



LA SANCIÓN DE LAS CONDUCTAS TÍPICAS DERIVADAS DE LA INDEBIDA DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO SOPORTADO EN LA ADQUISICIÓN DE LOS VEHÍCULOS AUTOMÓVILES DE TURISMO

Alfonso del Moral González

Inspector de Hacienda del Estado

Recibido: Febrero, 2022

Aceptado: Marzo, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.22.2.2>

RESUMEN

Las especiales reglas establecidas en el artículo 95.Tres de la Ley del IVA para la deducción del impuesto soportado en la adquisición de los vehículos automóviles de turismo, como bienes de uso mixto, han sido y son una permanente fuente de conflicto entre los sujetos pasivos y la Administración, por las imprecisiones de que adolece y las dificultades para probar el grado de afectación real a la actividad. Estas circunstancias determinan que la apreciación de la existencia de culpabilidad, a los efectos de sancionar la minoración del IVA deducido por la no aceptación del porcentaje de afectación declarado por el sujeto pasivo, se vea especialmente limitada y, por el contrario, prevalezcan los casos de ausencia de responsabilidad por infracción tributaria.

Palabras clave: vehículos automóviles de turismo, prueba del grado de afectación, causas de exclusion de la responsabilidad por infracción tributaria.

ADMINISTRATIVE SANCTIONS RESULTING FROM THE IMPROCEDENT DEDUCTION OF INPUT VALUE ADDED TAX AT INCURRED ON THE PURCHASE OF PRIVATE MOTOR VEHICLES

Alfonso del Moral González

ABSTRACT

The special rules established in article 95. Three of the Spanish VAT Law for the deduction of input tax on the purchase of private motor vehicles, as mixed-use goods, have been and are still a permanent source of conflict between taxpayers and the Administration, due to the inaccuracy and difficulties in proving the degrees of real impact on the activity. Those circumstances provoke that the evaluation of guilt for the purpose of sanctioning the reduction of deducted VAT on account of the non acceptance of the percentage of allocation declared by the taxable person, is particularly limited and, on the contrary, cases of absence of guilt for tax infringement prevail.

Keywords: private motor vehicles, proof of the percentage of use for purposes of the taxable person's business, causes of exclusion of liability for tax infringement.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LAS CONDUCTAS TÍPICAS DERIVADAS DE LA INDEBIDA DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO SOPORTADO EN LA ADQUISICIÓN DE UN VEHÍCULO AUTOMÓVIL DE TURISMO. 3. LA APRECIACIÓN DE RESPONSABILIDAD Y LA POSIBLE CONCURRENCIA DE CAUSAS DE EXCLUSIÓN. 3.1. Cuestiones generales. 3.2. La interpretación razonable del artículo 95.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. 3.3. Responsabilidad en los casos de discrepancias en la suficiencia de la prueba del grado de afectación. 4. LA CALIFICACIÓN DE ESTAS CONDUCTAS INFRACTORAS COMO GRAVES O MUY GRAVES. 4.1. Ocultación. 4.2. Medios fraudulentos. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA. DOCUMENTOS.

1. INTRODUCCIÓN

En el sistema de IVA consagrado en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (1), la deducción del impuesto soportado por los empresarios o profesionales adquirentes de los bienes y servicios constituye la pieza fundamental para que solo se grave el valor añadido en cada una de las fases de producción o comercialización, así como en el mecanismo a través del cual se consigue su neutralidad. Esta posibilidad de recuperar el IVA se manifiesta tanto a través del ejercicio del derecho a la deducción como solicitando la devolución del impuesto soportado y satisfecho a la Hacienda Pública, vía esta última prevista en la normativa comunitaria e interna para los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en el que ha sido soportado.

A este doble mecanismo de recuperación del impuesto se refiere el Documento de Directrices Internacionales sobre el IVA de la OCDE (2021: 18), al señalar que «la carga del impuesto sobre el valor agregado en sí no debe recaer en las empresas obligadas fiscalmente, a menos que la legislación así lo disponga expresamente». Las excepciones a esa posibilidad de recuperación –que en palabras de Martínez Muñoz (2010: 147) constituye «el elemento nuclear del IVA»– tienen lugar fundamentalmente en relación con las exenciones en operaciones interiores, así como con las limitaciones y exclusiones del derecho a la deducción. Estas segundas las vincula el citado Documento (2021: 18) al hecho de que el impuesto soportado esté «relacionado con adquisiciones no utilizadas enteramente para el desempeño de la actividad empresarial sujeta al gravamen». Es decir, entre otras, con las adquisiciones de bienes calificados de uso mixto.

El artículo 176 de la Directiva IVA prevé el establecimiento por el Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, de aquellos gastos cuyo IVA no sea deducible, excluyéndose, en todo caso, los que no tengan carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. Pero, a pesar de los diversos intentos realizados por

(1) DOUE L 347, de 11 de diciembre de 2006. En adelante Directiva IVA.

la Comisión (2), seguramente esa exigencia de unanimidad ha impedido el establecimiento de un régimen común en esta materia, como así señala Macarro Osuna (2016: 38). Por ello opera lo establecido en el párrafo segundo del mismo artículo 176, es decir, que hasta tanto no exista esa lista única los Estados miembros pueden mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros adheridos a la Comunidad con posterioridad, las vigentes en el momento de su adhesión. Pero, aunque cada Estado mantiene su particular lista de limitaciones y exclusiones (3), hay un punto en el que casi la práctica totalidad de las legislaciones vienen a coincidir, como es en el de la inclusión dentro de aquellas, y en mayor o menor medida, del IVA soportado en la adquisición de vehículos automóviles de turismo o como consecuencia de su utilización.

Entre las alternativas que establece el TJUE (4) para la afectación de dichos bienes de uso mixto y, por tanto, para la posible deducción del IVA soportado en su adquisición, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (5) sigue el criterio de que el sujeto pasivo puede hacerlo por la parte de utilización empresarial o profesional efectiva. En este caso, la parte del bien sustraída a dicho patrimonio profesional no forma parte de los bienes de la empresa y no va a estar incluida en el ámbito de aplicación del sistema de IVA, permitiendo así en los apartados Tres y Cuatro del artículo 95 (6) la deducción del IVA soportado en la adquisición de estos bienes de inversión de uso mixto «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».

No obstante, para los vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, así como determinadas adquisiciones de bienes y servicios vinculadas a su utilización, fija unas reglas especiales basadas en un sistema de presunciones *iuris tantum*. En concreto se establece respecto de estos una presunción de grado de afectación del 50 por 100 con carácter general y del 100 por 100 para determinados vehículos incluidos en una lista cerrada atendiendo al fin al que se destinan, permitiéndose que el sujeto pasivo acredite, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, un grado de utilización en la actividad empresarial o profesional superior a ese 50 por 100 presumido con carácter general, o que la Administración sea la que pruebe que la afectación real es

(2) Estos se llevaron a cabo estando vigente la Sexta Directiva, 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (DOCE L 145 de 13/06/1977) puesto que esta previsión ya se contenía en el apartado 6 del artículo 17, pero sujeta a un plazo de cuatro años. A pesar de calificarse por Pérez Herrero (1997: 276) como de “situación transitoria de estabilidad normativa” fue ya incumplida al vencer aquel.

(3) Como apunta Ruiz de Velasco Punín (2009: 804), esta falta de armonización en las exclusiones del derecho a la deducción «están permitiendo una diversidad de legislaciones de los Estados miembros en esta materia».

(4) STJUE (Sala Segunda) de 16 de febrero de 2012, Asunto C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97, aunque la doctrina sentada ya se contenía en otras anteriores.

(5) BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992. En adelante LIVA.

(6) La vigente redacción de estos apartados fue introducida por el artículo 6 duodécimo de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1997.

inferior a la declarada por el sujeto pasivo, siempre con el límite indicado y en la medida en que exista cualquier grado de afectación por mínimo que sea.

Se trata de una solución que ha implicado, por un lado, sacrificar en gran medida el principio de neutralidad de Impuesto y, por otro, admitir en ocasiones una ventaja injustificada aunque legal por parte de los sujetos pasivos, en la medida en que, en base al mecanismo de las presunciones, en unos casos aquellos van a aceptar una deducción inferior a la que verdaderamente les correspondería para evitar la carga formal de acreditar la afectación real del vehículo y, en otros, van a disfrutar de un IVA deducible manifiestamente superior al derivado de la utilización real del vehículo en la actividad económica.

Es cierto que estas reglas especiales aplicables a los automóviles de turismo suponen un marco normativo relativamente razonable, habida cuenta de esa especie de maldición que siempre ha planeado sobre la fiscalidad de los automóviles de turismo o, como dice Yuste Jordán (2008: 185), «la alargada sombra de la sospecha» que los acompaña. Pero también lo es que la realidad de su aplicación ha demostrado que, aun siendo una normativa cargada de buenas intenciones, su efectividad para resolver el problema de la recuperación del IVA soportado en la adquisición de los vehículos automóviles de turismo ha sido escasa, al tratarse en puridad de un problema de prueba de la afectación real (7).

Así nos encontramos con que, por un lado, la prueba de los hechos para acreditar una afectación superior al 50 por 100 puede llegar en ocasiones a niveles de exigencia que la hagan imposible, pero también, por otro, con el empeño de muchos empresarios o profesionales de proceder a la deducción del 100 por 100 del IVA soportado como si tal condición de operador económico se mantuviese inamovible todas las horas de todos los días de cada ejercicio económico, no reconociendo nunca la realidad de un uso privado (8) o, en todo caso, entendiéndolo que si lo hay es totalmente anecdótico. El resultado es una permanente conflictividad que no ha dejado de generar una significativa cantidad de liquidaciones que terminan tanto en la vía económico-administrativa como en la jurisdiccional.

Y si los problemas que genera la deducción del IVA soportado en la adquisición o utilización de vehículos automóviles de turismo –sobre todo en la cuestión de la valoración de la prueba del grado de afectación a la actividad– son recurrentes, a ello se añade otro importante elemento de incertidumbre y controversia que es el referido al de la apreciación de la existencia de una conducta dolosa o culposa a efectos sancionadores como

(7) Esta dificultad estaba clara desde el principio de la implantación del IVA en España para algunos autores como Banacloche Pérez (1986: 15) que en una Ponencia del año 1986 y refiriéndose a la prueba de la utilización exclusiva del vehículo por los agentes comerciales en su profesión, señalaba que «como todo el mundo sabe, por su experiencia en el Impuesto sobre la Renta, esto es algo que debe decir una Ley y es algo que difícilmente se puede comprobar en la práctica».

(8) Un ejemplo de hasta dónde puede llegar ese empeño y aun cuando se refiere al IS, es el caso enjuiciado en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla y León de 13 de julio de 2020, ECLI: ES:TSJCL:2020:2550, donde se recurre la no admisión de la deducibilidad de la amortización de tres turismos a nombre de la Sociedad en la que el único empleado es el Administrador de la misma: dos Audi A-8 y un Porsche Cayenne 5.

consecuencia de la incorporación de ese IVA soportado como deducible en una cuantía superior a la considerada procedente por la Administración. Son los problemas que implica dicha apreciación los que van a ser objeto de tratamiento en el presente trabajo, siendo muchas de las consideraciones que se efectúan extensibles a supuestos más generales de posible sanción como consecuencia de la exclusión o reducción del IVA soportado declarado, más allá de un caso concreto que, en gran medida, no deja de ser la excusa para ello.

2. LAS CONDUCTAS TÍPICAS DERIVADAS DE LA INDEBIDA DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO SOPORTADO EN LA ADQUISICIÓN DE UN VEHÍCULO AUTOMÓVIL DE TURISMO

Dependiendo de las circunstancias que concurran en el período de liquidación mensual o trimestral en el que se ponga de manifiesto que el sujeto pasivo ha deducido un IVA soportado en la adquisición de un vehículo de turismo superior al procedente, en virtud del porcentaje real de afectación comprobado, las consecuencias a los efectos de que se produzca una conducta típica que pueda ser calificada como de infracción tributaria pueden ser distintas. Así nos podemos encontrar con la falta de ingreso prevista en el artículo 191, con una obtención o solicitud indebida de devoluciones de los artículos 193 y 194, o con una determinación a acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o de créditos tributarios aparentes del artículo 195; artículos todos ellos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (9).

Por otro lado, dados los términos en los que está redactada la regla 5ª del artículo 95.Tres de la LIVA, que por remisión al 95.Tres.3º entiende no afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, hay que plantearse si es posible la exclusión de ese IVA deducido por el mero hecho de la ausencia de registro, aun probándose por el sujeto pasivo la afectación real del vehículo automóvil de turismo. E inmediatamente cuál debería ser la conducta típica a apreciar en caso de basar una liquidación en dicha presunción: si las relacionadas en el párrafo anterior –vinculadas a incumplimientos de carácter material– o la prevista en el artículo 200 de la LGT por el incumplimiento formal de las obligaciones contables y registrales, bien porque se haya omitido el registro del vehículo automóvil de turismo en el libro registro de facturas recibidas o en el libro registro de bienes de inversión, bien porque haya un incumplimiento general de la obligación y no se lleven tales registros.

A primera vista la norma parecería estar consagrando una presunción *iuris et de iure* ante la que la posibilidad de acreditar la real afectación deviene inútil, puesto que, como indica López Molino (1998: 416), este tipo de presunciones «eliminan casi toda la actividad probatoria en la medida en que, aquello que se afirma a través de ellas resulta irrefutable e impiden al tiempo cualquier acción de prueba para el obligado tributario» (10).

(9) BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. En adelante LGT.

(10) Sin perjuicio de que, según indica después el propio López Molino (1998: 417), las limitaciones probatorias de estas presunciones «no significa ni que la misma pueda ser discrecionalmen-

Tal configuración no parece, sin embargo, coherente con el contexto en el que se enmarca el precepto, además de que entraría en flagrante contradicción con la Jurisprudencia Comunitaria a la que se hace referencia más adelante. Por ello, preguntándonos cuál sería la consecuencia en caso de invertir los términos de la aseveración, podemos encontrar su verdadera naturaleza. De esta forma, si es evidente que la mera contabilización no presupone la afectación (así lo dice además expresamente la regla 4ª del artículo 95.Tres de la LIVA) siendo necesaria una acreditación material, la mera ausencia de contabilización puede presuponer la falta de afectación, pero no la imposibilidad de probar por el sujeto pasivo que realmente lo esté. Lo que nos sitúa más bien ante una presunción *iuris tantum*.

Pero, independientemente de las disquisiciones sobre la naturaleza del precepto, no se puede olvidar respecto a la imposición de obligaciones formales en el IVA que, como determina el TJUE en el asunto C-188/09 (11), en relación a los artículos equivalentes de la Sexta Directiva, estas medidas «no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de percibir el Impuesto de manera exacta y de evitar el fraude. Por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA». En estas circunstancias un incumplimiento formal no permite a la Administración negar el derecho a la deducción «si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho».

Sobre las consecuencias de la falta de contabilización de las operaciones en virtud de la obligación establecida en el artículo 242 de la Directiva IVA, de «llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal», se ha pronunciado el TJUE. En un primer momento respecto de aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo es el destinatario de la entrega de bienes o prestaciones de servicios, es decir, cuando opera la inversión del sujeto pasivo (12). Su conclusión es que en estos casos –que denomina de autoliquidación– tal vulneración no puede privar del derecho a la deducción «si la Administración dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de la prestación de los servicios de que se trate», por lo que «no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho».

te empleada o no –no olvidemos que esta sigue siendo un instrumento probatorio– en el curso del procedimiento tributario por el órgano administrativo que lo incoa, ni siquiera que el administrado contribuyente esté imposibilitado para intentar emplear cuantos argumentos estime oportunos al efecto de impulsar al órgano administrativo para que no llegue a emplear la norma de presunción, por ejemplo, advirtiéndole de que la evidencia de los hechos contrastada con su realidad, es contraria al resultado del proceso deductivo que se alcanza con la aplicación de la norma de presunción. Antes bien, solo y cuando el órgano administrativo resuelva en aplicar la norma de presunción no será ya posible la contraprueba ya que la técnica de funcionamiento de la presunción absoluta así lo impide».

(11) STJUE (Sala Cuarta), de 29 de julio de 2010, asunto C-188/09, ECLI:EU:C:2010:454.

(12) STJUE (Sala Tercera) de 8 de mayo 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-96-07, ECLI:EU:C:2008:267.

Pero más relevante a nuestros efectos es, sin duda, la Sentencia posterior dictada en el asunto C-332/15 (13), que no se refiere a los casos de IVA autoliquidado sino a la deducibilidad del soportado procedente de otros empresarios o profesionales cuando la normativa nacional supedita aquella a que las facturas se hayan anotado en el registro correspondiente (14). El TJUE parte nuevamente del derecho a la deducción como principio fundamental del sistema común del IVA que garantiza la perfecta neutralidad, que no puede limitarse y se ejercita inmediatamente. Por ello dicha deducción debe admitirse si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Para el Tribunal «sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales». Siendo la denegación del derecho a la deducción para el Tribunal «una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho», es obligación de las autoridades tributarias competentes «acreditar de forma suficiente en derecho que se cumplen los datos objetivos que prueban la existencia de un fraude o de un abuso».

Si el TJUE únicamente admite negar la deducción del IVA soportado que no fue reflejado en los registros correspondientes en los casos de existencia de fraude o abuso, solo concurriendo estas circunstancias, cabría, en principio, apreciar la existencia de una infracción tributaria de las que sancionan un incumplimiento material, es decir, de los artículos 191, 193, 194, o 195 de la LGT. En ausencia de fraude o abuso habría que distinguir entre aquellos casos en que se acreditase adecuadamente la afectación declarada y aquellos otros en los que no se hiciese. Para los primeros no sería posible la sanción por un incumplimiento material, porque ni siquiera habría regularización que practicar, pero sí podríamos estar ante la conducta típica establecida en el artículo 200 de la LGT que sanciona, entre otros, los incumplimientos formales de omitir una operación en los libros y registros o de llevar estos. Para los segundos valdrían las consideraciones que se realizan a continuación.

3. LA APRECIACIÓN DE RESPONSABILIDAD Y LA POSIBLE CONCURRENCIA DE CAUSAS DE EXCLUSIÓN

3.1. Cuestiones generales

En los casos de deducción improcedente del IVA de un vehículo automóvil de turismo por falta de acreditación del grado de afectación declarado, a la necesidad de prueba para liquidar se añade la necesidad de prueba para sancionar. Pero mientras que para la primera cuestión y de acuerdo con lo establecido en el artículo 105.1 de la LGT la carga

(13) STJUE (Sala Séptima) de 28 de julio 2016, asunto C-332/15, ECLI:EU:C:2016:614.

(14) El litigio en este caso se plantea en relación con la normativa italiana, entendiéndose el órgano jurisdiccional remitente que dicha normativa italiana supedita el derecho a deducir al cumplimiento de las obligaciones formales relativas a la presentación de las correspondientes declaraciones en el momento en el que el sujeto pasivo invoca el crédito del IVA y a que las correspondientes facturas se hayan anotado en el registro previsto, con la consecuencia de que el sujeto pasivo, según el Tribunal, no tiene derecho a deducir el IVA soportado, incluso pagado, si no lo ha anotado debidamente.

probatoria corresponde al sujeto pasivo, en la medida en que pretenda una deducción superior al 50 por 100 (15), para la segunda, la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde en todo caso a la Administración tributaria. Porque como señala el TS (16) «no existe una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración».

Es evidente que en materia sancionadora no puede haber criterios fijos o, como dice Delgado Sancho (2011: 70), «criterios objetivos *a priori*». En cada caso deberán apreciarse las circunstancias determinantes de su procedencia, pero se puede intentar analizar la normativa aplicable y ver en la jurisprudencia de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia cuáles son las argumentaciones más habituales para considerar o no la existencia de una conducta infractora en estos casos, teniendo en cuenta que, en la realidad, no son muchos los que llegan a ellos por resultar anuladas las sanciones impuestas con bastante frecuencia en la vía económico-administrativa.

La LGT recoge en el artículo 179 el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias dejando fuera, en lo que atañe a los casos que estamos analizando, aquellas acciones u omisiones típicas en las que, sin embargo, se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Lo que puede tener lugar, entre otros, cuando el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, aspecto este en el que debemos centrar inicialmente nuestra atención.

A tal efecto podemos encontrar dos tipos de discrepancias entre el sujeto pasivo y la Administración: por un lado, las que implican una interpretación diferente del contenido y alcance del artículo 95.Tres de la LIVA y, por otro, las que se circunscriben a cada caso concreto y que están vinculadas a la discusión sobre si la falta de justificación del porcentaje de afectación declarado determinante de la liquidación se entiende que responde a una diferente valoración de los medios de prueba aportados o a una insuficiencia manifiesta y consciente por parte del sujeto pasivo.

3.2. La interpretación razonable del artículo 95.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

Sobre lo que supone una interpretación razonable de la norma –en este caso del artículo 95.Tres de la LIVA– entiende García Gómez (2002: 108-109) que «en última instancia serán los Tribunales de Justicia los que decidan sobre la razonabilidad de la interpretación mantenida por el obligado tributario, pues se trata de un concepto jurídico indeterminado», apuntando algunos criterios que puedan fundamentar la decisión: «novedad de la norma, la claridad y precisión con la que describe su contenido, su ambigüedad

(15) A la Administración le correspondería para reducir el porcentaje en aquellos casos en que se presume el 100 por 100 o cuando quiera minorar el 50 por 100 establecido con carácter general.

(16) SSTS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de abril 2016, ECLI: ES:TS:2016:1617 y de 14 de diciembre de 2016, ECLI: ES:TS:2016:5305.

dad, la dificultad de comprensión de los conceptos jurídicos que contiene en relación con sus eventuales destinatarios» o «si existe o no un desarrollo reglamentario de la misma».

Desde la entrada en vigor de la Ley 66/1997 ha pasado el tiempo suficiente como para que no podamos hablar de novedad del precepto y tampoco se puede decir que exista falta de claridad o precisión, —eso sí, circunscritas estas últimas al funcionamiento y alcance de las presunciones establecidas (17)— ni ambigüedad. Por ello a estas alturas es difícil encontrar diferentes interpretaciones de la norma basadas en los criterios vistos. No sucede lo mismo con lo que es la comprensión de los conceptos jurídicos que contiene y es evidente que hay una ausencia de desarrollo reglamentario en esta materia de los bienes de uso mixto.

No obstante, la doctrina también vincula la falta de claridad de la norma a la existencia de jurisprudencia contradictoria o al planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto de ella, como apunta López López (2009: 250-251), supuestos estos que están cerca del problema que se planteó con ocasión del criterio adoptado por el TSJ de Valencia en numerosas sentencias (18), en el sentido de que no era necesario acreditar la afectación del vehículo al 100 por 100 por ser un exceso de nuestro artículo 95. Tres respecto de lo establecido en la Directiva IVA. Solo entendiendo su falta de claridad en el sentido señalado puede hablarse en estos casos de un supuesto de interpretación razonable de la norma, al determinar la Sala de Valencia la no aplicación de lo preceptuado en ella por entender que no se adecuaba a la norma comunitaria, acudiendo así al principio de primacía del Derecho europeo sobre el Derecho nacional (19).

Finalmente, el Tribunal Supremo (20) ha zanjado la cuestión en el sentido de considerar que el artículo «95. Tres, reglas 2a y 4a, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no se opone a lo dispuesto en los artículos 168 a) y 173.1 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del

(17) Así lo considera la AN en un caso de minoración del porcentaje de afectación del 100 al 50 por 100 al entender «que se trata de una norma clara, que no ofrece dudas en su interpretación». SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 29 de abril de 2019, ECLI:ES:AN:2019:1840.

(18) Entre otras, las STS de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 14 de abril 2010, ECLI: ES:TSJCV:2010:2660; de 28 de octubre de 2010, ECLI: ES:TSJCV:2010:7254; de 15 de marzo de 2011, ECLI: ES:TSJCV:2011:1498; de 14 de noviembre de 2014, ECLI: ES:TSJCV:2014:8361; de 24 de abril de 2013, ECLI:ES:TSJCV:2013:2259; de 17 de abril de 2013, ECLI: ES:TSJCV:2013:1519; de 29 de junio de 2017, ECLI: ES:TSJCV:2017:4578; de 19 de julio de 2017, ECLI: ES:TSJCV:2017:5279; de 19 de julio de 2017, ECLI: ES:TSJCV:2017:5662; y de 20 de noviembre de 2017, (ECLI:ES:TSJCV:2017:8641).

(19) El Tribunal Económico-Administrativo Central mantenía un criterio radicalmente opuesto al mantenido por el TSJ (Resolución 5662/2011/00/00, de 17 de junio de 2014) en el sentido de que la norma española era y es conforme a la comunitaria, puesto que la presunción establecida en el artículo 95 «no supone una restricción general del derecho a deducir en caso de uso profesional o empresarial limitado». El Tribunal Administrativo entiende que «el principio del que se parte es el contrario, permitir la deducción inmediata de las cuotas soportadas en la misma proporción en que el automóvil adquirido o utilizado esté afecto al ejercicio de la actividad gravada» y que, «por lo tanto, el principio de neutralidad se respeta escrupulosamente».

(20) Entre otras, STS de 19 de julio de 2018, ECLI: ES:TS:2018:2986 y STS de 26 de febrero de 2020, ECLI: ES:TS:2020:662.

impuesto sobre el valor añadido, a la vista de la doctrina que emana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». Pero la mera existencia de las numerosas sentencias dictadas en este sentido por el TSJ de Valencia bastaría entonces para tener que aceptar una posible interpretación razonable de la norma en todos aquellos sujetos pasivos que se deducían el 100 por 100 del IVA soportado en la adquisición del vehículo de turismo, al menos hasta que el criterio mantenido por la Sala es corregido o reconducido por el Tribunal Supremo y su interpretación de la norma se convierte en doctrina jurisprudencial. De hecho, la propia Sala de Valencia (21) así lo reconoce cuando, una vez que se pronuncia el TS, deja sin efecto una sanción derivada de haberse deducido indebidamente el 100 por 100 por la adquisición del vehículo por tratarse de una «razonable interpretación normativa» que «venía amparada por numerosas sentencias de esta Sala».

Otra posibilidad de discrepancia sobre el alcance de la norma, pero no con ese carácter genérico, la podemos encontrar en el sujeto pasivo que, conociendo perfectamente la norma que limita el derecho a la deducción respecto de los vehículos automóviles de turismo, entiende que determinados usos que hace de aquellos están dentro de lo que es el uso empresarial o profesional, siendo discrepante el juicio de la Administración tributaria al respecto. En este caso se puede hablar de dificultad en la comprensión de conceptos jurídicos vinculada a la ausencia de un adecuado desarrollo normativo.

El caso más relevante por su trascendencia es el de los desplazamientos desde el domicilio al lugar de trabajo y a la inversa. Se trata esta de una cuestión no exenta de polémica y no resuelta en modo alguno en la Ley o el Reglamento del IVA, la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos o del Tribunal Económico-Administrativo Central o por los criterios consagrados por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia o las Salas equivalentes de la Audiencia Nacional o del Tribunal Supremo.

Ni la LIVA ni su Reglamento hacen referencia alguna a esta cuestión que, sin embargo, sí aparece regulada en legislaciones de otros Estados de la UE, que de forma expresa entienden como no necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los gastos de desplazamiento entre el domicilio y el lugar de trabajo. Entre otros, tenemos los casos de Alemania (22) y Estonia (23), que se refieren a estos desplazamientos

(21) STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 3 de octubre de 2018, ECLI: ES:TSJCV:2018:4767.

(22) En Alemania se contiene en la Ley del Impuesto sobre la Renta al tratar el uso del vehículo de empresa como renta en especie. Sección 8 (2) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de 8 de octubre de 2009 (*Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 27 des Gesetzes vom 20. August 2021 (BGBl. I S. 3932) geändert worden ist*). [Fecha de consulta 27/02/2022. URL <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>].

(23) El artículo 30 (4-1) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 10 de diciembre de 2003 (*Käibemaksuseadus, Vastuvõetud 10.12.2003, RT I 2003, 82, 554*) se remite expresamente a lo dispuesto en la imposición personal, que lo regula en el artículo 48 (5-1) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Estonia, de 15 de diciembre de 1999 (*Tulumaksuseadus, Vastuvõetud 15.12.1999, RT I 1999, 101, 903*). [Fecha de consulta 10/01/2022. URL: [https://www.riigiteataja.ee/akt/KMS yhttps://www.riigiteataja.ee/akt/119112010007](https://www.riigiteataja.ee/akt/KMS_yhttps://www.riigiteataja.ee/akt/119112010007)].

en sus respectivas leyes sobre la renta, aunque la estona sí admite la naturaleza empresarial si no es posible para el empleado viajar en transporte público a un precio y con una duración razonable o si se trata de un discapacitado.

También lo hacen, estos en la propia normativa sobre el IVA, Finlandia (24), Holanda (25) y Bélgica (26), expresando el carácter privado de tales desplazamientos. No obstante, este último país sí admite la consideración de empresarial o profesional de los desplazamientos de los trabajadores desde sus domicilios a un punto de reunión que no se encuentra en la oficina central (o en un establecimiento del sujeto pasivo) y que, a partir de ahí, van juntos a un sitio específico. Lo que también es predicable al viaje entre el domicilio y la oficina central (o el establecimiento de un sujeto pasivo) que se realiza para recoger materiales y herramientas antes de dirigirse a un sitio específico. La Ley del IVA rumana (27) únicamente admite el carácter empresarial o profesional del transporte de empleados entre sus domicilios y el lugar de trabajo cuando existan dificultades obvias en el uso de otros medios de transporte apropiados o en el caso de falta de medios de transporte público.

Incomprensiblemente las consultas de la Dirección General de Tributos (28) eluden contestar a esta cuestión, tanto en relación a los gastos en el IRPF como en el IVA so-

(24) Artículo 114.2 Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 30 de diciembre de 1993 (*Arvonlisäverolaki, 1501/1993, 30/12/1993*). [Fecha de consulta 10/01/2022. URL: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>].

(25) Artículo 1º del Decreto sobre exclusión de la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 23 de septiembre de 1968 (*Besluit van 23 september 1968, tot vaststelling van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968*), de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 15.6 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 28 de junio de 1968 (*Wet van 28 juni 1968, op de omzetbelasting 1968*). No obstante, se admite si el transporte de los empleados se realiza en autobús en el marco de lo establecido en la Ley de Transporte de Pasajeros. También se admite si se lleva a cabo poniendo a disposición del trabajador una bicicleta cumpliendo determinadas condiciones. [Fecha de consulta 22/12/2021. URL: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002629/2020-01-01> y <https://maxius.nl/besluit-uitsluiting-aftrek-omzetbelasting-1968/artikel1/>].

(26) Artículo 45.2 del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 3 de junio de 1969 y Circular AG Fisc N° 36/2015 del Servicio Público Federal de Finanzas [*Taxe sur la Valeur Ajoutée, loi du 3 juillet 1969 (Moniteur.Belge, 17 juillet 1969)* y *Circulaire AGFisc N° 36/2015 (n° E.T.119.650) dd. 23.11.2015, Dispositions concernant le droit à déduction des biens d'investissement, et autres biens et services, à usage mixte. Révisions et autres régularisations relatives à la déduction de la TVA supportée en amont*], [Fecha de consulta 23/12/2021. URL: <https://juristax.eu/wp-content/uploads/2020/01/codetva2019-130.pdf> y <https://www.analyses-comptables.be/documents/pdf/circulaire-36-de-2015.pdf>].

(27) Artículo 298 del Título VII de la Ley núm. 227/2015 del Código Tributario y núm. 68.3 de la Norma Metodológica Sección a 2-a, Limitaciones especiales del derecho de deducción [*Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, Titul VII, Taxa pe valoarea adăugată (Monitorul Oficial nr. 688, din 10 septembrie)* y número 68 (4) de la *Normele Metodologice aprobate prin H.G. 1/2016, din 6 ianuarie 2016 de aplicare a Legii nr. 227/2015 (Monitorul Oficial nr 22, din 13 ianuarie 2016)*]. [Fecha de consulta 10/01/2022. URL: http://www.cdep.ro/pls/legis/legis_pck.http_act?ida=132408 y http://www.cdep.ro/pls/legis/legis_pck.lista_mof?idp=25348].

(28) Consultas DGT 2270-00, de 11 de diciembre de 2000, 0400-03; de 13 de marzo de 2003, 0590-03; de 29 de abril de 2003 y Consulta Vinculante V2520-18; de 18 de septiembre de 2018 en IRPF y Consulta DGT 2417/03, de 23 de diciembre de 2003 en IVA.

portado, a pesar de que las preguntas realizadas por los consultantes en algunos casos son claras en este sentido (29), realizando tan solo referencias genéricas al contenido del precepto. El Tribunal Económico Administrativo Central (30) hace mención a ello de forma tangencial, al señalar como indicativo del uso privado el que «la propia entidad reconoce en sus alegaciones que determinados trabajadores se desplazaron con los vehículos a sus domicilios». La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (31), al pronunciarse sobre el criterio para determinar el porcentaje de uso particular de los vehículos que constituye renta en especie, entiende que la disponibilidad para utilizarlos para fines particulares «ocurre siempre que el trabajador se encuentra fuera de su horario laboral», lo que podría ser indicativo del carácter no empresarial o profesional de los desplazamientos entre el domicilio y el lugar de trabajo. Para la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (32) estaríamos ante desplazamientos en tiempo de trabajo los realizados por trabajadores que, teniendo un centro de trabajo habitual, tengan necesidad de desplazarse a establecimientos o domicilios de terceros «y que vienen determinados por un deber impuesto por la empresa en atención a necesidades o conveniencias del servicio».

Citar finalmente el criterio sentado por el TJUE (33) en el caso *Fillibeck* cuando determina que un «transporte gratuito de trabajadores, efectuado por un empresario entre sus domicilios y su lugar de trabajo, con un vehículo afecto a la empresa, satisface, en principio, necesidades privadas de los trabajadores y, por tanto, sirve a fines ajenos a la empresa», que puede ser trasladable a los desplazamientos del propio empleador. Aunque matiza que ello no va a operar «cuando las necesidades de la empresa, habida cuenta de determinadas circunstancias particulares, tales como la dificultad de utilizar otros medios de transporte apropiados y los cambios de lugar de trabajo, aconsejan que el empresario efectúe el transporte de los trabajadores, en cuyo caso esta prestación no se realiza con fines ajenos a la empresa».

La imprecisión que emana de todas las resoluciones y sentencias mencionadas bastaría para entender que se trata de una cuestión no resuelta y, por tanto, susceptible de amparar una interpretación razonable de lo que debe entenderse por utilización del vehículo de turismo para la actividad empresarial o profesional. Por ello, en caso de que la Administración redujese el grado de afectación negando tal calificación al desplazamiento referido, difícilmente la regularización resultante podría servir de base a la incoación de un procedimiento sancionador.

(29) En la Consulta Vinculante V0235-20, de 4 de febrero de 2020, en relación con el IRPF, el consultante desarrolla la actividad empresarial de mantenimiento de máquinas industriales como autónomo dependiente de una empresa radicada en Santander, teniendo que desplazarse de lunes a viernes desde Lugo que es donde tiene su domicilio. En la Consulta Vinculante V2631-15, de 08/09/2015, esta sobre el IVA, se pregunta por un profesional sobre la utilización del vehículo para desplazarse al centro de trabajo. En ninguno de los dos casos hay respuesta alguna por el Centro Directivo.

(30) Resolución TEAC 00/02789/2014, de 22 de noviembre de 2017.

(31) SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 22 de julio de 2020, ECLI: ES:AN:2020:1870.

(32) STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 24 de junio de 1992, ECLI: ES:TS:1992:5068 y STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 28 de septiembre de 2000, ECLI: ES:TS:2000:6495.

(33) STJUE (Sala Quinta) de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491.

3.3. Responsabilidad en los casos de discrepancias en la suficiencia de la prueba del grado de afectación

Fuera de la discusión sobre el alcance de la norma a la luz de la Directiva IVA, que hay que entender solucionada a partir de los pronunciamientos del Alto tribunal, y de las diferencias que puntualmente pudiesen concurrir sobre el concepto de uso privado del vehículo, la fuente más habitual de discrepancias entre los sujetos pasivos y la Administración se centra en el segundo de los aspectos discutidos. Es decir, en la cuestión de la valoración de la suficiencia o razonabilidad de los elementos probatorios que exige la regla 4ª del apartado Tres del artículo 95 de la LIVA, aun cuando los tribunales en la mayor parte de los casos identifiquen ambas cuestiones. Se podría entender que estamos ante una causa de exención de responsabilidad en la que no existe realmente «conflicto interpretativo alguno», frase esta empleada por De Miguel Arias (2014: 64) para referirse a los errores de hecho de calificación o de subsunción.

Las sentencias que dejan sin efecto las sanciones derivadas de las conductas a las que nos referimos son numerosas y se basan fundamentalmente en tres presupuestos: la interpretación razonable de la norma equiparada a la suficiencia razonable de la prueba, el hecho de no haber ocultación alguna por parte del sujeto pasivo y a la ausencia de una conducta intencional ni siquiera en el grado mínimo de culpa de la simple negligencia.

El TSJ de Murcia (34) atiende en este sentido a los conceptos de interpretación razonable de la norma y ausencia de ocultación, entendiéndolo con carácter general que «en los supuestos de minoración de IVA deducido en la adquisición de vehículos de turismo ... se puede concluir que la conducta ... puede verse amparada por una interpretación razonable de la norma» no apreciándose la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, «pues si bien la interpretación que hace la actora puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, al ir acompañada de una declaración que no oculta nada, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria». Circunstancia esta que para el Tribunal trasciende el hecho de las circunstancias subjetivas que puedan rodear al obligado tributario [importancia de la empresa, experiencia, medios materiales o humanos o disposición de un asesoramiento fiscal específico (35)], porque lo que hay que ponderar es «si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables».

Más acertadamente –por atender a la ausencia de culpabilidad– el TSJ de Cataluña (36) considera manifiestamente insuficiente para sancionar la motivación que descansa «en un juicio de culpabilidad genérico que pone el acento ... en la consideración de

(34) STSJ Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 14 de octubre de 2019, ECLI: ES:TSJMU:2019:2055, de 16 de marzo de 2020, ECLI: ES:TSJMU:2020:650, de 16 de marzo de 2020, ECLI: ES:TSJMU:2020:653 y de 19 de mayo de 2021, ECLI: ES:TSJMU:2021:932.

(35) Según Doctrina jurisprudencial del TS. En este Sentido STS, de 22 de diciembre de 2016, ECLI: ES:TS:2016:5554.

(36) STSJ Cataluña, ECLI: ES:TSJMU:2020:653, de 29/01/2020, ECLI: ES:TSJCAT:2020:579, STSJ Cataluña, de 28/02/2020, ECLI: ES:TSJMU:2020:653, y STSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 10/06/2020, ECLI: ES:TSJCAT:2020:1223.

no entender suficientemente acreditada la afectación directa y exclusiva a la actividad económica o una afectación superior a la establecida legalmente en relación con los gastos relacionados con vehículo de turismo». Dicho de otro modo, «que la falta de prueba para acreditar documentalmente los gastos, no puede equipararse a una certeza sobre la realización de la conducta típica ... al no alcanzar la entidad bastante para considerar fuera de toda duda la existencia de una conducta intencional o dolosamente elusiva». En este mismo sentido se pronuncia el TSJ de Castilla la Mancha (37) al señalar que «la falta de prueba es determinante del giro de liquidación excluyendo el IVA soportado en relación a los gastos, pero no debe equipararse falta de prueba con ánimo o intención defraudatoria».

Por el contenido de las sentencias citadas parecería prácticamente imposible apreciar una conducta infractora en los casos en los que no se ha probado suficientemente la afectación superior al 50 por 100. Pero ello no tiene por qué ser necesariamente así. En relación al esfuerzo probatorio «se pueden dar conductas que oscilan entre la pasividad disfrazada bajo alegaciones genéricas y el esfuerzo de acreditación exhaustiva», como dice Colao Marín (2018: 140 y 138). No es igual en este sentido el que las pruebas en las que se basa el sujeto pasivo para la deducción sean consideradas insuficientes a que haya una ausencia total de elementos probatorios o que estos sean notablemente inapropiados y, por tanto, la ausencia de una mínima diligencia en su conducta. El citado autor también hace una consideración sobre el esfuerzo probatorio especialmente relevante en este punto, como es el que «cuando un sujeto ha de asumir la obligación de probar, sea por una atribución directa, o sea porque la facilidad probatoria le obliga, ha de asumir dicha conducta de forma diligente».

Respecto de la existencia del ánimo defraudador hay que tener en cuenta, por tanto, que, como entiende López López (2009: 209 y 210), lo determinante no es tanto el «indagar en la mente del sujeto activo para determinar su concurrencia», puesto que ello deviene imposible, como «los hechos objetivos a partir de los cuales pueda inferirse el obrar doloso del infractor». Así, en los dos casos citados de ausencia total de elementos probatorios o que estos sean inapropiados se podría entender que estamos ante una conducta sancionable, al menos como culposa en su menor grado de simple negligencia, entendida esta como una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma, aunque no exista un claro ánimo defraudador. Es lo determinado por la Sala de lo Contencioso del TSJ de Andalucía (38) cuando señala que, habida cuenta que el contribuyente no aportó prueba alguna justificativa de la deducción del 100 por 100, «no puede invocarse una posible interpretación razonable de la norma como causa de exculpación».

Además de en la ausencia total de elementos probatorios, la concurrencia de una conducta infractora podría basarse en la inexistencia de un conflicto razonable de interpretación sobre las pruebas aportadas, cuestión esta a la que se refiere la misma Sala

(37) STSJ Castilla-La Mancha, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 28/10/2019, ECLI: ES:TSJCLM:2019:2557.

(38) STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 10 de diciembre de 2018, ECLI: ES:TSJAND:2018:17681. En esta misma línea también la STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 13 de noviembre de 2018, ECLI: ES:TSJCV:2018:5999.

andaluza (39) para desestimar la pretensión de anulación de la sanción, debiendo valorarse «la propia explicación que de su conducta haga el sujeto». La imposición de sanción en estos casos es, por tanto, posible, pero sin olvidar que, en todo caso, para destruir la presunción de inocencia es preciso «que la condena sea precedida por una suficiente actividad probatoria de cargo» (40).

Se puede recoger, por último, el argumento señalado por el TSJ de Galicia (41) para entender sancionable la conducta consistente en la impropcedente deducción de los gastos –en este caso a los efectos del IRPF– del automóvil por no considerarse afectos al 100 por 100 por la actividad en la que se utilizaba. Se trata en este supuesto de que el contribuyente ya conocía el criterio de la Administración por una comprobación realizada respecto de un ejercicio anterior, sin que hubiese procedido a rectificar las declaraciones presentadas en los posteriores que ahora son objeto de comprobación y sin que se hubiese impugnado la primera liquidación que consideró la impropcedencia de la presunción de afectación exclusiva. Por ello concluye que no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma.

4. LA CALIFICACIÓN DE ESTAS CONDUCTAS INFRACTORAS COMO GRAVES O MUY GRAVES

Si complicado puede ser argumentar la existencia de una conducta infractora en estos casos, más aun lo puede ser calificar la infracción más allá de leve en ausencia de otras causas de regularización distintas de la indebida deducción del IVA soportado en la adquisición del vehículo de turismo, al requerir las graves la existencia de ocultación y las muy graves la utilización de medios fraudulentos.

4.1. Ocultación

Respecto de la ocultación del artículo 184.2 de la LGT señala Fortuny Zaforteza (2021: NM 6616) que «el fundamento de esta circunstancia determinante de la calificación de la infracción es la mayor gravedad en la conducta del que oculta datos a la Administración, así como el coste que supone para la Administración la investigación o averiguación de los datos no declarados» lo que aparentemente parece no concurrir cuando se deduce un IVA por importe superior al procedente por discrepancias en el porcentaje de afectación. No se trata este de un caso derivado de la ausencia de declaración, puesto que el ejercicio del derecho a la deducción se materializa presentándola. Tampoco se puede hablar de que la deducción del IVA del vehículo por importe superior al que la Administración considera procedente suponga incluir en la declaración hechos u operaciones inexisten-

(39) STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 13 de mayo de 2019, ECLI:ES:TSJAND:2019:12337.

(40) STSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 27septiembre de 2019, ECLI:ES:TSJCAT:2019:9947.

(41) STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 22 de octubre de 2020, ECLI:ES:TSJGAL:2020:6077.

tes, ni la omisión total o parcial de operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes u otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.

No obstante, en la descripción de conductas constitutivas de ocultación recogidas en el párrafo anterior se ha omitido de forma intencionada la también recogida en el precepto de incluir en la declaración hechos u operaciones con importes falsos, por ser la única respecto de la que podría plantearse su concurrencia en el caso de estas deducciones imprevistas. En una primera aproximación, y de acuerdo con el alcance que López López (2009: 214, 220 y 221) da a este precepto, tampoco parece factible apreciar la ocultación en estos casos, puesto que, para dicho autor, aun cuando «la definición de ocultación realizada por el legislador es tan extensa» que es difícil encontrar supuestos en los que la falta de ingreso se produzca sin su concurrencia, «en la redacción actual se excluyen otro tipo de elementos que ... no son hechos u operaciones propiamente» refiriéndose en particular a los porcentajes de deducción. De hecho, el TSJ de Asturias (42) se refiere al caso concreto en que la Administración no admite como deducible el IVA correspondiente al carburante y reparaciones de un vehículo de turismo utilizado por un profesional por la falta de justificación de su relación con la actividad ejercida, entendiendo que no cabe apreciar la existencia de ocultación «puesto que el contribuyente hizo constar en su declaración todos los datos necesarios para determinar la deuda tributaria».

Sin embargo, se puede entrar en el análisis de las circunstancias determinantes de la utilización de unos porcentajes de deducción superiores a los procedentes por parte del sujeto pasivo. Porque, como ya se indicó con anterioridad al hablar del esfuerzo probatorio, no es lo mismo que el grado de afectación se sustente sobre medios de prueba incompletos o discutibles a que haya una ausencia total de los mismos, a pesar de lo cual el sujeto pasivo haya incorporado un IVA a deducir en una proporción que no le corresponde. Esta ausencia de medios probatorios es el argumento esgrimido por el TEAR de Baleares (43) para entender la concurrencia de ocultación por la inclusión “voluntaria y consciente”, en una autoliquidación de IRPF y para el cálculo de una ganancia patrimonial, de un valor de adquisición superior al que realmente han podido justificar y acreditar. Y aunque no es un supuesto plenamente equiparable al que es objeto de nuestra controversia, se trata, sin duda, de una conducta en la que concurren ciertas similitudes.

Pero, siendo claro que la ausencia de medios probatorios, cuando la carga corresponde al sujeto pasivo, puede ser el fundamento de un comportamiento negligente o descuidado, no debería ser suficiente para dar el paso a ese comportamiento voluntario y doloso que corresponde a una infracción grave. Para ello sería necesario que, como dice el Tribunal Supremo (44), «el proceder del interesado est(é) guiado por la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería», hablando de una ocultación «consciente y deliberada». Lo que exige una motivación específica por parte de la Administración basada en la acreditación por ella de que, más allá de esa posible desidia del sujeto infractor, existió realmente una utilización privada

(42) STSJ Asturias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21 de octubre de 2004, ECLI:ES:TSJAS:2004:4873.

(43) Resolución del TEAR de Baleares 07/00611/2020/00/00, de 24 de noviembre de 2021.

(44) STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 22 de marzo de 2021, ECLI:ES:TS:2021:1141.

del vehículo que no deja lugar a dudas sobre el proceder contrario a lo establecido en la norma realizado de forma consciente (45).

4.2. Medios fraudulentos

Más difícil resulta imaginar la posibilidad de calificar como muy grave la infracción derivada de la deducción improcedente del IVA soportado por la adquisición o la utilización de un vehículo en base a las circunstancias que describe el artículo 184.3 de la LGT para apreciar la concurrencia de medios fraudulentos. Como tales tenemos las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros registros establecidos por la normativa tributaria, el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados y la utilización de personas o entidades interpuestas.

La primera de las conductas mencionadas debería vincularse necesariamente a las posibles anomalías en los libros registros de facturas recibidas y de bienes de inversión, al ser estos los que, entre otros, exige el artículo 63 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (46). Sin embargo, habiéndose incluido el IVA deducido en la declaración presentada y disponiendo el sujeto pasivo del documento justificativo del derecho a la deducción, como ya se indicó al hablar de la presunción de falta de afectación por ausencia de contabilización, difícilmente puede admitirse que el incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de los citados registros permitiera incluso la exclusión de la posibilidad de deducción, habida cuenta de la jurisprudencia comunitaria citada. Lo mismo puede argumentarse si la anomalía sustancial pretende basarse en la incorrecta llevanza de los registros de IVA por omisión en la contabilización de esa adquisición concreta en ellos. Por otro lado, es complicado imaginar el hecho de que la determinación por la Administración de la improcedencia de deducir un IVA soportado en la adquisición de un vehículo de turismo tuviese alguna relación con la llevanza de contabilidades distintas que no permitiesen conocer la verdadera situación de la empresa.

El posible empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados escaparía completamente de la conducta objeto de análisis, puesto que, de responder la indebida deducción del impuesto a la mera utilización de un documento de esta naturaleza, con ausencia de adquisición real de un vehículo, no estaríamos hablando de un problema de afectación y grado de afectación del bien de uso mixto, sino de otro tipo de conducta en la que la apreciación de la conducta infractora no admite tantas matizaciones. Lo mismo

(45) Podría ser el caso en el que, ante un sujeto pasivo que se deduce el 100 por 100 del IVA soportado y no justifica en modo alguno esa afectación plena, por la Administración se acreditasen circunstancias tales como un consumo desproporcionado de carburante habida cuenta de la actividad para la que supuestamente se emplea el vehículo o su circulación por lugares o en momentos difícilmente compatibles con un uso empresarial o profesional en base a los peajes VIA T satisfechos por el sujeto pasivo. Elementos probatorios como los mencionados, aunque para una liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, los podemos encontrar referidos en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid, de 20 de noviembre de 2017, ECLI: ES:TSJM:2017:12374.

(46) Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. BOE núm. 314, de 21 de diciembre de 1992.

puede decirse de la utilización de personas o entidades interpuestas, al ser una conducta completamente ajena al tema que nos ocupa.

5. CONCLUSIONES

La singularidad de las reglas especiales establecidas en el artículo 95.Tres de la LIVA, para la deducción del Impuesto soportado en la adquisición de los vehículos automóviles de turismo, entraña una dificultad añadida a la acreditación de la conducta dolosa o culposa que se exige con carácter general a la Administración para la imposición de una sanción tributaria cuando la conducta típica resulta de la reducción del IVA declarado como deducible.

Basándose el importe de la deducción a practicar –más allá de la presumida en la Ley– en el hecho de que el vehículo se utilice para fines de la actividad empresarial, nos encontramos con la ausencia de unas reglas que determinen qué se entiende por tal uso y, en sentido contrario, qué se entiende como uso para fines particulares. Esto confiere a la norma tal imprecisión que abre un amplio margen para una posible interpretación razonable de lo que incluyen ambos conceptos, dificultando la apreciación de responsabilidad en la conducta del sujeto pasivo.

A lo anterior se añaden las dificultades por parte de los empresarios o profesionales para probar razonablemente el verdadero grado de afectación de los vehículos a la actividad sin verse sometidos a una exhaustiva carga formal, teniendo en cuenta, además, el margen de apreciación del que disponen los órganos administrativos para valorar la suficiencia de la prueba.

Estas dos circunstancias dan lugar a que la sanción de las conductas derivadas de las regularizaciones por la minoración del IVA soportado deducible en la adquisición de estos bienes de uso mixto queda prácticamente limitada a aquellos casos en que hay una dejación, sino absoluta, al menos significativa de medios probatorios por parte del sujeto pasivo.

En el caso particular en que la regularización practicada derive de la presunción de no afectación por la ausencia de registro de la adquisición del vehículo automóvil de turismo o de la no llevanza de los registros obligatorios, la posible responsabilidad infractora tendría que referirse exclusivamente a la sanción formal establecida en el artículo 200 de la LGT, salvo que se acredite la concurrencia de fraude o abuso.

Señalar, por último, que, concurriendo responsabilidad en estos casos por la comisión de una infracción de carácter material, no va a ser posible la calificación de aquella como muy grave. No sucede lo mismo si de lo que se trata es de calificarla como grave, aunque con unas exigencias probatorias reforzadas a cargo de la Administración que la convierten en excepcional. Lo que nos lleva a concluir que la calificación habitual en estos supuestos tendrá el carácter de leve.

BIBLIOGRAFÍA

- Banacloche Pérez, J. (1986): “Los Profesionales”, en *Jornadas sobre el IVA, ponencias y cuestiones*, Delegación de Hacienda Especial de Madrid y Cámara de Comercio e Industria de Madrid, Madrid: 11-17.
- Colao Marín, P. A. (2018): *La prueba de la realidad de la operación que da lugar al gasto o a la deducción del IVA soportado*, Aranzadi, Cizur Menor.
- Delgado Sancho, C. D. (2011): “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 139: 59-77.
- De Miguel Arias, S. (2014): “La relevancia de la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de la responsabilidad por infracciones tributarias ante la presentación de autoliquidaciones erróneas”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 106: 53-78.
- Fortuny Zaforteza, M. (2021): “Infracciones y sanciones tributarias”, en *Memento Práctico Procedimientos Tributarios*, Francis Lefebvre, Madrid.
- García Gómez, A. J. (2002): *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid.
- López López, H. (2009): *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi, Cizur Menor.
- López Molino, A. M. (1998): *Régimen Jurídico de la Prueba en la aplicación de los tributos*, Aranzadi, Elcano.
- Macarro Osuna, J. M. (2016): “Exclusiones del derecho a la deducción en el IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, n.º 405: 55-94.
- Martínez Muñoz, Y. (2010): “El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, *Revista española de Derecho Financiero*: 147-192.
- Pérez Herrero, L. M^a. (1997): *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, CEDECS, Barcelona.
- Ruiz de Velasco Punín, C. (2009): “Limitaciones y exclusiones absolutas del derecho a la deducción en el IVA”, en C. Arranz de Andrés y M. Serna Vallejo (coords.): *Estudios de Derecho español y europeo*, Ediciones de la Universidad de Cantabria, Santander: 789-810.
- Yuste Jordán, A. (2008): “La deducción del IVA en los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales (a propósito de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de 5 de junio de 2008)”, *Revista Jurídica de Navarra*, enero-junio: 183-192

DOCUMENTOS

- Directrices Internacionales sobre IVA*, OECD Publishing, Paris [fecha de consulta 29/01/2022. URL: <https://doi.org/10.1787/9a6341e2-es>].