

Uno de los principales “caballos de batalla” del colectivo de aparejadores y otros profesionales, supone la afectación del vehículo a la actividad y las implicaciones fiscales que conlleva, ya que en muchas ocasiones supone un gasto importante en la adquisición del mismo, así como los gastos derivados del uso para la actividad, esto es combustible, peajes, mantenimiento, amortización, etc.

Los vehículos de turismo son elementos patrimoniales que se caracterizan por su elevado coste de adquisición, por su extendido uso entre la mayoría de los obligados tributarios, y por su alta polivalencia para ser usado tanto para fines empresariales como particulares. Estas circunstancias convierten a los vehículos de turismo en un punto conflictivo de cara a su deducción en el IRPF y en el IVA.

Como norma general, tanto la normativa del IRPF como la del IVA, vinculan la deducción de gastos o cuotas soportadas, con la obtención de ingresos o repercusión de cuotas. Es decir, en todo momento se pretende correlacionar el gasto con el ingreso en el IRPF, y la cuota deducida con la cuota devengada en el IVA. Es por ello que la normativa de IRPF define los elementos patrimoniales empresariales como aquellos que son necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos, y la normativa de IVA los configura como aquellos que se afectan directamente a la actividad económica.

La polémica surge con los vehículos de turismo utilizados en la actividad económica, pues debido a su alta versatilidad para ser usado tanto en funciones empresariales como en funciones particulares o privativas, resulta extremadamente difícil determinar, y sobre todo acreditar, qué parte de su coste corresponde a un gasto para la obtención de ingresos, y qué parte es el consumo final propio de un bien particular que se disfruta. Si a ello añadimos el alto coste que suele implicar su adquisición, y el generalizado uso que se hace de los turismos por parte de los ciudadanos, convierten a los vehículos de turismo en un asunto que no deja indiferente al legislador.

La solución adoptada por el legislador español no ha sido la misma para ambos impuestos. Mientras que en el IRPF se ha adoptado una fórmula rígida que vincula la deducibilidad del gasto al uso exclusivo del bien para fines empresariales; en el IVA se flexibiliza el régimen al permitir una deducción parcial del impuesto, estableciendo adicionalmente una presunción legal de afectación del bien para fines empresariales del 50%.

Pasamos a resumir las condiciones que debe cumplir el vehículo para poder deducir los gastos de adquisición y uso del vehículo afecto a la actividad, conforme al criterio de la administración tanto en el IVA, como las implicaciones a efectos del IRPF.

Deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA):

La actual regulación legal en materia del IVA determina la posibilidad de deducir el 100% del IVA en vehículos industriales afectos a la actividad, sin embargo para un vehículo turismo, se permite la deducción del 50% del IVA, tanto en la compra directa, como la adquisición a través de la financiación por Leasing o Renting.

Corresponde a la administración demostrar la afectación a efectos del IVA por debajo del 50%, siendo generalmente aceptado dicho porcentaje deducible, y corresponde al sujeto pasivo el demostrar la afectación plena del 100% o porcentaje superior al 50% para poder deducir las cuotas del IVA por encima del 50%, derivadas de la adquisición y uso profesional del vehículo turismo.

En relación con el régimen de deducciones en el IVA, el artículo 95 de la Ley del IVA señala 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 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:

- 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.
- 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%. No obstante, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 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.*

Lo dispuesto para los bienes de inversión 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 citados bienes de inversión:

- 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”.

Desde 1 de enero de 1998 la Ley del IVA establece, para los vehículos automóviles de turismo que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, una presunción legal de afectación de dichos vehículos a la citada actividad del 50%, salvo para los vehículos destinados a las finalidades específicas señalados en el mismo precepto, en que dicha presunción es del 100%. Sin lugar a dudas, esta no exigencia de «afectación exclusiva» constituye la diferencia más notable que presenta el régimen de deducción de los vehículos de turismo en el IVA respecto del IRPF.

Esta situación, es muy recurrente en casi todas las empresas y desarrollo de la actividad profesional por parte del colectivo, que cuentan con vehículos y tienen la dificultad para demostrar una afectación plena del mismo. No obstante, existe jurisprudencia que avala la deducción del 100% del IVA de un vehículo aunque su afectación a la actividad sea parcial.

El Tribunal Superior de Justicia de Valencia considera en una sentencia que es válido que los sujetos pasivos del Impuesto deduzcan la totalidad de la cuota soportada en la compra de un turismo afecto a su actividad, siempre que dicha afectación sea efectiva, aunque lo fuere de manera parcial o limitada.

La sentencia se apoya en una sentencia anterior del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 17 de julio de 1991, que estableció que un sujeto pasivo, que utiliza bienes necesarios para su actividad económica, tiene derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de dichos bienes, por reducido que sea el porcentaje de utilización para fines profesionales.

En todo este proceso, la administración tributaria, tanto desde las áreas de gestión e inspección como en el área de reclamaciones del Tribunal Económico Administrativo rechazan la deducibilidad del IVA en los vehículos al 100% si no se demuestra la afectación plena (es aceptado para taxis, ambulancias y para la actividad profesional de agente comercial en las que se presupone una afectación plena).

Para practicar la deducción es necesario que el vehículo esté afecto, al menos parcialmente, a la actividad profesional. En ese supuesto, se aplicará la deducción del 50% de la cuota soportada en su adquisición salvo que se pretendiera un grado de utilización superior (en cuyo caso deberá probarse por el interesado) o uno inferior (que deberá ser probado por la Administración) sin perjuicio de los supuestos citados anteriormente en que se presume que el grado de utilización es del 100%.

El demostrar la afectación plena supone el aportar pruebas y justificantes que determinen que dicho vehículo en ningún caso es usado con fines particulares, como puede ser el disponer de un parking en el despacho profesional, disponiendo de otro vehículo particular, así como demostrar con justificantes de desplazamientos reales realizados para la actividad profesional los kilómetros realizados corresponden exclusivamente a un uso exclusivo del vehículo para la actividad, lo que en numerosas ocasiones aportar dichas pruebas es arduo complejo.

No obstante, la supremacía del derecho comunitario sobre el nacional y el hecho de que las Directivas comunitarias son más proclives a salvaguardar el derecho a la deducción del IVA soportado que las leyes nacionales de cada Estado (sobre todo el español), nos hace pensar que dicha postura jurisprudencial se acabará imponiendo.

En el caso de que apliquemos una deducción completa de las cuotas del IVA en un vehículo, tendremos que apoyar nuestras reclamaciones en el caso de comprobación o inspección en esta jurisprudencia y esperar que antes o después se cambie la legislación nacional y se traslade la legislación comunitaria en materia de IVA.

Consulta DGT: Prueba en contrario (DGT V0636-05)

La presunción legal del 50% de afectación obliga a probar en contrario a quien pretenda acreditar un distinto grado de utilización en la actividad, tanto superior como inferior. En consecuencia, la consultante deberá probar un grado de utilización en la actividad empresarial superior al 50 por ciento si pretende la deducción que corresponda a esta mayor o exclusiva afectación a su actividad empresarial.

Conviene recordar que la presunción legal del 50% de afectación sólo resulta aplicable a los turismos que tengan la consideración de bienes de inversión (artículo 95.3 LIVA). Por su parte, el artículo 108 LIVA considera de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de **tiempo superior a un año** como instrumentos de trabajo o medios de explotación. Es por ello que si el vehículo de turismo se transmite antes del año, podría perder la condición de bien de inversión, y en consecuencia el régimen de deducción de las cuotas soportadas no se regiría por el artículo 95.3 LIVA, sino por el artículo 95.1 LIVA que sí exige una afectación exclusiva y directa, sin poder aplicar la afectación parcial del 50%.

Consulta DGT: Gastos derivados del vehículo (DGT 0211-05)

Respecto de los gastos derivados de la utilización del vehículo, también podrán ser objeto de deducción en un 50 por ciento cuando se afecte el vehículo en cuestión a su actividad profesional, salvo que se acredite que el grado efectivo de utilización en la actividad profesional del vehículo que genera tales gastos, es superior a dicho porcentaje.

Consulta DGT: Vehículos mixtos (DGT 1341-01)

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, salvo que se trate de determinados vehículos, entre los que se encuentran los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías, que se presumirán afectados al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales en la proporción del 100 por 100. A estos efectos, es criterio de esta Dirección General que por transporte de mercancías debe entenderse el transporte de bienes objeto de comercio ("genero vendible", "cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta", "cosas adquiridas por la empresa y destinadas a la venta sin transformación").

Deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):

De cara a la deducción en el IRPF tanto de los gastos ocasionados por el uso profesional del vehículo (combustible, peaje, reparaciones, etc), como la amortización del valor de compra en función de la vida útil del mismo, la administración admite la deducibilidad del 100% en el caso de una afectación plena del vehículo a la actividad, para lo que es necesario aportar pruebas y justificantes que lo demuestren en caso de ser requerido por parte de la administración.

Un aspecto importante del régimen fiscal de las actividades económicas en el IRPF es delimitar el patrimonio empresarial del patrimonio privado de la persona física. El objetivo es determinar el conjunto de bienes y derechos que forman parte de ese patrimonio empresarial; y para ello va a resultar fundamental analizar los criterios que establece la normativa de IRPF (art.29 LIRPF) para definir los «elementos patrimoniales afectos» a la actividad económica.

Con carácter general, el artículo 22 del actual reglamento de IRPF señala que se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad,
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad,
- c) Otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

Asimismo, también se establecen otros criterios normativos en relación a:

- 1) Los elementos patrimoniales afectados parcialmente,
- 2) Los elementos patrimoniales indivisibles,
- 3) La delimitación negativa de los elementos patrimoniales afectos.

Sin lugar a dudas, el aspecto caracterizador más significativo para determinar si un bien se encuentra o no afecto a una actividad económica es la «**exclusividad**». Así lo pone de manifiesto el artículo 22.2 del reglamento al señalar que “sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma. No se entenderán afectados aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante”.

El apartado cuarto del mismo artículo añade que “se considerarán utilizados para **necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante** los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad”. No obstante esta regla “**no será de aplicación a los automóviles de turismo** y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

- a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad”.

Analizando de forma específica el régimen de deducción de los vehículos en el IRPF, el elemento clave para considerarlo deducible es que el vehículo se afecte de forma **exclusiva** a la actividad, sin posibilidad de utilizarlo en ocasiones para fines particulares.

Consulta DGT: Exclusividad (DGT V0219-05) (DGT 0211-05)

En el caso de **utilización exclusiva** del vehículo en la actividad, cuestión de hecho, que deberá valorarse por los órganos de gestión e inspección del Impuesto, podrá deducirse para la determinación del rendimiento neto de la actividad tanto las amortizaciones derivadas del vehículo, así como los gastos que acarree la tenencia del vehículo, incluyendo en estos gastos los derivados del consumo de combustible. En el caso de que la utilización del vehículo en la actividad **no fuese exclusiva**, es decir, que también el vehículo se utilizase para otros fines, no se podrá considerar al vehículo afecto a la actividad económica desarrollada por la consultante, no pudiéndose deducir para la determinación del rendimiento neto ni las amortizaciones ni los gastos que acarree la tenencia del vehículo.

Tal como indica la consulta anterior, la utilización exclusiva del vehículo en la actividad es una cuestión de hecho que deberá valorarse por los órganos de gestión e inspección del IRPF. De este modo, el punto de mayor conflictividad que ofrece la deducibilidad de los vehículos de turismo en el IRPF, reside en la prueba, pues el obligado tributario debe acreditar que el vehículo no se utiliza en absoluto para fines privados. Adicionalmente, la propia DGT ya ha señalado que la existencia de otros vehículos que puedan destinarse para fines privados, no es **prueba** suficiente para acreditar la afectación de un vehículo.

Consulta DGT: Prueba (DGT 0345-00)

Para que un automóvil susceptible de uso particular se considere afecto a una actividad profesional, se requiere que el vehículo se encuentre exclusivamente afectado a la actividad, es decir, que se utilice únicamente para el ejercicio de la actividad profesional desarrollada por el consultante, sin que pueda considerarse como **prueba suficiente** la existencia de otros vehículos destinados al uso familiar.

En relación con los automóviles en régimen de **arrendamiento financiero** (leasing), la deducibilidad de las cuotas también viene determinada por la afectación exclusiva o no del turismo a la actividad económica, siendo totalmente indiferente que el vehículo se adquiera por leasing, renting o cualquier otra fórmula financiera.

Para ello si el vehículo realmente está afecto exclusivamente a la actividad profesional, es importante cada año ir guardando los justificantes que puedan demostrar en caso de requerimiento el uso exclusivo, como puede ser una hoja de ruta de los desplazamientos realizados que se justifiquen para el desarrollo de la actividad (visitas periódicas de obra de trabajos y proyectos de clientes de los que se obtienen ingresos por honorarios profesionales, etc). A modo de ejemplo guardar un documento firmado por el cliente en cada visita realizada a la obra en el que se justifica la necesidad del desplazamiento realizado y los kilómetros recorridos desde el centro de trabajo, nos puede servir entre otras como prueba documental de cara a la administración para justificar la afectación exclusiva del vehículo en la actividad.

En la práctica muchas empresas y profesionales optan por deducir el 50% de los gastos derivados del uso del vehículo, cuándo no es posible diferenciar el uso profesional del particular aunque sea de manera ocasional, lo que en ocasiones es admitido por parte de la administración cuándo se aportan pruebas que determinen el uso profesional del mismo, aunque no es un criterio válido legalmente, ya que a efectos del IRPF se admiten los gastos cuándo la afectación es plena a la actividad.

Para que el profesional pueda minorar los Rendimientos de Actividades Económicas del IRPF a través de la amortización y demás gastos del vehículo, se exige la afectación total, o lo que es lo mismo, que el vehículo se utilice exclusivamente para la actividad económica, sin que se permita ni tan siquiera un uso privado o particular del vehículo marginal (fines de semana, por la noche, etc.).

En determinadas profesiones, como la de Aparejadores, Arquitectos, Abogados, la Administración Tributaria "tumba" imputaciones de gastos del vehículo del empresario individual, puesto que entiende que "es patente y notorio" que algún uso marginal privado va a dársele al mismo, aunque sea para ir de casa al despacho y viceversa. Eso sucede aunque el profesional tenga dos vehículos y salvo que acredite –si es objeto de Inspección- que uno de ellos no se mueve para nada más que para visitar clientes, visado de proyectos, etc, y retornar al aparcamiento del despacho. Para ello hay que justificar documentalmente que los kilómetros realizados coinciden con la realidad de los desplazamientos profesionales de la actividad.

Aquí también lo que vale para el vehículo, es asimismo aplicable a los gastos vinculados al mismo: gasolina, aparcamiento, reparaciones, seguro, amortización, interés de la financiación, etc.

Vemos pues, que en el IRPF respecto de los vehículos hay una mayor severidad que en el caso del IVA, puesto que no existe la presunción de la afección del 50%, ni se considera afecto nada si no está afecto al 100%.

Esta rigidez no se aplica en actividades como la de transportistas, taxistas, autoescuelas, agentes comerciales o representantes, que se presumen afectos a la actividad al 100%.

La deducción del IVA soportado por el vehículo al 50% en líneas generales y, salvo excepciones, ningún gasto relacionado con el vehículo es deducible en el IRPF del empresario individual, salvo que pueda demostrar una afectación exclusiva del mismo.

Sin embargo, una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ([Sentencia STJC 905/2007](#)) de la que se hace eco Expansión dice que es a la administración a quien corresponde demostrar estos hechos y probar que el uso del vehículo no corresponde sólo a la actividad profesional. En concreto, la sentencia previsa que "ha de partirse del principio que no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración- liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad. Cualquier incertidumbre sobre tal circunstancia habrá de perjudicar a la parte que asume la carga de la prueba, esto es, a la Inspección, pero no podrá implicar que se produzca una inversión de la carga de la prueba que no esté prevista legalmente".

En conclusión, en el caso de decidir afectar el vehículo con los gastos que supone para el ejercicio de la actividad profesional, tanto en la adquisición, como el uso y mantenimiento del mismo, es importante ir recopilando pruebas documentales que justifiquen la realidad de los desplazamientos y los kilómetros realizados por el vehículo, así como la necesidad del uso para la actividad, ya que en caso de requerimiento por parte de la administración, el no poder aportar pruebas que justifiquen el uso exclusivo, supone en muchas ocasiones el no permitir deducir los gastos derivados del vehículo (combustible, mantenimiento y reparaciones, peajes, amortización del valor de compra, etc) provocando liquidaciones paralelas en la declaración del IRPF en los ejercicios en los que se han deducido dichos gastos, con el perjuicio económico que ello supone.

Gabriel Porrás Garcia. Economista

Porrás Garcia Assessors

Assessors fiscals del COAATT