

Aplicación práctica de la deducibilidad de los gastos por la adquisición y utilización de vehículos, turismo y fiscalidad de la retribución en especie por el uso de los mismos.

Algunas cuestiones controvertidas y últimos pronunciamientos jurisprudenciales. 1ª parte



La fiscalidad de los vehículos turismo y asimilados derivada del uso y/o atribución de rentas en especie por la utilización para fines privativos o particulares de los mismos siempre ha sido uno de los asuntos más controvertidos en el ámbito tributario, ya que, por una parte, está el interés de los particulares en el uso de los referidos vehículos con una tributación mínima e incluso en algunos casos sin tributación alguna, y, por otro lado, nos encontramos con el legítimo derecho de la administración de gravar los hechos imposables que se producen tanto en la imposición directa (fundamentalmente IRPF e IS) como en la imposición indirecta, principalmente a través del IVA, en las operaciones, negocios y contratos que se producen tanto de manera implícita como explícita entre las empresas y sus trabajadores, socios o administradores de las mismas, así como en su caso por la propia utilización de los referidos vehículos tanto en el ámbito privado como en la actividad económica que realizan los empresarios individuales o autónomos.

Autor:

Antonio Martínez Alfonso

Doctor en Economía
Licenciado en Derecho
Técnico de Hacienda

También tenemos que señalar que el tratamiento y calificación fiscal que se da a estas operaciones es distinto y tiene singularidades específicas y propias en el IRPF, respecto del IS, así como en el IVA, que vamos a analizar seguidamente.

Los vehículos turismo en el IRPF

La deducción de los posibles gastos incurridos en la adquisición y utilización de los vehículos está condicionada a la **afectación exclusiva de los vehículos para la actividad económica del titular.**

Así, si el vehículo está totalmente afecto (cuestión que tendrá que probar y acreditar mediante la prueba o pruebas que considere oportunas el obligado tributario en el correspondiente procedimiento, puesto que es este quien pretende obtener el derecho), todos los gastos relacionados con el mismo serán fiscalmente deducibles.

Si no está totalmente afecto, no se puede deducir ningún gasto en relación al mismo.

La regla general la encontramos en el art. 29.2 de la Ley 35/2006, en el que dispone que cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate, pero en ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Y reglamentariamente, en el art. 22 del RIRPF se determinan las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica, entre los que excluye de forma expresa a

los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, por lo que en principio dichos vehículos NO están afectos a una actividad económica en la medida en que puedan ser susceptibles de utilización privativa aunque sea mínima, ya que en esos casos no hay afectación exclusiva a la actividad.

Inmediatamente, el RIRPF en el apartado 4 del artículo 22 establece una Regla especial de presunción de afectación al 100%, para los siguientes vehículos:

- *Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.*
- *Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.*
- *Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.*
- *Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales. (Estos están encuadrados en el epígrafe 511 o 599 del LAE, en la sección de actividades profesionales y también en su caso en el epígrafe 631 del LAE, de la sección de actividades empresariales. También resulta de aplicación a los representantes de comercio incluidos en el ámbito de aplicación del RD 1438/1985 de representantes de comercio-Agentes comerciales (BOE 15/08/1985), los cuales no estarán dados de alta en el LAE porque la relación con la empresa, es laboral y dependiente).*
- *Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.»*

Recordemos que a los efectos que estamos analizando, 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 todoterreno o tipo «jeep».

Por tanto, y como conclusión podemos afirmar que con carácter general los gastos (vía amortización) incurridos en la adquisición y utilización de los vehículos turismo serán deducibles única y exclusivamente si el vehículo en cuestión está afecto exclusivamente a la actividad económica realizada, cuestión esta que deberá ser objeto de minuciosa y acreditada prueba por el contribuyente, o bien cuando se trate de vehículos turismo que se presuman afectos por la ley al 100% según hemos visto.

Los vehículos turismo en el IVA

En relación con el IVA, el artículo 95 de la Ley 37/1992 establece que 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.

No obstante, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento (contratos de renting o de leasing mientras que no haya compromiso de la opción de compra) 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:

- Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- Los utilizados en la prestación de servicios

de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

- Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales. (Estos están encuadrados en el epígrafe 511 o 599 del IAE, en la sección de actividades profesionales y también en su caso en el epígrafe 631 del IAE, de la sección de actividades empresariales. También resulta de aplicación a los representantes de comercio incluidos en el ámbito de aplicación del RD 1438/1985 de representantes de comercio-Agentes comerciales (BOE 15/08/1985), los cuales no estarán dados de alta en el IAE porque la relación con la empresa, es laboral y dependiente).
- Los utilizados en servicios de vigilancia.

Como se puede apreciar, la relación de vehículos que se presumen afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100, es prácticamente idéntica a la que establece el artículo 22 del RIRPF.

Además, el artículo 95.4 de la Ley del IVA añade que 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 vehículos:

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

Es decir, los gastos anteriores siguen el mismo porcentaje de deducción que corresponda al vehículo.

También en este punto tenemos que citar la sentencia del Tribunal Supremo de 19/07/2018, en la que dispone que las cuotas de IVA soportado por los vehículos afectos a la actividad de agente comercial o representante tanto por personas físicas como por personas jurídicas pueden deducirse al 100%. Es decir, la presunción de afectación al 100% de vehículos de agentes comerciales o representantes opera tanto para profesionales que realizan esta actividad como para empleados por cuenta de empresas.

Según el Supremo, procede realizar 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 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. Carece de justificación razonable, por tanto, esa diferenciación establecida por la Administración.

Por otra parte, y en relación a los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, tenemos que señalar que el criterio de la DGT, según consulta V0706-11, es que por transporte de mercancías debe entenderse el transporte de bienes objeto de comercio (“género vendible”, “cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta”, “cosas adquiridas por la empresa y destinadas a la venta sin transformación”).

Así,

- De acuerdo con lo anterior, sólo los vehículos que tengan la consideración de vehículos mixtos de acuerdo con la legislación sobre Tráfico y Circulación de Vehículos y que se destinen efectivamente al transporte de mercancías, en los términos indicados, podrán beneficiarse de la presunción de la

afectación total al desarrollo de la actividad.

- Dicha consideración no es extensible a los vehículos mixtos que se usan para el transporte de materiales y herramientas de otras actividades empresariales, lo que determinará que sólo se presuma para los correspondientes vehículos la afectación a la actividad empresarial o profesional en el porcentaje del 50 por ciento, sin perjuicio de que el empresario o profesional pueda acreditar, por los medios admisibles en derecho, la afectación total que le permita deducir todo el importe de la cuota soportada en su adquisición.

En todo caso, será necesario que dichos vehículos estén integrados en el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, así como debidamente contabilizados e incluidos en los registros oficiales de la actividad desarrollada.

En consecuencia, las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por el empresario consultante por la adquisición de un vehículo automóvil, podrán ser objeto de deducción en un 50 por ciento, conforme a lo previsto en el artículo 95, apartado tres, regla 2ª de la Ley 37/92, cuando el consultante afecte el citado vehículo a su actividad empresarial.

No obstante, cuando se acredite un grado efectivo de utilización de dicho vehículo en el desarrollo de la actividad empresarial diferente del que se haya aplicado inicialmente, la deducción practicada deberá regularizarse conforme a lo previsto en la regla 3ª del apartado tres del citado artículo 95 de la Ley del Impuesto.