

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088737

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA

Sentencia 330/2022, de 22 de noviembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 381/2020

#### SUMARIO:

**IVA. Deducciones. Limitaciones del derecho a deducir. Reglas especiales respecto de algunos bienes de inversión. Vehículos. Renting de vehículos de lujo. Admisión de la deducción del IVA por la falta de motivación de la prueba administrativa.** La Administración defiende que no es de aplicación al presente caso la presunción de afección total, puesto que no estamos ante vehículos adquiridos por agentes comerciales independientes, trabajadores por cuenta propia, sino ante vehículos de lujo adquiridos por una sociedad que dice que los vehículos están destinados a unos empleados suyos, trabajadores por cuenta ajena, que se dedican a la promoción de la venta de los productos de la empresa. En el caso de autos, se ha de tener muy presente el acervo probatorio aportado por la entidad recurrente en fase administrativa ante la propia Agencia Tributaria: 1) Fotografía de los vehículos, donde se comprueba que los vehículos están serigrafado con el nombre comercial de la sociedad, 2) Copia de la nómina de los trabajadores que utilizan en exclusiva estos vehículos, donde se puede ver la categoría que representa en la sociedad «agente comercial», 3) las hojas de control de vehículos, que habitualmente lleva esta mercantil, donde se recogen las salidas y entradas del vehículo, donde se puede comprobar que es utilizado exclusivamente en el ejercicio de la actividad, pues el vehículo se retira y se utiliza únicamente los días laborales y todos los fines de semana pernocta en las naves de la fábrica, 4) Pólizas de los seguros donde aparecen identificados entre otros datos, el nombre del conductor y la actividad que ocupa y el uso que se da al vehículo «servicios propios de la empresa». Sin embargo, la resolución impugnada emplea formulas genéricas como (así han sido subrayadas por este Tribunal): «Por ello no procede» y «las pruebas aportadas no evidencian». Dicho de otra manera, el administrado de la lectura de dichas resoluciones administrativas no puede tener cabal conocimiento sobre las razones por las que sus medios probatorios y comportamiento subsiguiente no son idóneos a los efectos del artículo 95.Tres.2ª de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Por ello, se acepta la afectación total de todos los vehículos de la entidad.

#### PRECEPTOS:

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

#### PONENTE:

Don Fernando Barcia González.

#### T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.1

ALBACETE

SENTENCIA: 00330/2022

Procedimiento Ordinario nº 381/2020

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, integrada por los lltmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S. M. el Rey ha dictado la siguiente:

#### SENTENCIA

PRESIDENTE:

Ilmo. Sr. D. Ricardo Estévez Goytre

MAGISTRADOS:

Ilmo. Sr. D. Constantino Merino González  
Ilmo. Sr. D. Guillermo B. Palenciano Osa  
Ilmo. Sr. D. Fernando Barcia González  
Ilmo. Sr. D. Antonio Rodríguez González

En Albacete, a veintidós de noviembre de dos mil veintidós.

Vistos por esta Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, los autos del procedimiento ordinario número 381/2020, habiéndose interpuesto recurso contencioso administrativo por la Procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Rosario Rodríguez Ramírez en nombre y representación de la entidad "RODACAL BEYEM SL." contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Castilla La Mancha de fecha 3-6-2020 recaída en el expediente NUM000.

Ha comparecido como demandada la Administración del Estado, asistida por su propio cuerpo de letrados.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

- Por la parte actora se interpuso recurso contencioso-administrativo fechado a 5-8-20, acordándose mediante Decreto su admisión a trámite como procedimiento ordinario y la reclamación del expediente administrativo.

#### **Segundo.**

- En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda a fecha 11-12-20, en la que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando se dictara sentencia estimatoria.

#### **Tercero.**

- Por la Abogacía del Estado se contestó a la demanda en escrito fechado a 23-12-2020, en la que tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo, confirmándose la resolución administrativa impugnada, con expresa condena en costas a la parte actora.

#### **Cuarto.**

- La cuantía del recurso ha sido fijada por Decreto en la cuantía de 10.656,10 euros.

No fue solicitado la apertura de periodo probatorio, ni instada vista o la presentación de conclusiones, siendo fijado señalamiento para su deliberación votación y fallo del recurso en fecha 26-10-22, siendo ponente del presente recurso el Ilmo. Sr. D. Fernando Barcia González, quien expresa el parecer de la Sala.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.** *Resolución impugnada y pretensiones de las partes.*

A). - Resolución administrativa impugnada:

La resolución del Tribunal Económico Administrativo de Castilla La Mancha de fecha 3-6-2020 recaída en el expediente NUM000, advirtiendo, como la misma era estimatoria parcial (anulando las sanciones impuestas), y en consecuencia, elevándose a sede de recurso contencioso administrativo, el extremo referente a la liquidación tributaria.

B). - Pretensión del demandante:

La anulación de la resolución objeto de la presente demanda, y con ello la liquidación de la que trae origen.

C). - Antecedentes en vía administrativa:

La resolución impugnada emitida por el Tribunal Económico Administrativo de Castilla La Mancha, parte de varias reclamaciones acumuladas dirigidas contra los acuerdos de liquidación y de sanción adoptados en su día por la oficina de gestión tributaria de la Delegación de Albacete y notificados en 29-11-16 y 24-2-17. En su día fue desarrollado procedimiento de comprobación limitada, emitiendo liquidación provisional del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2015, con un total a ingresar de 10.656,1 euros, procediéndose a minorar las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Título VIII, Capítulo I, de la Ley 37/1.992.

D). - Motivos de impugnación del recurrente:

En el escrito de la demanda rectora, se alude a la falta de motivación suficiente de la resolución impugnada, como a la incongruencia omisiva de la misma.

E). - Oposición formulada por la Administración del Estado:

Expone como en cuanto a la liquidación, la cuestión que se suscita es si el interesado tiene derecho a la deducción del 100% del importe del IVA soportado en las facturas del renting de unos vehículos automóvil de lujo, un Lexus. El interesado dice que los vehículos automóviles son vehículos destinados por la empresa con carácter exclusivo a sus agentes comerciales que solo los usan para actividad de representación comercial y promoción de ventas de la empresa, por lo que opera la presunción legal de afección al 100% establecida en el artículo 95. Tres, 2ª, e) de la ley del impuesto, 37/1.992.

Procede en primer lugar fijar el concepto de representante o agente comercial a efectos de la norma debatida, el artículo 95.Tres, 2ª, e) de la Ley 37/1992. La Sentencia del TSJ de Galicia, nº 743/2013, de 13 de noviembre, Aranzadi JT 2014\254, dice que a estos efectos solo cabe entender por representante o agente de comercio al trabajador por cuenta propia que se dedica profesionalmente a la promoción y venta de los productos o servicios de un tercero. Por tanto, no es de aplicación al presente caso la presunción de afección total, puesto que no estamos ante vehículos adquiridos por agentes comerciales independientes, trabajadores por cuenta propia, sujetos pasivos del impuesto, sino ante vehículos de lujo adquiridos por una sociedad que dice que los vehículos están destinados a unos empleados suyos, trabajadores por cuenta ajena, que se dedican a la promoción de la venta de los productos de la empresa. Esta Sala tiene declarado en un caso en que se discutía si procedía la aplicación de la presunción de afección total a un vehículo adquirido precisamente por autónomo sujeto pasivo del impuesto, declara que para la aplicación de la presunción de afección total no basta la alegación, sino que se ha de probar que en efecto esos vehículos están destinados a la actividad profesional de los agentes comerciales y que el sujeto pasivo se dedica efectivamente a la actividad de agente comercial. Es el caso resuelto por la Sentencia nº 509/2018, de 9 de noviembre, Sección 2ª, autos nº 2165/2017.

En definitiva, en aplicación de la doctrina transcrita no procede la aplicación de la presunción de afección del 100%, ya que no estamos ante vehículos usados por agentes comerciales, sino ante vehículos de lujo de una sociedad que en parte los usa para que sus viajantes visiten a sus clientas, y el actor no acredita la afección exclusiva. En relación con la adecuación de derecho de la Unión Europea de la limitación de la deducción del 50% de las cuotas salvo que el sujeto pasivo demuestre la afección exclusiva, es una cuestión que ha sido analizada y resuelta desfavorablemente para la actora por el Tribunal Supremo en reciente Sentencia 76/2019, de 29 de enero, Aranzadi RJ 2019\265, que se da aquí por reproducida.

**Segundo. Fondo del asunto.**

A). - Exposición del motivo de impugnación:

La Resolución aquí recurrida no respondió a las alegaciones que la recurrente efectuó en su día al Tribunal "ad quo", lo que ya constituye de por sí uno de los fundamentos del presente recurso, esto es, la incongruencia omisiva en que incurre el Tribunal Regional en la resolución objeto de este recurso. En resumen, la normativa y numerosas Sentencias y Resoluciones que se han pronunciado al respecto, establecen, respecto a la presunción aquí controvertida, que se presume la afectación del 100 por 100 en el caso de vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los agentes comerciales, y en este sentido constan en el expediente las nóminas de los agentes comerciales que utilizaban los vehículos en sus desplazamientos, así como reportaje fotográfico de los vehículos rotulados por la empresa, lo cual acredita lo exigido por la normativa para admitirse como afectados al 100 por 100 a la actividad de la entidad recurrente. Junto a lo anterior, solicitamos de ese Tribunal Superior de

Justicia, se pronuncie, ya que no lo hizo el Tribunal Regional, sobre cómo afecta la presunción "iuris tantum" aquí cuestionada, a la absoluta falta de prueba o indicio por parte de la Administración Tributaria en contra de lo acreditado por la actora, y que, en opinión de esta parte, provoca la absoluta falta de motivación no solo de la resolución aquí recurrida, sino también de la liquidación de la que trae origen.

## B). - Resoluciones en vía administrativa:

En el Acuerdo de liquidación en sede tributaria se manifestó sobre el particular:

- "El artículo 95.Tres.2ª de la Ley 37/1992 , de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que, en relación con las limitaciones a la deducción del IVA soportado, '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 ciento'. Teniendo a estos efectos esta consideración los vehículos mixtos y los denominados todo terreno o tipo 'jeep'. Esta misma limitación al derecho a la deducción será de aplicación y según el apartado Cuatro de este mismo artículo, a los accesorios y piezas de recambio, combustible, carburantes y lubricantes, servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje, así como la rehabilitación, renovación y reparación de los mismos. Por ello no procede la deducción del 50% de las cuotas anotadas en el libro registro de facturas recibidas con número de orden 37, 38, 39 (...). No considerándose prueba suficiente que altere dicha presunción, ni las fotos de los vehículos ni las nóminas de trabajadores"

En el mismo sentido, en la resolución del órgano administrativo de revisión (TEAR), se fundamentó:

"En el presente caso, la declaración de la entidad de que los vehículos turismo son necesarios en la actividad de la empresa no satisface las exigencias derivadas de la carga de la prueba, puesto que lo que debe probarse no es la utilización del vehículo en la actividad, hecho que este Tribunal no pone en duda, sino su "utilización exclusiva" en la misma. Una cosa es que la recurrente precise estos vehículos para desarrollar su actividad, y por tal circunstancia la Ley le presume una afectación al 50%, y otra, que los vehículos estén afectos al 100% de dicha actividad, pues para considerarlo así es preciso probarlo, y las pruebas aportadas no evidencian un uso exclusivo en la actividad de la empresa. Consecuentemente, y desde esta perspectiva, hemos de concluir que las pruebas aportadas por el recurrente no han sido concluyentes, ni han conseguido acreditar la afectación exclusiva del vehículo a la actividad empresarial desarrollada por la entidad"

## C). - Resolución del motivo de impugnación:

La motivación del acto administrativo consiste en dejar constancia de las auténticas razones por las que la Administración adopta la decisión y tiene como fin permitir al destinatario poder enfrentarse y, en su caso, combatir, ese acto administrativo. Se trata de expresar los motivos que justifican el acto administrativo. El requisito de la motivación se traduce en que la Administración Pública exprese las razones de hecho y de derecho en las que el acto administrativo descansa: con este requisito se controla la causa del acto. ( STS de 12 de diciembre de 1997). Tiene un carácter finalístico que consiste en impedir "que el interesado se vea privado de los medios de defensa necesarios para impugnar la actuación de la Administración" ( STS de 7 de octubre de 1998). "Cumple, pues, la exigencia legal de explicar o exteriorizar el núcleo de la decisión administrativa y facilita, de este modo, el ulterior control jurisdiccional sobre el contenido del acto" ( STS de 20 de marzo de 2003). Tiene que ser concreta, lo que no se produce cuando "no existe en absoluto una justificación de la aplicación concreta de esos criterios al caso particular" ( STS de 23 de septiembre de 2008) y no se cumple con el requisito de motivación cuando se hacen "referencias imprecisas y genéricas sobre las consideraciones que han determinado" la resolución adoptada ( STS de 9 de julio de 2010). El vigente artículo 35 de la Ley 39/2015 establece la obligación de motivar, entre otros, los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos como aquellos que rechacen pruebas propuestas por los interesados.

En el caso de autos, se ha de tener muy presente el acervo probatorio aportado por la entidad recurrente en fase administrativa ante la propia Agencia Tributaria, siendo del siguiente tenor:

"Documentación que se aporta como prueba de los hechos manifestados.

- Fotografía de los vehículos, donde se comprueba que los vehículos están serigrafiado con el nombre comercial de la sociedad "RODACAL BEYEM", tanto en las puertas, maleteros, capos etc...
- Copia de la Nómina de los trabajadores que utilizan en exclusiva estos vehículos, donde se puede ver la categoría que representa en la sociedad "AGENTE COMERCIAL".
- Así mismo se pone a disposición de ese órgano de Gestión, las hojas de control de vehículos, que habitualmente lleva esta mercantil, donde se recogen las salidas y entradas del vehículo, donde se puede comprobar que es utilizado exclusivamente en el ejercicio de la actividad, pues el vehículo se retira y se utiliza únicamente los

días laborales y todos los fines de semana pernocta en las naves de la fábrica, hecho este conocido por esa Oficina Gestora, ya que fueron aportados en los expedientes que llevaron a cabo contra mi representada en los Ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 del IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, además de ser aportados a la Inspección de los tributos de carácter general realizada por la unidad de Grandes Empresas de la Delegación de Albacete, de los Ejercicios 2009 y 2010.

· Así mismo se pone a disposición de ese Órgano de Gestión, Pólizas de los seguros donde aparecen identificados entre otros datos, el nombre del conductor y la actividad que ocupa y el uso que se da al vehículo "servicios propios de la empresa".

De la transcripción de la fundamentación de las resoluciones en vía administrativa, tanto el acuerdo de liquidación como del propio TEAR, se comprueba como no existe un razonamiento expreso donde se razone de modo concreto sobre porque el acervo probatorio aportado por la entidad recurrente no es idóneo para probar el "uso exclusivo" de los vehículos, se realiza un resumen de la legislación de referencia como su interpretación, recalando la carga probatoria que recae sobre el sujeto pasivo, pero en el caso particular que nos ocupa, sí que por este se ha realizado ese despliegue probatorio, de modo, que resulta exigible (precisamente para poder articular su defensa e impugnación) conocer la motivación de la ponderación probatoria practicada por la administración, que no se expresa en la resolución impugnada, se emplean formulas genéricas como (así han sido subrayadas por este Tribunal): " Por ello no procede" y "las pruebas aportadas no evidencian". Dicho de otra manera, el administrado de la lectura de dichas resoluciones administrativas no puede tener cabal conocimiento sobre las razones por las que sus medios probatorios y comportamiento subsiguiente, no es idóneo a los efectos del citado artículo 95.Tres.2ª de la Ley 37/1992, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como bien indica la Sentencia nº 509/2018, de 9 de noviembre, Sección 2ª, de esta Sala:

"En este juego probatorio la Sala ha venido estableciendo que el sujeto pasivo debe aportar una demostración de la afectación, y, además, una apariencia suficiente de exclusividad ; y que será la Administración la que deba probar que esa apariencia no responde a la realidad."

Por todo ello, debe ser estimado el recurso interpuesto, acordando la anulación de la resolución administrativa objeto de impugnación, recordando como se interpuso recurso contencioso contra la resolución del TEAR en la parte que no estimaba la pretensión de la entidad recurrente, visto lo cual, resulta innecesario realizar otros pronunciamientos en relación al caso; y advirtiendo como por la estimación del recurso aquí resuelto, ello no supone el reconocimiento de la deducción del citado apartado e) del artículo 95.Tres.2º de la Ley del IVA en favor de la parte actora.

### **Tercero. Costas.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer las costas causadas en este procedimiento a la parte que ha visto rechazadas todas sus pretensiones, al no apreciarse que el caso presentara serias dudas de hecho o de derecho.

No obstante, a tenor del apartado tercero de dicho artículo 139 la imposición de las costas podrá ser «a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima» y la Sala considera procedente, atendida la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, limitar la cantidad que, por los conceptos de honorarios de Abogado, ha de satisfacer a la parte contraria la condenada al pago de las costas, hasta una cifra máxima total de dos mil euros (2.000), IVA excluido, atendida la complejidad media del asunto objeto de autos.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

### **FALLO**

ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo de los autos de procedimiento ordinario número 381/2020 interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Dª. Rosario Rodríguez Ramírez en nombre y representación de la entidad "RODACAL BEYEM SL." contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Castilla La Mancha de fecha 3-6-2020 recaída en el expediente NUM000, que anulamos en la parte que ha sido objeto de impugnación en sede contencioso-administrativa y con ello la liquidación de la que trae origen, todo ello con la imposición de las costas a la administración dentro del límite establecido en el último fundamento de derecho.

Cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la D.A.15ª de la LOPJ.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, una vez alcanzada la firmeza de la misma, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días, conforme previene la Ley y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** - Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Fernando Barcia González, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, doy fe.

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.