Posible fin a la presunción de afectación del 50 por 100 sobre la deducibilidad del IVA en los vehículos

Daniel Echegoyen Abogado del área de Derecho Fiscal
BROSETA

De todos es sabido que, en una gran parte de los procedimientos de comprobación e investigación por parte de la Agencia Tributaria, la deducibilidad de las cuotas de IVA por la adquisición o arrendamiento de vehículos suele ser un elemento susceptible de ser regularizado por la Administración.

La regla general en la deducibilidad del IVA soportado es que los empresarios o profesionales no pueden deducirse las cuotas soportadas de IVA por las adquisiciones de bienes y servicios que no se encuentren afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional.

Sin perjuicio de lo anterior, en la deducibilidad de los bienes de inversión, se establecen una serie de especialidades a tener en cuenta; así, la deducibilidad de las cuotas de IVA de la adquisición o arrendamiento de vehículos tienen un tratamiento especial en el artículo 95.Tres.2ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo a las limitaciones del derecho a deducir el IVA.

Dicho artículo prevé que en las cuotas soportadas de IVA por adquisición, importación y arrendamiento de vehículos se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100. La citada presunción es una presunción *"iuris tantum"* es decir, quien pretenda desvirtuarla corre con la carga de la prueba, de modo que si la Administración considera que la afectación es inferior al 50 por 100, recaerá en ella la carga de la prueba, mientras que si el obligado tributario considera que la afectación es superior al 50 por 100 será éste quien tiene la citada obligación de probar.

Normalmente, este precepto ha dado pie a la Administración a regularizar de forma automática la deducibilidad del IVA de los vehículos al admitir exclusivamente la deducción del 50 por 100 del IVA soportado, dejando al obligado tributario en la posición de acreditar una afectación superior, prueba que en ocasiones resulta ser prueba diabólica por su dificultad de acreditación. Esto es, viene a ser una "prerrogativa" que el legislador ha dado de manera generosa a la Administración y que ésta no suele desaprovechar en los procedimientos de comprobación.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencia de fecha 22 de septiembre de 2016 con número de recurso 2235/2012 ha manifestado que el artículo 95.Tres 2º LIVA, que establece la citada presunción de afectación (y por tanto de deducibilidad) del 50 por 100, es contrario a la normativa comunitaria, más concretamente al artículo 17 de la Sexta Directiva sobre el IVA.

Esta sentencia reconoce que es válida la deducción de la totalidad de la cuota soportada en la compra de un turismo afecto a la actividad del obligado tributario, siempre que dicha afectación sea efectiva, aunque lo fuere de manera parcial o limitada.

El TSJ de la Comunidad Valenciana basa el fallo en la aplicación directa de la Sexta Directiva, tal y como fue interpretada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 11 de julio de 1991, dictada en el caso Lennartz, (Asunto C/97/90). En dicho asunto se manifestó por el Tribunal Comunitario que únicamente se exige para la deducibilidad del 100 por 100 de las cuotas de IVA soportado

la efectiva afectación del vehículo a la actividad económica, por reducido que sea el porcentaje de utilización para fines empresariales o profesionales.

Adicionalmente en el caso Lennartz dice el Tribunal que "*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 artículo 17 de la Sexta Directiva.*"

Por tanto, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en aplicación del principio de primacía del Derecho comunitario, procede en su sentencia a aplicar la norma comunitaria en vez de la norma nacional contradictoria sin necesidad de tener que plantear una cuestión prejudicial.

De esta manera, se puede concluir de acuerdo con la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana que, para poder deducir íntegramente el IVA soportado en relación con los vehículos, no resulta necesario acreditar que la afectación de los vehículos a la actividad económica es exclusiva, ni siquiera superior al 50 por 100, como impone indirectamente el artículo 95.Tres.2ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que bastará con probar que el turismo está afecto aunque sea de forma parcial a dicha actividad.

Esta sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana estimativa de las pretensiones del contribuyente ha sido recientemente recurrida en recurso de casación por la Administración General del Estado y el Tribunal Supremo ha dictado Auto con número de recurso 223/2016 de fecha 26 de abril de 2017 admitiendo el asunto a casación.

Actualmente el Tribunal Supremo tiene la labor de resolver esta cuestión y determinar principalmente si el artículo 95.Tres.2ª de la Ley de IVA es o no contrario a derecho comunitario. Es muy probable que al ser una cuestión que afecta a derecho comunitario el propio Tribunal Supremo remita el asunto en forma de cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En cualquier caso es una buena ocasión para que el Alto Tribunal pueda determinar la procedencia de una presunción de afectación de los vehículos que a priori no parece tener un amparo legal en el derecho comunitario.

Desde mi punto de vista el caso presenta grandes similitudes al caso Lennartz, (Asunto C/97/90) previamente comentado y, donde el legislador comunitario no distingue, el legislador nacional tampoco debería hacerlo. Esto es, la deducibilidad del IVA no se puede supeditar a una serie de presunciones de afectación que acaban convirtiéndose en prerrogativas encubiertas de la Administración para poder regularizar cuotas de IVA de manera estandarizada.

El espíritu de la norma comunitaria, al igual que la propia redacción de la Sexta Directiva, no pretende que la deducibilidad del IVA en los vehículos recaiga en una presunción que límite el derecho a la deducción, sino que como bien manifestó el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, basta con que los bienes adquiridos se encuentren afectos a la actividad para que el derecho a la deducción sea del 100 por 100.

El porvenir del artículo 95.Tres.2ª de la Ley de IVA lo determinará el Tribunal Supremo en su recurso de casación, pero mientras tanto, esta acertada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana debería ser tenida muy en cuenta por todos aquellos obligados tributarios que se vean en la tesitura de ser regularizados por este motivo.