

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ053653

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 743/2013, de 13 de noviembre de 2013

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15613/2012

#### SUMARIO:

**IVA. Deducciones. Vehículos.** No se acredita la condición de «agente comercial» del actor, por lo que no resulta aplicable la presunción de la afectación del 100 por cien del vehículo. Tampoco se ha aportado prueba suficiente para justificar la afectación exclusiva.

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 5.º, 11 y 95.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 105.

Ley 30/1985 (Ley IVA), art. 33.

RD 118/2005 (Estatutos generales de los Colegios de Agentes Comerciales de España y Consejo General), art. 2.º

Ley 12/1992 (Contrato de Agencia), art. 2.º .

#### PONENTE:

*Don Miguel Hernández Serna.*

Magistrados:

Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

Don JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ-CASTROVERDE

Don JUAN SELLES FERREIRO

Don MARIA DOLORES RIVERA FRADE

Don MIGUEL HERNANDEZ SERNA

#### T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00743/2013

- N11600

N.I.G: 15030 33 3 2012 0015872

Procedimiento : PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015613 /2012 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. THERMOCHIP,SLU

LETRADO JOSE ANTONIO FERNANDEZ PEREZ

PROCURADOR D./Dª. ANA MARIA GONZALEZ-MORO MENDEZ

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

PONENTE: D. MIGUEL HERNANDEZ SERNA

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D<sup>a</sup>

JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

JUAN SELLES FERREIRO

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

MIGUEL HERNANDEZ SERNA

A CORUÑA, trece de noviembre de dos mil trece.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15613/2012, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por THERMOCHIP, SLU, representada por la procuradora ANA MARIA GONZALEZ-MORO MENDEZ dirigida por el letrado D. JOSE ANTONIO FERNANDEZ PEREZ, contra ACUERDO DE 15-06-12 QUE DESESTIMA RECLAMACION CONTRA OTRO DE DELEGACION ESPECIAL GALICIA DE LA A.E.A.T. SOBRE LIQUIDACION PROVISIONAL EN CONCEPTO DE I.V.A. EJERCICIO 2010, RECLAMACION 15/1604/12. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. MIGUEL HERNANDEZ SERNA.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Thermochip, S.L., interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 15 de junio de 2012 por la que se desestima la reclamación número 15/1604/12 presentada contra la liquidación provisional practicada en concepto de IVA 2010 por no admitirle la Administración la deducción del 100% de las cuotas soportadas por la adquisición de dos vehículos a motor, y sí sólo la del 50%.

#### **Segundo.**

En su demanda, la actora insiste en que habiendo probado ella --indiciariamente al menos-- que los únicos usuarios de esos vehículos son agentes comerciales de la empresa, y que éstos los utilizan exclusivamente para sus desplazamientos profesionales (invoca para este fin sus normas de régimen interior), juega a su favor la presunción de afectación del 100% establecida en el art. 95.Tres.e) de la Ley 37/1992, de IVA, sin que la Administración haya acreditado que esos vehículos se hayan utilizado para fines distintos. Por consiguiente, la regularización efectuada por la Administración tributaria es contraria a la referida presunción.

#### **Tercero.**

En defensa del acto impugnado, el Abogado del Estado puntualiza (1) que la presunción de afectación del 100% establecida en el art. 95.Tres.e) de la Ley del IVA que invoca la recurrente se refiere a los casos en que son los propios representantes o agentes comerciales los que adquieren vehículos para sus desplazamientos y quieren deducirse las cuotas soportadas por su adquisición, y no es de aplicación a los casos como este en que son las empresas para las que trabajan esos representantes o agentes comerciales las que adquieren los vehículos; y (2) que por tanto, descartada la aplicación de esa presunción de afectación del 100%, la carga de la prueba de la afectación total del vehículo a la actividad empresarial (superior al 50% que se presume con carácter general) corresponde al contribuyente, y no a la Administración, como se defiende de adverso. Y no habiéndose probado en

este caso esa afectación en exclusiva solicita la desestimación del recurso y la confirmación de la liquidación provisional practicada.

#### **Cuarto.**

Al no haberse solicitado por las partes el recibimiento del pleito a prueba ni la apertura de trámite de vista o conclusiones, tras la presentación de la contestación a la demanda se declaró el procedimiento concluso para sentencia quedando pendiente de señalamiento para su votación y fallo para cuando por turno le correspondiera, fijándose a tal fin la sesión del día 6 de noviembre de 2013, fecha en la que efectivamente han tenido lugar los referidos actos procesales.

#### **Quinto.**

En la sustanciación de este recurso se han observado las formalidades legales.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Se discute en este recurso, exclusivamente, si la empresa recurrente puede deducir en su declaración de IVA ejercicio 2010 el 100% de las cuotas soportadas por la adquisición de dos vehículos Peugeot 407 y 308 matrículas 2700GZM y 9846GZV, que utilizan exclusivamente, según ella, dos "agentes comerciales" de la empresa para sus desplazamientos profesionales.

#### **Segundo.**

Invoca en primer lugar la actora, para defender su derecho a la deducción del 100% de las referidas cuotas, la presunción contenida en el artículo 95.Tres , 2ª.e) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA , en adelante), según el cual se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100 " Los [vehículos] utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales ". Y como quiera que ha aportado prueba de que los únicos trabajadores autorizados por la empresa para utilizar esos vehículos tienen esa condición (dice), considera que ante falta de prueba en contrario de la Administración acreditando el uso de los referidos vehículos para fines distintos de los desplazamientos profesionales debe prevalecer la presunción dicha, y que por tanto debe reconocérsele el derecho a deducir las cuotas soportadas en su integridad.

Es indudable que la norma transcrita contiene una presunción que invierte la carga de la prueba, en el sentido de que acreditado el hecho base de la misma será carga de la Administración acreditar que no se da el hecho presunto (la afectación del 100%). Ahora bien, ello no impide que previamente haya de comprobarse si efectivamente se ha acreditado ese hecho base del que depende la presunción (que se trate de vehículos utilizados por "representantes o agentes comerciales"). Y la carga de probar este hecho base sí debe ser, en todo caso, del contribuyente que pretende beneficiarse de la presunción, de acuerdo con las normas generales del art. 105 LGT .

#### **Tercero.**

Dice el Abogado del Estado que esa presunción no juega en este caso porque la norma que la contiene solamente se aplica a los vehículos adquiridos por los agentes comerciales o representantes que luego, como contribuyentes del IVA, pretenden deducirse las cuotas soportadas por su adquisición, pero no a aquellos otros casos en los que el contribuyente del IVA que pretende beneficiarse de la deducción no ostenta esa condición de "representante o agente comercial".

Este era sin duda el sentido de la norma anterior a la actual, pues el artículo 33.1.1º de la Ley del IVA de 1985 sí regulaba esta deducción aludiendo a " Los [vehículos] adquiridos por Agentes comerciales independientes para destinarlos exclusivamente a sus desplazamientos profesionales ". De manera que era indudable que el agente debía no sólo usar el vehículo sino que debía haberlo adquirido también.

La vigente Ley de 1992, sin embargo, cambia la redacción del precepto y ya no alude a los vehículos " adquiridos " por agentes comerciales sino a vehículos " utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales ". Por lo que surge la duda de si el sentido de la norma es el mismo que en el Derecho anterior o si ya no se requiere que el "agente comercial" a que se refiere la norma haya "adquirido" el vehículo en cuestión. La Exposición de Motivos de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, que reintrodujo esta norma especial sobre los vehículos a motor --omitida la redacción originaria de la Ley 37/1992-- no aclara nada al respecto. Aunque de entrada parece que una interpretación literal del precepto no exige la adquisición y sí sólo la "utilización"

del vehículo, que es el verbo utilizado por la norma (el propio Abogado del Estado, al sostener la interpretación contraria, reconoce que el precedente de esta Sala en que apoya esa interpretación se refiere al "precepto equivalente de la normativa anterior": folio 2 de la contestación). Sin embargo, como se verá, la necesidad de definir qué es un "agente comercial" (lo cual es a su vez indispensable para comprobar si se ha acreditado o no el hecho base de la presunción, como avanzábamos en el fundamento jurídico anterior) conduce a la misma interpretación que resultaba de la Ley de 1985 y que mantiene el representante de la Administración.

#### Cuarto.

En relación con esta cuestión, definíamos en la sentencia de 13 de febrero de 2013 (rec. 15161/2012 ) que debe entenderse por " representantes o agentes comerciales ", que es el concepto jurídico (determinado) empleado por la norma para definir el hecho base de la presunción que regula (afección del 100%) y cuya aplicación pretende el recurrente. Y lo hacíamos por referencia a la definición que el propio ordenamiento proporciona de esta figura, de acuerdo con la regla hermenéutica del art. 12.2 LGT .

Decíamos en concreto en esa sentencia:

"Destaquemos que conforme al artículo 2 del Real Decreto 118/2005 , de 4 de febrer , por el que se aprueban los Estatutos generales de los Colegios de Agentes Comerciales de España y de su Consejo General "Se considerará Agente Comercial aquella persona que, actuando como intermediario independiente, se encargue de manera continuada o estable y a cambio de una remuneración, de promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones". Contexto el anterior igualmente predicable de la condición de representante, por su equiparación en la norma a los agentes comerciales. En consecuencia, ya se aprecia que en la actuación del administrador de la empresa recurrente, que es quien utiliza el vehículo cuya afectación al 100% de la actividad se proclama beneficiaria de la presunción, no concurren aquellas notas de ajenidad y desplazamiento de la asunción a riesgo y ventura de las operaciones que, en realidad, le son propias, sin que puedan diferenciarse las que corresponden a una u otra condición de las que ostenta el Sr. Gaspar " (que era en aquel caso el "agente comercial" de la empresa que se había practicado la deducción del 100%, finalmente rechazada en la sentencia).

Igualmente, la Ley 12/1992, de 27 mayo, sobre contrato de agencia, define éste como aquél por el cual "... una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones ". Haciendo especial hincapié en la independencia del agente, como puede verse en su artículo 2, que dice: " 1. No se considerarán agentes los representantes y viajantes de comercio dependientes ni, en general, las personas que se encuentren vinculadas por una relación laboral, sea común o especial, con el empresario por cuya cuenta actúan. 2. Se presumirá que existe dependencia cuando quien se dedique a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, no pueda organizar su actividad profesional ni el tiempo dedicado a la misma conforme a sus propios criterios ".

De manera que el agente comercial, para ser verdaderamente tal (esto es, independiente y no sometido al poder de dirección de un empresario para el que trabaja) ha de ser necesariamente un empresario o profesional, en el sentido de la Ley del IVA, esto es, una persona o entidad que realice una actividad "... que implique la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios " ( art. 5 LIVA ). Siendo en concreto el servicio que prestan --y por el que devengan el correspondiente IVA ( art. 11.Dos.1ª de la Ley 37/1992 )-- el ejercicio independiente de la profesión de agente tal y como ésta está definida en el artículo 1 de la Ley reguladora del contrato, a la que nos acabamos de referir. De donde resulta que los trabajadores por cuenta ajena (asalariados), que están sometidos al poder de dirección y organización de otra persona ( art. 1 del Estatuto de los Trabajadores ), nunca podrán ser auténticos "agentes comerciales" en el sentido propio de la expresión, por más que la denominación de su puesto de trabajo sea la de "viajante" o "comercial", como aquí sucede (véanse las nóminas de los dos trabajadores aportadas en vía de gestión). La propia Jurisdicción social ha reconocido la relación mercantil y no laboral entre el empresario y el agente (véase, por todos, el ATS, Sala 4ª, de 13 de octubre de 2011, rec. 1377/2011 ). Y la misma calificación se mantiene en la Ley 20/2007, de 11 de junio, del estatuto del trabajador autónomo (v. apartado III de la Exposición de Motivos y artículos 3 y 11 de la Ley).

Por consiguiente, y a modo de conclusión, al no haberse acreditado por el contribuyente el hecho base de la presunción, no es de aplicación el artículo 95.Tres.2ª.e) LIVA invocado por aquél.

#### Quinto.

No obstante, lo anterior no termina con la controversia suscitada, pues aunque no concurra la presunción de afectación del 100% contenida en la norma antes indicada la actora todavía podría beneficiarse de la misma

deducción si probase esa afectación exclusiva del vehículo a la actividad empresarial, enervando así la presunción iuris tantum del 50% contenida en la norma general que para los vehículos a motor establece el art. 95.Tres.2ª LIVA

Pero tampoco considera la Sala que la prueba aportada sea suficiente para justificar el 100% de la afectación. Cita la empresa unas normas de régimen interior que obligan a usar el vehículo sólo para fines profesionales y que sancionan su utilización para fines personales, y que también obligan a dejar los coches cedidos por la empresa en un garaje al terminar la jornada laboral. Pero ni siquiera aporta copia de esas supuestas normas de régimen interior. Es más: ni siquiera consta la existencia de ese garaje en la sede de la empresa. Y por otra parte, aunque lo hiciera (probar la existencia y contenido de esas normas y la existencia del garaje) ello no podría por sí solo justificar la deducción del 100% de las cuotas soportadas, como es fácilmente comprensible, pues entonces bastaría para eludir la presunción legal del 50% con el artificio de aprobar unas normas internas semejantes, independientemente de la prueba de su cumplimiento. Porque, a nadie se le escapa, que existan esas normas no significa que se cumplan. Y lo que ha de probarse es el hecho de la afectación exclusiva (o superior al 50%), no el régimen de utilización del vehículo aprobado por la empresa.

En casos como este en los que se pretende incrementar el porcentaje de afectación del vehículo a la actividad empresarial, es carga del contribuyente acreditar ese porcentaje superior al 50% que ya le reconoce la Ley. Y aunque no puede exigírsele la prueba de un hecho negativo (la no utilización para fines privados) sí debe exigirse, al menos, una prueba indiciaria favorable a esa posición, o dicho en palabras de la STSXG de 29 de mayo de 2013 (rec. 15612/2012), dictada en un caso análogo al presente (deducción de las cuotas soportadas por la adquisición vehículos por parte de una empresa que luego los destina a sus "comerciales"), que "... permita dar por probado un panorama no que a afectación exclusiva aparezca como o más normal dados los indicios achegados e a utilización privada unha mera hipótese carente de base abondo".

Y como aquí no se ha aportado prueba de esa afectación del 100% pretendida por la actora, su recurso debe ser desestimado, confirmando la liquidación impugnada en la que solamente se le reconoce el derecho a deducir el 50% de las cuotas soportadas en la adquisición de los dos vehículos citados en el fundamento jurídico primero de la presente resolución.

## Sexto.

A pesar de que el recurrente ha visto rechazadas todas sus pretensiones ello no debe comportar su condena en costas, pues se aprecian en este caso serias dudas de derecho para su resolución ( art. 139.1 LJCA ), derivadas de la denominación usual y laboral que reciben los puestos de trabajo de los trabajadores autorizados por la empresa para el uso de los vehículos ("viajante" o "comercial"), que justificaba el entendimiento por parte de ésta de que ello le daba derecho a ampararse en la presunción relativa a los "agentes comerciales" contenida en el artículo 95.Tres.2ª.e) de la Ley del IVA . Sin que tampoco se tenga constancia de jurisprudencia o doctrina administrativa que se pronuncie de manera explícita y contundente sobre esta cuestión y que pudiese orientar a la empresa recurrente en su interpretación de la norma tributaria.

Vistos los preceptos y principios citados y demás de general y pertinente aplicación,

## FALLAMOS

Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por ThermoChip, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 15 de junio de 2012, por la que se desestima la reclamación número 15/1604/12. Sin costas.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que es firme y que, contra ella, sólo se podrá interponer el recurso de casación en interés de Ley establecido en el artículo 100 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, por las personas y entidades a que se refiere dicho precepto, dentro del plazo de los tres meses siguientes a su notificación. Asimismo podrá interponer contra ella cualquier otro recurso que estime adecuado a la defensa de sus intereses, y en su momento, devuélvase el expediente administrativo a su procedencia, con certificación de esta resolución.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION. La sentencia anterior ha sido leída y publicada el mismo día de su fecha, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. MIGUEL HERNANDEZ SERNA al estar celebrando audiencia pública la Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, trece de noviembre de dos mil trece.

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.