.Tres, regla 2ª de la LIVA ) por lo que resulta irrelevante su pretensión de equiparar al personal al que se adscriben los vehículos y que califica de visitantes médicos, con aquellos agentes comerciales, pues ya se ha dicho que no amparado la deducción en la excepción aplicable a estos últimos. Lo cierto es que del conjunto de la prueba aparece acreditado que los vehículos se utilizan para fines particulares y profesionales, y ello por cuanto, tal y como señala la resolución del TEAR de Valencia recurrida por el actor, del documento de la empresa recurrente sobre la política de utilización de gratificaciones y vehículos de empresa aportada por la recurrente con el escrito de recurso de reposición (Company Car Policy), se constata que se autoriza expresamente que el vehículo puede ser utilizado para fines particulares, y que ello se hace extensivo no solo al empleado al que se adscriba esta ventaja, sino también a los miembros de su familia directa (cónyuge, hijos y pareja) que tenga permiso de conducir, todo ello sin restricción alguna en desplazamientos por todo el territorio nacional y Portugal. La efectividad de los criterios expresados en este documento, aportado por la propia demandante, son un elemento determinante para la valoración de la prueba y no ha sido desvirtuada por la parte demandante, deduciéndose del mismo la indistinta utilización para fines empresariales y particulares.

En definitiva, resulta evidente que el actor 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, criterio que ha de ser extendido como hizo la Administración, de conformidad con lo previsto en el art. 95.Cuatro de la LIVA , a la deducción de cuotas soportadas por facturas de repostaje de combustible, peaje, reparaciones, lavadero, entre otros productos y servicios consumidos para dichos desplazamiento de las que, injustificadamente, el obligado tributario deducía el 100%.

En consecuencia, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo.

#### **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, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 párrafo primero de la LJCA , habida cuenta de las dudas jurídicas que pudiera suscitar la cuestión litigiosa a la demandante, atendido el criterio reiterado de la Sala de instancia.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido , de conformidad con los criterios interpretativos fijados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia:

#### **Primero.**

Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 1419/2017, de 15 de noviembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana , recaída en el procedimiento ordinario núm. 3021/2013, sentencia que casamos y anulamos.

#### **Segundo.**

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Edwards Lifesciences, S.L. frente a la resolución de 25 de septiembre de 2012, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que desestima la reclamación NUM000 y confirma las liquidaciones provisionales giradas a la citada entidad en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido "[IVA]", por las correspondientes mensualidades del ejercicio 2010, por importe a ingresar de 18.011,97 euros.



**Tercero.**

No hacer imposición de las costas procesales de 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 D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.