

## Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª. Comentario a la Sentencia de 19 de julio de 2018, rec. 4069/2017

**Ponente: Nicolás Antonio Maurandi Guillén**

### **IVA. Deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de vehículos. Presunción de afectación al 100%. Vehículos de representantes o agentes comerciales.**

El Tribunal Supremo determina que la presunción de afectación al 100% de los vehículos utilizados por representantes o agentes comerciales contemplada en el apartado e) del artículo 95. tres, regla 2ª, no limita su aplicación únicamente a los representantes o agentes comerciales que actúen como personal autónomo, sino que también se aplica cuando se trata de trabajadores por cuenta ajena. Y, a esta conclusión se llega por las siguientes razones: (i) La literalidad de la norma no exige que los representantes o agentes comerciales actúen como personal autónomo, (ii) la intención del Legislador ha sido la de aceptar esta presunción de afectación al 100% en los desplazamientos que conllevan las actividades comerciales y de representación, al entender que tienen carácter permanente (iii) la necesidad de esos desplazamientos permanentes en las tareas comerciales o de representación se plantea igual tanto si las mismas son realizadas por personal autónomo o por trabajadores por cuenta ajena, por lo que la distinción que la Administración trata de establecer no tiene justificación.

### **Fundamentos de derechos**

---

(...)

**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, único al que se refiere, o los que resultan aplicables al caso, los artículos 168 b) y 173.1 de la «Directiva IVA», sobre los que guarda silencio, no autorizan 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 vehículos con fundamento en lo que con anterioridad ha sido expuesto.

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».

Lo cual conduce a que, para determinar cuál debe ser en el actual caso litigioso ese «grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional»,

haya de tenerse en cuenta todo lo siguiente:

- 1.- La liquidación aquí controvertida adujo como justificación que había que estarse al cincuenta por ciento de afectación que presume la regla 2ª del apartado tres del artículo 95 de la LIVA , ya que no se había acreditado una afectación superior; y señaló a este respecto que el carácter de comerciales de los empleados encargados de los vehículos no permitía aplicar la afectación al cien por cien prevista en la letra e) del último párrafo de esa mencionada regla 2ª, porque dicha letra estaba referida solamente a quienes realizan la actividad como profesionales y no a los empleados de la propia empresa (lo que equivalía a circunscribir dicha mayor afectación a quienes realizan funciones de representación comercial como personal autónomo y no como trabajador por cuenta ajena).
- 2.- La fundamental alegación sobre la cuestión anterior desarrollada en la demanda formalizada en el proceso de instancia, en su hecho quinto, adujo que los únicos vehículos turismo de la empresa son utilizados por empleados del departamento comercial para la labor encomendada; que estos trabajadores, integrados en el departamento de ventas, tienen como única labor promover, negociar y concretar las operaciones mercantiles en nombre y por cuenta de la empresa; y que su carácter de representantes comerciales deriva de su actuación como eslabón entre la empresa CHOVI SL, industria de fabricación de salsas, y las empresas de distribución que finalmente las comercializan.

Añadiendo a lo anterior que las especiales características de los clientes de CHOVI SL, empresas del sector de distribución de alimentos con múltiples centros de venta en España y el extranjero, exige ejercer sobre tales clientes una labor permanente de gestión y venta, y esto permite deducir como lógica consecuencia que el vehículo es indispensable y necesario, incluso como oficina móvil, para dicha labor, sobre todo si se tiene en cuenta que CHOVI SL no dispone de sedes o delegaciones fuera de sus instalaciones ubicadas en Benifaio (Valencia).

- 3.- La Administración demandada, en su escrito de contestación presentado en dicho proceso de instancia, no combatió directamente esos hechos alegados en la demanda a los que acaba de hacerse referencia; y su principal oposición a la posibilidad de aceptar en los vehículos una afectación a la actividad empresarial del cien por cien consistió en reiterar, a estos efectos, la tesis seguida por la Administración tributaria, en el acto de liquidación, esto es, que la referencia a representantes o agentes comerciales en la letra e) incluida en el último párrafo de la regla 2ª del artículo 95.tres de la L/IVA venía referida a "profesionales que desarrollan esa actividad, no a empleados de la propia empresa".
- 4.- No puede ser acogida esta única oposición de la Administración demandada, al no ser de compartir esa interpretación que preconiza para la letra e) incluida en el último párrafo de la regla 2ª del artículo 95. tres de la L/IVA .

Así lo aconsejan estas principales razones: (i) una hermenéutica literal de esa tan repetida letra e) no justifica la solución defendida por la Administración, pues su texto gramatical no exige que los representantes o agentes comerciales a que se refiere actúen necesariamente como personal autónomo; (ii) para disipar la duda ha de acudirse, pues, a una interpretación teleológica, que tenga en cuenta que el propósito del legislador ha sido aceptar la presunción de una afectación del cien por cien en los desplazamientos que conllevan las actividades comerciales y de representación por entender que los mismos tienen un carácter permanente; y (iii) la necesidad de esos desplazamientos permanentes en las tareas comerciales o de representación se plantea por igual con independencia de que las mismas sean realizadas por personal autónomo o por trabajadores por cuenta ajena y, por ello, carece de justificación razonable esa diferenciación que ha sido establecida por la Administración.

La consecuencia de lo anterior es que lo procedente es estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia, al no ser ajustada a derecho la resolución allí impugnada en la que se redujo al 50% la deducción aplicable en el mes de diciembre del ejercicio 2010 a las cuotas de IVA soportadas relacionadas con los vehículos turismo adquiridos por la parte demandante.