



Roj: **STSJ CL 2564/2019 - ECLI: ES:TSJCL:2019:2564**

Id Cendoj: **47186330012019100447**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valladolid**

Sección: **1**

Fecha: **14/05/2019**

Nº de Recurso: **922/2018**

Nº de Resolución: **722/2019**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

**VALLADOLID**

**SENTENCIA: 00722/2019**

Equipo/usuario: MMG

C/ ANGUSTIAS S/N

**N.I.G:** 47186 33 3 2018 0000770

**Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000922 /2018**

**Sobre:** ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

**De:** GAM PERITACIONES SL

**ABOGADO :** D. LEOPOLDO GANDARIAS CEBRIAN

**PROCURADOR :** Dña. PATRICIA NUÑEZ ARIAS

**Contra :** TEAR

**ABOGADO:** ABOGADO DEL ESTADO

**PROCURADOR**

**S E N T E N C I A núm. 722/19**

Illtmos. Sres.

Presidente.

Don Agustín Picón Palacio

Magistrados.

Doña María Antonia Lallana Duplá

Don Francisco Javier Pardo Muñoz y

Don Francisco Javier Zatarain y Valdemoro,

En la Ciudad de Valladolid a, catorce de mayo de dos mil diecinueve.

En el recurso contencioso-administrativo número 922/2018 interpuesto por la SOCIEDAD MERCANTIL GAM PERITACIONES, SL representado/a por el/la Procurador/a Sr./Sra. NUÑEZ ARIAS y defendido/a por el Letrado Sr./Sra. GANDARIAS CEBRIÁN contra la resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Valladolid, de 28.02.2018 desestimando la reclamación económico-administrativa núm. 24/1869/2016 formulada contra la liquidación provisional nº 2012CMP303M792200011Q del Jefe de la Dependencia de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ,por el concepto de IVA, 4 periodos impositivos de 2014,



que determinó una cantidad a ingresar de 4.870,53 € y frente a los acuerdos sancionadores con claves de liquidación núm. A2460017506003410(1T), con un importe a ingresar de 472,65 €, A2460017506003420(2T), con un importe a ingresar de 519,92 €, A2460017506003431 (3T), con un importe a ingresar de 443,88 €, y A2460017506003442(4T), con un importe a ingresar de 474,64 €; habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado en virtud de la representación que por ley ostenta.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 06.07.2018.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 03.10.2018 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando que " *Tenga por presentado este escrito, por formalizada la demanda en este recurso en tiempo y forma y, cuando sea procesalmente oportuno, dicte sentencia que declare contraria a Derecho la resolución directamente impugnada, así como las liquidaciones de las que trae causa* ".

**SEGUNDO**.- Se confirió traslado de la demanda por término legal a la administración demandada quien evacuó el trámite por medio de escrito de 04.12.2018 oponiéndose a lo pretendido en este recurso y solicitando la desestimación de la demanda sobre la base de los fundamentos jurídicos que el mencionado escrito contiene.

**TERCERO**.- Una vez fijada la cuantía, y no habiéndose recibido el pleito a prueba, se acordó la presentación de conclusiones escritas. Ultimado el trámite, quedaron los autos pendientes de declaración de conclusos para sentencia, lo que tuvo lugar por providencia de 03.05.2019, en la cual y de conformidad con lo previsto en los arts. 67 y 64 de la Ley 29/98 se señaló como día para Votación y Fallo el **10.05.2019** , lo que se efectuó.

Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

Es magistrado ponente de la presente sentencia el Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Zatarain y Valdemoro, quien expresa el parecer de esta Sala de lo Contencioso-administrativo.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO** .- **Resolución impugnada y posiciones de las partes.**

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 28.02.2018 desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 24/1869/2016 formulada contra la liquidación provisional nº 2012CMP303M792200011Q del Jefe de la Dependencia de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ,por el concepto de IVA, 4 periodos impositivos de 2014, que determinó una cantidad a ingresar de 4.870,53€ y frente a los acuerdos sancionadores con claves de liquidación núm. A2460017506003410(1T), con un importe a ingresar de 472,65€, A2460017506003420(2T), con un importe a ingresar de 519,92 €, A2460017506003431 (3T), con un importe a ingresar de 443,88€, y A2460017506003442(4T), con un importe a ingresar de 474,64€;. El acuerdo de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León rechazó el cálculo kilométrico realizado por la recurrente y, además, el tiempo invertido en desplazamientos aducido.

Frente a este acuerdo, la recurrente opone precisamente lo contrario; que sí ha acreditado esa afectación absoluta. Advierte que las cifras totales de kilómetros se corresponden con las peculiaridades de facturación de cada compañía de seguros y que el tiempo invertido en desplazamientos aducido por la actora se hizo a efectos meramente ilustrativos. Realiza nuevo cálculo de kilómetros que demuestra su afectación total.

La administración demandada, como es legalmente preceptivo ( art. 7 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas ), defiende la plena conformidad a derecho de la resolución impugnada reproduciendo a modo de contestación a la demanda los argumentos ya ofrecidos por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León y advirtiendo, a mayores de la naturaleza de **lujo del vehículo** en cuestión.

**SEGUNDO** .- Normativa aplicable.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente en relación con la cuestión hoy controvertida, en su art. 95 " *Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.*



...

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:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

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 "jeep".

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.

...

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

...

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

- 1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
- 2.º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- 3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
- 4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos. "

En interpretación de las reglas 2ª y 4ª del artículo 95.Tres, la reciente STS de 5 de febrero de 2018, recurso de casación 102/2016 , , señala lo siguiente: " Bajo la rúbrica "limitaciones del derecho a deducir", el artículo 95 de la Ley del IVA establece (i) una prohibición general (de deducción) cuando los bienes o servicios "no se afecten directa o indirectamente a la actividad empresarial o profesional", (ii) una presunción de "no afectación" de determinados bienes, derechos o servicios que concreta y (iii) una posibilidad -limitada- de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso "de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional".

En relación con este último supuesto, el apartado tercero del precepto se refiere expresamente a los **vehículos** automóviles y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, afirmando que los mismos "se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100", aunque respecto de otros **vehículos** (los utilizados para el transporte de mercancías, viajeros, servicios de enseñanza, ensayos o promoción de ventas, en desplazamientos de los comerciales y en servicios de vigilancia) la presunción se extiende a la proporción del 100 por 100.



El precepto que analizamos se completa con dos reglas: a) La obligada regularización de las deducciones "cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente"; b) La atribución al contribuyente de la carga de acreditar, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, "el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional".

Puede comprobarse sin especiales esfuerzos hermenéuticos que la norma transcrita prevé un derecho a la deducción de las cuotas soportadas, relacionadas con **vehículos** turismos, que se determina cuantitativamente en atención al grado efectivo de afectación de tales bienes a la actividad empresarial o profesional del interesado, al punto de que éste tendrá derecho a practicarse una deducción proporcional al concreto destino del bien a su giro o tráfico empresarial o profesional.

En otras palabras, el precepto que analizamos no determina a priori la deducción que corresponde por las cuotas soportadas en relación con estos **vehículos**, sino que condiciona el quantum de esa deducción a la completa acreditación del uso efectivo del **vehículo** en la actividad del profesional o del empresario, de suerte que el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir esas cuotas en proporción al grado de utilización del **vehículo** en su actividad.

El artículo 95.Tres incorpora, además, una regla de clara naturaleza probatoria: una presunción iuris tantum de afectación del **vehículo** en un 50 por 100, presunción que puede ser destruida no solo por el contribuyente (constatando -por cualquier medio de prueba admitido en derecho- un grado de utilización del bien superior a ese porcentaje), sino también por la Hacienda Pública (que habrá de probar cumplidamente, para imponer una menor deducción, que el grado de afectación es inferior al presumido por la ley).

Lo razonado hasta aquí nos permite extraer tres importantes consecuencias para la solución del litigio:

La primera, que la ley española no limita ex ante el derecho a deducir a una determinada proporción, ni niega la deducción cuando el grado de utilización del bien (en la actividad empresarial o profesional) sea inferior a un porcentaje específico o concreto.

La segunda, que la deducción que el legislador entiende procedente en todos los casos es la que responda "al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional", pues si se acredita (artículo 95.Tres, regla 3ª) que tal grado es distinto del 50 por 100 que se presume resulta forzoso proceder a la correspondiente regularización ("deberán regularizarse" las deducciones, señala expresamente esa regla).

La tercera, que la carga de acreditar un grado de afectación distinto al determinado por la presunción no solo se impone al contribuyente, sino a la Administración, pues ésta está legalmente obligada a regularizar la deducción derivada de la presunción cuando "se acredite" un porcentaje distinto a aquél".

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

En cualquier caso, no entendemos que la prueba de la verdadera utilización del **vehículo** en el giro empresarial sea "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... " .

**TERCERO** .- Proyección de la norma al caso concreto. Estimación del recurso.

La cuestión pues se centra en la deducibilidad de las cuotas por la adquisición y servicios del turismo BMW 520, matrícula .... RRM que el recurrente pretende en el 100% por estimar acreditada una afectación exclusiva



del **vehículo** a su actividad, mientras que la Inspección de los tributos limita la deducibilidad al 50% de las cuotas de adquisición, y al correlativo 50% de las cuotas por facturas de combustible y taller.

La posición negativa de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León se base en una divergencia en las cifras de kilómetros contempladas en las facturas respecto de las que se dicen recorridas por la actora y en el cálculo de tiempo que esa parte dijo permanecer en el **vehículo**, a lo que la defensa del Estado añade la naturaleza de **lujo** del **vehículo** utilizado.

Frente a tales elementos fácticos, la recurrente opone que, la realización del cálculo del hipotético tiempo que permanecía en el coche lo fue como el modo más coherente de demostrar que para poder prestar los servicios es necesario "pasarse la vida en el coche". Que en relación a la correspondencia entre los kilómetros facturados a las entidades aseguradoras y los kilómetros realmente recorridos, las diferencias tienen una explicación evidente que obedece a varias causas: 1º) que cada una de las compañías establece unos criterios propios de facturación en su relación con ella (Allianz incluye un importe fijo para cada peritación con independencia de los kilómetros que se recorran para prestar el servicio, Pelayo tiene dividida la provincia de León en diferentes zonas, estableciendo también un importe fijo para cada servicio prestado en función de la zona de la provincia en la que se encuentre el taller al que es necesario acudir para prestar el servicio, y Línea directa y otras establecen un radio mínimo con centro en León en la que los servicios a prestar no devengan remuneración alguna en concepto de desplazamiento, haciéndolo únicamente aquellos servicios que se encuentran fuera del radio previamente establecido), 2º) que todas las entidades aseguradoras, en el caso de que satisfagan algún importe en concepto de desplazamiento, lo hacen una única vez por expediente, sin perjuicio de que para poder efectuar la peritación haya que girar más de una visita al taller donde se encuentre depositado el **vehículo**, 3º) y que también puede suceder que en una visita a un único taller pueda llevarse a cabo más de una peritación para entidades aseguradoras distintas que podrían llegar a satisfacer honorarios por desplazamiento cada una de ellas, en caso de encontrarse dentro de los parámetros facturables. Finalmente opone que si se halla una media de kilómetros diarios recorridos (a partir de los datos contenidos en las facturas de taller) y las visitas realizadas, ambos datos kilométricos son congruentes.

Y es parecer de la Sala que asiste la razón a la recurrente, sobre la base de las siguientes consideraciones jurídicas:

La primera, que la defensa de la administración del Estado se ha limitado a reproducir a modo de contestación a la demanda, las consideraciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, dejando sin respuesta los argumentos impugnatorios esgrimidos por la defensa de la recurrente y arriba glosados, manteniendo entonces un significativo silencio, reiterado, además, en periodo de conclusiones.

La segunda, que la parte actora ha ofrecido un elemento y criterios de prueba suficientes. En primer lugar, por la acreditación de la posesión de un **vehículo** para sus actividades privadas, como es el Nissan Pathfinder. En segundo lugar por la acreditación de un muy elevado número de desplazamientos, con el correlativo elevado número de kilómetros recorridos con todo lo que esto conlleva. Tal acreditación se desprende de las facturas aportadas y no cuestionadas. El dato del tiempo que se dice permanecer en el **vehículo** se muestra como inverosímil pues aparte de haberse indicado a efectos óbiter dicta, parte de una velocidad media de 50 km/h, sin que se pueda afirmar que esa cifra es válida, sino significadamente menor.

La tercera razón; que la justificación dada por la defensa de la actora, en relación a la diferencia de los kilómetros facturados con los recorridos, como son los diferentes sistemas de abono de estos seguidos por parte de las compañías de seguros, como decimos no ha merecido el más mínimo comentario por la demandada, pero, además, analizadas las empresas donde se encontraban los **vehículos**, estas se encontraban en localidades cercanas, por zonas, que perfectamente casa con esa facturación zonal de los kilómetros que dice percibir. Obvio es decir que la defensa de la actora debería haber aportado los contratos para una mejor acreditación de esta afirmación, pero en todo caso se entiende lo suficientemente probada. Además, existen otras razones que justificarían esa diferencia, que ofrecen una lógica sólida, como eran que todas las entidades aseguradoras, en el caso de que satisfagan algún importe en concepto de desplazamiento, lo hacen una única vez por expediente, extremo argumentado pero no acreditado, pero que como mero argumento resulta verosímil. E igualmente, que también puede suceder que en una visita a un único taller pueda llevarse a cabo más de una peritación para entidades aseguradoras distintas que podrían llegar a satisfacer honorarios por desplazamiento cada una de ellas, en caso de encontrarse dentro de los parámetros facturables. Este argumento impugnatorio es esencial y deja sin efecto, en su totalidad, las consideraciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León.

La cuarta razón es igualmente evidente; si bien el **vehículo** BMW 520 es una berlina de **lujo**, no por ello queda invalidado como **vehículo** afecto. En el caso de prestación de una actividad profesional que requiere un muy



elevado nivel de kilometraje, la opción por un **vehículo** de fiabilidad y seguridad contrastada no se muestra como desproporcionada, aun cuando se trate de una berlina de **lujo**.

La quinta, que perfectamente el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León podría haber analizado más facturas y meses, resultando un poco exiguas sus consideraciones en relación con las facturas y periodos revisados.

Y la sexta y última, que la nueva argumentación, desconocida de nuevo por la demandada es sólida. Y así, obtenida una media de kilómetros diaria (a partir de los datos de kilometraje contenidos en las facturas emitidas por el taller donde éste pasa sus revisiones periódicas, divididos por el tiempo que tales facturas abarcan) y puesta en relación con los desplazamientos habidos en julio, nótese que el cálculo realizado ha sido verosímil, excluyendo desplazamientos en la misma localidad o limitándolos, así como festivos), la ponderación de cifras es significadamente válida.

Debe pues estimarse el recurso sin que sea necesario analizar la procedencia de la imposición de las sanciones dada la dependencia causal de estas respecto de la liquidación anulada.

**ÚLTIMO.-** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA , en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, procede la imposición de costas a la parte que ha visto rechazadas todas sus pretensiones, que se limitan a 1.000€.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA .

Vistos los artículos precedentes y demás de pertinente aplicación, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en nombre de S.M. el Rey y por la autoridad que le confiere el Pueblo Español dicta el siguiente

## FALLO

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo nº 563/2018 interpuesto por la SOCIEDAD MERCANTIL GAM PERITACIONES, SL contra la resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Valladolid, de 28.02.2018 desestimando la reclamación económico-administrativa núm. 24/1869/2016 formulada contra la liquidación provisional nº 2012CMP303M792200011Q del Jefe de la Dependencia de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ,por el concepto de IVA, 4 periodos impositivos de 2014, que determinó una cantidad a ingresar de 4.870,53 € y frente a los acuerdos sancionadores con claves de liquidación núm. A2460017506003410(1T), con un importe a ingresar de 472,65 €, A2460017506003420(2T), con un importe a ingresar de 519,92 €, A2460017506003431 (3T), con un importe a ingresar de 443,88 €, y A2460017506003442(4T), con un importe a ingresar de 474,64 €; por no ser conforme a derecho, con imposición de costas procesales a la administración demandada del modo indicado.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA .

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