



Roj: **STS 191/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:191**

Id Cendoj: **28079130022019100006**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/01/2019**

Nº de Recurso: **1800/2018**

Nº de Resolución: **44/2019**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 8773/2017,**
ATS 6622/2018,
STS 191/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 44/2019

Fecha de sentencia: 22/01/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **1800/2018**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/01/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

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.: **1800/2018**

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 44/2019

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 22 de enero de 2019.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **1800/2018**, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 6 de diciembre de 2017, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso ordinario 137/2014 (ES:TSJCV:2017:8773), en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 2010. Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña María Soledad Castañeda González, en nombre y representación de la entidad mercantil **SYSTEM MAIL COOP. VALENCIANA**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 6 de diciembre de 2017, que estimó el recurso formulado por la mercantil System Mail Coop. Valenciana contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Valencia de 27 de noviembre de 2013, que desestimó la reclamación deducida contra la liquidación provisional del **IVA**, los cuatro trimestres del periodo 2010.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) La entidad mercantil System Mail Coop. Valenciana dedujo en 2010 la totalidad del **IVA** soportado en la adquisición de dos turismos todoterrenos, mientras que el órgano de gestión considera que sólo existe afección al servicio de mensajería y de comercio al por menor de libros y de servicio de fotocopias que debe cifrarse en un 50 por 100, en el primero de tales **vehículos**, matrícula-DJH ; y debe negarse en su totalidad la deducción en relación con el **vehículo** matrícula-XGN, por falta de prueba de su afectación al desarrollo de la actividad empresarial, con minoración consecuente de las deducciones practicadas en el **IVA** del ejercicio 2010.

b) La Sala de instancia dictó sentencia de 6 de diciembre de 2017, aquí impugnada, que anuló la resolución impugnada del TEAR, por ser contraria a derecho y la liquidación recurrida, reconociendo al demandante la devolución de 6.157,30 euros, incrementada en los intereses de demora. La sentencia razona literalmente, lo siguiente, expuesto en síntesis (FJ 2º y 3º):

"[...] **SEGUNDO**.- La cuestión controvertida viene referida a la interpretación que debe darse a los preceptos que limitan el derecho a deducir, derecho contemplado en el artículo 95 de la Ley 37/1992. La Administración en la liquidación recurrida minoró el importe de las deducciones soportadas en la adquisición de un **vehículo** en un 50%, con fundamento 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. Igualmente, con relación al **vehículo** con matrícula-XGN, considera que no está afecto a la actividad de la mercantil recurrente, rechazando la deducción aplicada por el obligado tributario.

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

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

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



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

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

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley.

A su vez, el artículo 95.Tres, 2ª del mismo texto normativo dispone lo siguiente:

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

2.ª Cuando se trate de **vehículos** automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de **Vehículos** a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como **vehículos** mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados **vehículos** todo terreno o tipo (j)eeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los **vehículos** que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

- a) Los **vehículos** mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

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 minorará 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 Duyr, 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; amp; Spencer) (sic), 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) (sic), 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 Directiva 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.j.6, y posteriormente en otras, como la 64/1991, de 22 de marzo , f.j.4; la 130/1995, de 11 de septiembre , f.j.4, la 120/1998, de 15 de junio, f.j.4 ; o la Sentencia 58/2004, de 19 de abril , f.j.10.

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

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

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



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

SEGUNDO .- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó el 1 de febrero de 2018 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas infringidas el artículo 95. Tres, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido **-IVA-** por supuesta contradicción con 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 (sistema común del impuesto sobre el valor añadido) y dicha infracción se extiende a los preceptos equivalentes de la vigente Directiva 2006/112/CE, que son los artículos 168 y 173.1 , mencionados como tales en el auto de admisión.

3. La Sala de instancia, por auto de 8 de febrero de 2018, acordó tener por preparado el recurso de casación del Abogado del Estado contra la sentencia dictada por la Sala juzgadora.

TERCERO .-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 29 de junio de 2018, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas:

a) En primer lugar, el artículo el artículo 95.Tres de la Ley del **IVA -LIVA -**, que la sentencia impugnada considera contrario al Derecho de la Unión Europea.

b) En segundo lugar, los preceptos de la vigente Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido, aplicable a la liquidación remotamente impugnada, concretamente los siguientes:

- Art. 167: "El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible".

- Art. 168: "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; (...)".

- Art. 173.1: "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. (...)".

2. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por auto de 11 de junio de 2018 , en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales 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...".

CUARTO .- Oposición del recurso de casación.

La procuradora Sra. Castañeda González, en nombre y representación de la mercantil SYSTEM MAIL, COOP VALENCIANA, emplazada como recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 20 de septiembre de 2018, en el que, sin solicitar de forma expresa la desestimación del recurso de casación promovido de contrario, y olvidando su condición de parte recurrida en dicho recurso, solicita, literalmente, de esta Sala: "[...] dicte sentencia que estimando parcialmente la pretensión del recurrente, declare que la cuantía a devolver correspondiente (sic) la liquidación impugnada debió ser de 8.538,44 euros, por ser deducible al 50% de las cuotas del **IVA** soportado en relación con el **vehículo**-XGN , y reconociendo a mi mandante el derecho a obtener la devolución de 2.027,85 euros más los intereses de demora, cantidad ésta que es la diferencia entre 8.538,44 euros y la inicialmente reconocida por la Administración de 6.510,59 euros alega que se dicte sentencia estimando parcialmente la pretensión del recurrente".

QUINTO .- Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando pendientes los autos de señalamiento para votación y fallo, lo que se hizo constar en providencia de 10 de octubre de 2018, fijándose a tal fin el 15 de enero de 2019, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia 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 preciso 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 las normas integrantes del 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 citado artículo 95.Tres, reglas 2 y 3, de la Ley 37/1992 se opone -como la sentencia recurrida establece- a 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 .

A este efecto, antes de abordar el fondo del asunto suscitado, resulta necesario poner de manifiesto el error en el que incurre la sentencia *a quo* a la hora de identificar como infringidas por la Ley del **IVA** unas normas -del Derecho Europeo- que no resultaban aplicables *ratione temporis* a la regularización tributaria que nos ocupa.

En efecto, señala el abogado del Estado en su escrito de interposición que, como advierte el auto de admisión de 11 de junio de 2018 , por el que se admite el presente recurso de casación, es cierto que el artículo 17 de la Sexta Directiva no resulta de aplicación al caso de autos porque el litigio viene referido a una liquidación tributaria girada por el **IVA** del ejercicio 2010, cuando esa Sexta Directiva no estaba ya en vigor, pero también lo es que la sentencia recurrida sólo se refiere a referido artículo 17, error que probablemente viene causado por-que se limita a reproducir su doctrina previa sobre la cuestión litigiosa, si bien por inadvertencia no se apercibió del cambio normativo y su proyección sobre los distintos periodos afectados por cada uno de los litigioso, lo que queda evidenciado por las referencias que se utilizan en la sentencia recurrida, en su cita de otra precedente, al *leasing* o *renting* de **vehículos** y, al mismo tiempo, es de advertir también la nula alusión en la sentencia impugnada a los dos **vehículos** adquiridos y afectados por la regularización enjuiciada, sobre los que se omite cualquier mención sobre su adscripción a la actividad empresarial y a la prueba de tal circunstancia, siendo así que la doctrina que se establece como fundamento del fallo sólo afectaría a uno de ellos, respecto del que se reconoció alguna clase de afectación, no al otro, que sería ajena por completo a la citada doctrina.

No obstante, pue, el error jurídico de elección de la norma, no existen prácticamente diferencias entre el artículo 17 de la Sexta Directiva, sin vigencia al tiempo de los hechos del litigio, y los artículos 168 a) y 173.1 de la Directiva **IVA** de 2006 , inequívocamente invocados en el escrito de preparación del recurso. Como en él se dijo, en cuanto la sentencia recurrida inaplica el artículo 95. Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , del **IVA**, por supuesta contradicción con el artículo 17 de la Sexta Directiva, interpreta y aplica de forma indebida e infringe ambas normas o las que desde 1 de enero de 2007 han sustituido ese artículo de la Directiva.



Ciertamente, 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 otras 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.

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*".

Sentadas tales precisiones, para resolver esta casación debemos remitirnos en su integridad a lo que hemos declarado en nuestra sentencia de 5 de febrero de 2018, recaída en el recurso de casación nº 102/2016 (ES:TS:2018:705), que estimó el recurso también promovido por la Administración del Estado frente a otra sentencia de la misma Sala de instancia que, a su vez, había estimado el recurso jurisdiccional, en un asunto sustancialmente idéntico al que ahora debemos decidir, así como en otras muchas posteriores, idénticas en lo sustancial a ella en cuanto al debate suscitado.

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

Señala la indicada sentencia precedente de esta Sala, literalmente:

*"[...] 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 en la que, por lo que hace a la cuestión controvertida, redujo al 50% la deducción por gastos relativos a un **vehículo** por considerar, en aplicación del artículo 95.Tres, reglas 2 y 4 de la Ley 37/1992, de 28 diciembre, que "para poder admitir la deducción del 100% de las cuotas soportadas relacionadas con **vehículos** turismo -que fue la considerada por la empresa en su autoliquidación- es necesario que el contribuyente acredite una afectación exclusiva del mismo a la actividad profesional".*

*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** turismo, 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 .

Como señalamos más arriba, el artículo 17 de la "Sexta Directiva", que aquí resulta de aplicación, dispone, en términos prácticamente idénticos a los preceptos equivalentes 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 (y en similares términos, los preceptos equivalentes de la Directiva 2006/112/CE) se limita a establecer que el derecho a deducir debe reconocerse "en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas", de donde se infiere claramente -a criterio de este Tribunal- que lo que no cabe es una norma o una práctica que impida el ejercicio del derecho cuando no se alcance un determinado grado de afectación.

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

Cabría completar el razonamiento expuesto con tres reflexiones más:

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

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



vehículos, en el caso) se corresponda porcentualmente con el grado de afectación de ese bien a la actividad empresarial.

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

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

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

"(...) No estaba en la idea del TJCE admitir incondicionalmente la deducción total e inmediata del IVA cuando se trata de bienes de utilización mixta. Y aunque proclama una presunción de utilización íntegra del bien para las necesidades de las operaciones gravadas, no se entiende que la legislación española se aparte de las previsiones que se recogen en la Sexta Directiva y en la Directiva 2006/112/CE. Ambas prevén el derecho a deducir "en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas" cuando en el artículo 95 de la Ley 37/1992 proclama la regla de deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, si bien para el caso de **vehículos** automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas recoge una presunción de afectación del bien al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 % salvo en el caso de determinados **vehículos** que concreta la norma, que se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100%.

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

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

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

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

"Determinar si el artículo 95.Tres, reglas 2ª y 4ª, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se opone a lo dispuesto en el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, 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 el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, y con la jurisprudencia del TJUE que lo interpreta, de suerte que hemos de considerar contraria a derecho la interpretación contenida en la sentencia de instancia.

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 no autoriza a



limitar la deducción de las cuotas de **IVA** relativo a los **vehículos** automóviles al grado efectivo de utilización de esos **vehículos** en la actividad empresarial o profesional del contribuyente.

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

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

Pero antes hemos de dar respuesta a una alegación que efectúa la parte recurrida en su escrito de oposición y que se refiere a la supuesta imposibilidad -que derivaría del tenor literal del precepto legal- de obtener pruebas que constaten una utilización del **vehículo** en grado superior al establecido presuntamente en la norma, imposibilidad que supondría una "clara contravención del principio de neutralidad".

Dice, en efecto, la parte que "es habitual, y es lo que ha sucedido en el caso de autos, que se adquiriera un **vehículo** turismo para destinarlo exclusivamente a la actividad empresarial, si bien, por las dificultades probatorias, la AEAT no acepte dicha deducción del 100% del **vehículo**, lo cual atenta contra el principio de neutralidad".

La tesis no puede ser admitida como se desprende, en parte, de lo que ya hemos razonado con anterioridad.

Efectivamente, 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 "imposible" o "extraordinariamente difícil", como se sostiene en el escrito de oposición sobre la base exclusivamente de una supuesta -y no acreditada- práctica de la AEAT que, según se afirma, no admitiría en ningún caso esa acreditación al exigir 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 "imposible" 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, incluso a tenor de alguno de los documentos que señala la parte recurrida en su escrito de oposición (y que, por cierto, no consideró necesario utilizar en la instancia para probar la dedicación de su **vehículo** a su profesión), como los que se refieren al kilometraje, o a los recibos de hotel o de peajes, o a los contratos realizados y a la gasolina consumida.

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

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

Ningún medio de prueba propuso, efectivamente, sobre ese particular, pues los mencionados en su escrito de demanda en modo alguno iban referidos a la constatación de tal circunstancia o al intento de enervar la



presunción aplicada en la liquidación provisional que constituía el objeto del proceso jurisdiccional seguido ante la Sala de Valencia.

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

En este asunto se impone la misma conclusión, toda vez que aquí también se da una ausencia completa de prueba procesal sobre el grado de uso empresarial del primer **vehículo** polémico, con matrícula-DJH ; y sobre la afectación misma merecedora al menos del porcentaje legal del 50 por 100, en relación con el **vehículo** matrícula-XGN , pues no se pidió el recibimiento a prueba en el litigio, ni la Sala sentenciadora ha abordado la cuestión sobre tal proporción que enervase la presunción legal del 50 por 100, precisamente porque su propia tesis, manifestada en la sentencia y en sus precedentes, desdeña la licitud de la norma relativa a esa proporción. Si bien en vía económico- administrativa se aportaron documentos y se efectuaron valoraciones por el TEAR, es cuestión luego no llevada a las alegaciones y prueba procesales, no formalmente interesada al respecto. Dice el TEAR en su resolución:

"[...] En relación al **vehículo**-XGN , el art. 108.2 de la LGT , establece que: "Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano."

Así, la prueba indirecta, indiciaria o circunstancial, con frecuencia se ha venido aplicando y estudiando por los Tribunales de Justicia y ha adquirido singular importancia en nuestro Derecho Procesal, porque, como es obvio, son muchos los casos en que no hay prueba directa sobre un determinado hecho, y ello obliga a acudir a la indirecta, circunstancial, o de inferencias, para a través de los hechos plenamente acreditados (INDICIOS), llegar al conocimiento de la realidad de aquel necesitado de justificación, por medio de un juicio de inducción lógica conforme a las reglas que ofrece la experiencia sobre la base de la forma en que ordinariamente se desarrollan los acontecimientos (SSTC 229/88 [RTC 1988 , 229] , 107/89 [RTC 1989 , 107] , 384/93 [RTC 1993 , 384] , 206/94 [RTC 1994 , 206] , 45/97 [RTC 1997 , 45] y 13.7.98 [RTC 1998 , 157]).

Pues bien, en el seno del procedimiento de gestión, la Administración teniendo en cuenta la actividad desarrollada por la entidad -servicio de mensajería, de comercio al por menor de libros y de servicio de fotocopias-, que en la sociedad desde 2006 no han trabajado más de cuatro personas (tres socios y una contratada), disponiendo, antes de la compra de los **vehículos**, de dos furgonetas y una motocicleta y tras la adquisición, hay más **vehículos** que trabajadores, que los socios que utilizan los **vehículos**, no disponen de otros a su nombre, que el tipo de **vehículos** adquiridos (dos todoterrenos), por su alto consumo, no son muy recomendables para la actividad de reparto, que existen repostajes de combustible realizados fuera del horario laboral y en lugares distantes del domicilio de la actividad y cercanos al domicilio fiscal de Jose Luis y a una segunda vivienda en Villajoyosa de la que son propietarios los dos socios, y que gran parte de los repartos los contrata con otros empresarios dedicados al transporte de mercancías, llega al convencimiento de que por lo menos uno de los dos **vehículos**, y desde el punto de vista de la racionalidad económica, no es necesario ni se puede considerar afecto a la actividad, presunción que, basada en unos hechos que no han sido desmentidos por el reclamante, comparte esta Sala, por lo que debemos desestimar la pretensión del interesado.

CUARTO.- En relación al **vehículo**-DJH , debemos señalar que el Legislador, ha establecido una específica solución a la dificultad probatoria de los sujetos pasivos, consistente en permitir a los sujetos pasivos, la deducción del 50% de las cuotas de **IVA** soportadas, a menos que la propia Administración, pruebe un grado menor o inexistente de afectación. De este modo, ha de concluirse que, si el obligado tributario alega o declara un porcentaje de afectación superior al 50%, o la Administración uno inferior en grado, los instrumentos probatorios aportados han de generar una convicción plena en el órgano administrativo o judicial llamado a valorar la prueba.

Pues bien, en el seno del procedimiento de gestión no se ha aportado por el obligado tributario, los instrumentos probatorios que generen en este Tribunal esa convicción plena de total afectación, por tanto, también en este punto debemos desestimar la pretensión del interesado".

En definitiva, ni la mercantil demandante en la instancia, aquí recurrida en casación, interesó el recibimiento a prueba, ni propuso concretos medios probatorios para acreditar su derecho a la deducción en el porcentaje pretendido, pues parte de la idea de que el criterio expresado con anterioridad por la Sala juzgadora hacía en rigor innecesario que se acreditase el porcentaje de utilización del **vehículo**, pues cualquiera que fuera éste, el resultado era el ya expresado de que procedía la totalidad de la deducción, dada la interpretación que hemos considerado equivocada de la jurisprudencia del TJUE, sin que por lo demás se hubiera intentado prueba específica para enervar los contraindicios ofrecidos por el TEAR de Valencia para negar, en su totalidad, la deducibilidad pretendida en relación con el **vehículo** todo terreno matrícula-XGN .

**TERCERO .- 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 de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en 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:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico segundo, por remisión a los establecidos en el fundamento quinto de la sentencia de esta Sala y Sección de 5 de febrero de 2018, recaída en el recurso de casación nº 102/2016.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 6 de diciembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el recurso nº 137/2014, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 137/2014, deducido por la representación procesal de la entidad mercantil System Mail Coop. Valenciana contra la resolución de 27 de noviembre de 2013, del TEAR de la Comunidad Valenciana, a que más arriba se ha hecho mención, en relación con el **IVA**, periodo 2010.

4º) 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.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado

Angel Aguallo Aviles Francisco Jose Navarro Sanchis

Jesus Cudero Blas Rafael Toledano Cantero

Dimitry Berberoff Ayuda Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.