

Cuestiones

tributarias prácticas

«LOS VEHÍCULOS DE LA EMPRESA»

J.A. Sánchez García

Máster en Tributación por el CEF

Una problemática que se presenta a menudo en numerosas empresas es la deducibilidad fiscal de las cantidades abonadas o contabilizadas por la adquisición, por diversos negocios jurídicos, de vehículos, turismos, todo terrenos u otros vehículos, para uso por la empresa o por los empleados, ya sea de forma exclusiva para el uso empresarial o mixto para sus empleados. El autor tratará de exponer, mediante un ejemplo, el distinto tratamiento tributario aplicable a estas operaciones en el IRPF, IS e IVA.

ENUNCIADO

Una empresa dedicada a la fabricación y comercialización de calzado y productos del cuero ha adquirido durante el ejercicio 2007 una serie de vehículos de las siguientes marcas y modelos:

1. Una furgoneta, Renault Kangoo, sin asientos traseros y con los cristales traseros cegados, afecta exclusivamente a la actividad de la empresa. Es usada por el personal del almacén, el cual dispone de ella libremente a su discreción, aunque la furgoneta «duerme» todas las noches en parking de la empresa.

El vehículo es adquirido en propiedad por la empresa, por un importe total de 14.000 euros más IVA, el día 5 de enero de 2007. La primera revisión del vehículo, a los 6 meses, ha supuesto un gasto de 200 euros. Ha consumido combustible por importe de 300 euros en el año. La prima del seguro (anual) ha sido de 250 euros. Se estima una vida útil de la furgoneta de 6 años, aplicando un coeficiente de amortización del 16% (coincidente con las tablas del Reglamento del IS).

2. Una furgoneta, Citroën Berlingo, con visibilidad lateral y trasera, y 5 asientos, que va a destinarse exclusivamente a la actividad de la empresa, aunque, por su uso mixto, estará disponible

las 24 horas y todos los días de la semana para el encargado del almacén, el cual se la llevará a su casa.

La furgoneta se adquiere mediante un contrato de *leasing* a 4 años, por un precio de contado de 16.000 euros, siendo las cuotas mensuales de 362,89 euros más IVA, y una opción de compra de 500 euros más IVA. Se estima una vida útil de la furgoneta de 6 años, aplicando el mismo coeficiente de amortización del 16% que la furgoneta anterior. Fecha del contrato: 02-05-2007. Seguros abonados por la empresa: 260 euros. Combustible: 500 euros en el año. No ha pasado ninguna revisión todavía. La carga financiera hasta diciembre incluido ha sido de 319,79 euros.

3. Un turismo, Opel Corsa 1.5 TD, cuyo uso será cedido al comercial de la empresa para su uso en las labores profesionales relacionadas con la empresa, aunque podrá disponer de él, igualmente, las 24 horas y todos los días de la semana, utilizándolo para ir y venir de su casa y los fines de semana. El vehículo se ha adquirido mediante *renting*, a 3 años, con un precio de mercado al contado de 7.000 euros. Fecha firma contrato de *renting*: 01-02-2007. Cuota mensual del *renting*: 345 euros (incluye mantenimiento y seguro). Combustible: 900 euros en este año.
4. Un vehículo todo terreno, BMW X5, 3.0 automático, que quedará a disposición del administrador único/gerente de la empresa. El vehículo se ha adquirido por *renting*, durante 5 años, con un precio de mercado al contado de 47.000 euros. El precio del *renting* que satisfará la empresa mensualmente es de 750 euros más IVA (incluye seguro, mantenimiento anual y 8 ruedas), siempre que no se supere el límite anual de kilómetros de 30.000 km, en cuyo caso, además, habrá un suplemento de 0,10 €/km. Fecha firma contrato de *renting*: 16-04-2007. El consumo de combustible ha sido de 1.200 euros en el año.

SE PIDE: Determinar las repercusiones fiscales de estas operaciones en el IRPF, IS e IVA.

SOLUCIÓN

Hay que comenzar diciendo que el tratamiento de los vehículos adquiridos por la empresa es ciertamente diferente, no solo en relación con el IVA, sino también entre el IRPF y el IS.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, suponiendo que la empresa del ejemplo está constituida por un empresario individual que tributa por este impuesto, hay que dejar sentados varios conceptos:

A) Afectación de los elementos patrimoniales a la actividad económica.

En primer lugar, la deducción de los posibles gastos incurridos en la adquisición de los vehículos está condicionada a la afectación exclusiva de los vehículos para la actividad económica del titular.

Así, el artículo 29.2 de la nueva Ley 35/2006, del IRPF, establece que *«cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo 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. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.*

Reglamentariamente se determinarán 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».

Igualmente, el artículo 22.2 del Reglamento del Impuesto aclara que *«solo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.*

No se entenderán afectados:

- 1.º Aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.*
- 2.º Aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.*
(...)

Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior 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.»*

Es decir, se establece una regla general, una excepción, una contra-excepción y una salvedad a la contra-excepción:

- **Regla general:** no cabe la afectación parcial de elementos patrimoniales indivisibles. A estos efectos, debemos considerar que los vehículos de turismo son elementos patrimoniales indivisibles.

Consecuencia: los vehículos que no estén totalmente afectos a la actividad económica de la empresa no generarán ningún derecho a deducción (total o parcial) por los gastos o amortizaciones que generen.

- **Excepción:** se siguen considerando afectos a la actividad económica, aunque haya una utilización para fines particulares accesorios y notoriamente irrelevantes.
- **Contra-excepción:** a pesar de utilizarse para fines particulares de forma accesorios y notoriamente irrelevantes (*... en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad*), los vehículos de turismo no pueden considerarse nunca afectados a la actividad si no hay una afectación total, sin uso alguno para fines particulares, aunque este uso sea accesorio o notoriamente irrelevante.
- **Salvedad:** la contra-excepción anterior no se aplica a determinados vehículos enumerados en el reglamento: mixtos de transporte de mercancías, o de viajeros, comerciales, y para el arrendamiento o cesión. Es decir, en este tipo de vehículos sí cabe la utilización para fines particulares de forma accesorios y notoriamente irrelevantes, sin que por ello pierdan el carácter de totalmente afectos a la actividad.

B) La prueba de la afectación exclusiva.

En cualquier caso, ya sea posible la utilización para fines particulares de forma accesorios y notoriamente irrelevantes (vehículos mixtos, comerciales, etc.), ya no sea posible (resto de vehículos de turismo), siempre deberá acreditarse la afectación exclusiva a la actividad económica, mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

De la jurisprudencia en esta materia podemos extraer diferentes pruebas (por sí mismas o combinadas con otras) de la afectación exclusiva de un vehículo de turismo a la actividad económica del contribuyente:

- **La actividad de la empresa**
 - Una actividad de arrendamiento de naves industriales no permite considerar afecto un vehículo de lujo cuando, además, no se generan beneficios [STSJ de Extremadura 153/2005, de 22 de febrero (NFJ019992)].
 - Arquitecto técnico y control de obras [STSJ del Principado de Asturias, 715/2004, de 25 de junio (NFJ018083)]; Arquitecto profesional [Audiencia Nacional, de 6 de junio de 2002 (NFJ014371)]; la dirección de obras [STSJ de Castilla y León de 27 de noviembre de 2002 (NFJ014620)].
 - La necesidad de desplazamiento por diferentes lugares de la geografía nacional para el desempeño de la actividad profesional [STSJ de Extremadura 1155/2004, de 21 de julio (NFJ020283)].

- Una actividad de fontanería permite considerar afecta una furgoneta con dos asientos y rótulo de la actividad para transporte de objetos y materiales [STSJ de La Rioja de 6 de mayo de 2003 (NFJ015604)].
 - La actividad de albañilería permite considerar afecto un monovolumen precisamente para aprovechar mejor el espacio a la hora de cargar los materiales [STSJ de la Comunidad Valenciana, 135/2004, de 10 de febrero (NFJ018879)].
 - La actividad de perito tasador exige, de ordinario, realizar continuos desplazamientos para visitar los inmuebles a peritar [STSJ de Castilla y León de 27 de noviembre de 2002 (NFJ014620)].
 - La actividad de taxista, para la que se posee licencia, es una prueba suficiente de la afectación a la actividad [STSJ de la Región de Murcia de 27 de marzo de 2002 (NFJ012921), o STSJ de Andalucía de 8 de octubre de 1997 (NFJ006430)].
 - La actividad de peluquería no parece exigir la afectación de un vehículo [STSJ de Cataluña de 3 de mayo de 2002 (NFJ013873)].
 - Una entidad dedicada al transporte de mercancías impide considerar afecto un turismo de lujo para su utilización por socios y administradores [STSJ de Galicia de 17 de noviembre de 1998 (NFJ007676)].
 - La urbanización de un polígono industrial para el arrendamiento y venta de naves y parcelas sí contribuye a considerar la afectación exclusiva [TEAR de Madrid de 29 de septiembre de 1995 (NFJ003915)].
 - Tratándose de una empresa minera, están afectados los vehículos de transporte de material y las ambulancias [TEAC de 27 de octubre de 1993 (NFJ003208)].
- **Las características del vehículo:**
 - Los vehículos de lujo no suelen ser necesarios para la actividad desarrollada, lo que impide considerarlos afectados a las mismas [STSJ de Galicia de 17 de noviembre de 1998 (NFJ007676), o STSJ de Madrid, 185/2004, de 10 de marzo (NFJ019189) o STSJ de Extremadura 153/2005, de 22 de febrero (NFJ019992)].
 - Vehículos para transporte de mercancías [TEAC de 27 de octubre de 1993 (NFJ003208), o STSJ del Principado de Asturias, de 3 de junio de 2005 (NFJ021164) o STSJ de La Rioja de 5 de marzo de 2003 (NFJ015067)].
 - Un monovolumen, precisamente para aprovechar mejor el espacio a la hora de cargar los materiales propios de sus trabajos (albañilería) [STSJ de la Comunidad Valenciana 135/2004, de 10 de febrero (NFJ018879)].
 - Una furgoneta industrial con dos asientos y espacio para transportar los materiales [SSTSJ de La Rioja de 5 de marzo de 2003 (NFJ015067) o de 6 de mayo de 2003 (NFJ015604)].

- Pero no se excluye ninguna marca o modelo para su afección a la actividad, siempre que se pruebe contundentemente la afección a la situación de necesidad que pueda tener una empresa [STSJ de la Región de Murcia de 29 de enero de 2004 (NFJ016915)].
- **Correspondencia entre los kilómetros recorridos y los desplazamientos profesionales**
 - Debe haber una descripción, lo más detallada posible, de los trayectos profesionales, y de la correspondencia de estos con el kilometraje del turismo durante el ejercicio, desde su inicio hasta su terminación [STSJ del País Vasco, 658/2004, de 30 de julio de 2004 (NFJ019682), o SSTSJ del Principado de Asturias 715/2004, de 25 de junio (NFJ018083) o 1021/2006, de 1 de junio (NFJ024026)].
 - Adecuación entre el número de kilómetros recorridos anualmente y una relación de las salidas realizadas en el año [SSTSJ de Castilla-La Mancha, 284/2005, de 28 de octubre (NFJ021582) o 245/2005, de 7 de septiembre (NFJ021487)].
 - Documentos de la empresa en los que se consigna la fecha, número de kilómetros recorridos y destino de los viajes realizados [STSJ de Castilla y León 103/2005, de 25 de febrero (NFJ020192)].
 - Cierta concordancia [STSJ de Castilla y León de 27 de noviembre de 2002 (NFJ014620)].
- **El consumo de combustible**
 - [STSJ de Andalucía, 1741/2004, de 22 de noviembre (NFJ020791)].
- **Libros y registros contables**
 - La adscripción del vehículo a la actividad en los libros de contabilidad [STSJ de Extremadura, 1155/2004, de 21 de julio (NFJ020283)].
 - Libro de gastos e ingresos profesionales [Audiencia Nacional de 6 de junio de 2002 (NFJ014371)].
 - La contabilización es prueba suficiente [STSJ de Cataluña, 1250/2004, de 2 de diciembre (NFJ020830)].
- **Libros de control de visitas a clientes y proveedores**
 - [Audiencia Nacional de 6 de junio de 2002 (NFJ014371)].
 - [STSJ del Principado de Asturias, 715/2004, de 25 de junio (NFJ018083)].
- **Prueba testifical de clientes, proveedores y terceros**
 - [STSJ de la Región de Murcia de 29 de enero de 2004 (NFJ016915)].
 - [STSJ del Principado de Asturias, 1021/2006, de 1 de junio (NFJ024026)].

- **Disponer de otros vehículos para uso particular**
 - O tener cubiertas las necesidades de vehículos para uso particular [STSJ de Andalucía 1741/2004, de 22 de noviembre (NFJ020791)].
 - [STSJ de Castilla y León de 27 de noviembre de 2002 (NFJ014620)].
 - [STSJ de la Comunidad Valenciana 661/2005, de 21 de septiembre (NFJ021876)].
 - Certificación de la existencia, coetánea, de otros vehículos para uso particular [Audiencia Nacional de 6 de junio de 2002 (NFJ014371)].
 - Certificación de la Jefatura Provincial de Tráfico en la que se indica que se adquirió un segundo vehículo [STSJ de la Comunidad Valenciana 135/2004, de 10 de febrero (NFJ018897)].

- **Certificación del uso del vehículo en la actividad**
 - Certificación de la Policía Local y de la Guardia Civil, de la utilización profesional del vehículo y de la utilización familiar de los otros [Audiencia Nacional de 6 de junio de 2002 (NFJ014371)].
 - Certificación del Secretario del Ayuntamiento constatando que los vehículos han sido utilizados en la actividad [STSJ de la Región de Murcia de 27 de marzo de 2002 (NFJ012921)].

- **Existencia de plazas de garaje contratadas junto al estudio profesional**
 - [Audiencia Nacional de 6 de junio de 2002 (NFJ014371)].

- **Clientela en varias provincias**
 - [STSJ de la Región de Murcia de 29 de enero de 2004 (NFJ016915)].

- **Justificación de haber pagado el IAE**
 - [STSJ de la Región de Murcia de 27 de marzo de 2002 (NFJ012921)].

- **Existencia de empleados dados de alta en la Seguridad Social con permiso para conducir taxis**
 - [STSJ de la Región de Murcia de 27 de marzo de 2002 (NFJ012921)].

- **La ubicación de la sede social y la ausencia de transporte público**
 - La ubicación de la sede social y la ausencia de transporte público pueden justificar la afectación exclusiva [TEAR de Madrid de 29 de septiembre de 1995 (NFJ003915)].
 - La dificultad de utilizar otros medios de transporte apropiados y los cambios de lugar de trabajo pueden aconsejar que el empresario efectúe el transporte de los trabajadores [STJUE de 16 de octubre de 1997 (NFJ007097)].

- Aunque el argumento de que la ubicación del centro de la actividad de la empresa obliga a continuos desplazamientos no es suficiente para acreditar la afectación exclusiva [STSJ de Galicia de 1 de junio de 2001 (NFJ011513)].

- **El volumen de ventas**

- También se ha usado como argumento para justificar la necesidad de un vehículo exclusivamente afecto a la actividad [TEAR de Madrid de 29 de septiembre de 1995 (NFJ003915)].

C) La forma de adquisición.

La adquisición de los vehículos puede formalizarse de diversas formas, teniendo la forma elegida diferentes repercusiones tributarias según sea el caso. En el presente caso, analizaremos las tres formas más habituales: la compraventa, el *leasing* y el *renting*.

a) **La compraventa**, forma tradicional de adquisición de la propiedad, que había sido la forma habitual de adquirir los vehículos, ha dejado paso en los últimos tiempos a otras formas como el *leasing* o el *renting*. La adquisición de la propiedad generará gastos en la sociedad (cuya deducibilidad es la que analizamos aquí), como consecuencia de:

- La dotación a la amortización del vehículo adquirido (cuenta 682),
- Así como por los gastos relacionados con el mismo: mantenimiento, seguros, combustible, etc. (cuentas del grupo 62).

b) **El leasing o arrendamiento financiero**, con opción de compra. Se instrumenta como un contrato de arrendamiento, al que se añade, al término del plazo fijado en el contrato, una opción de compra favor del arrendatario, el cual puede adquirir la propiedad del bien arrendado mediante el desembolso adicional del importe de dicha opción de compra. Contablemente, el *leasing* se instrumenta, no como un simple gasto por arrendamiento, sino como un inmovilizado inmaterial (*derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero*, cuenta 217), habida cuenta de que parece tratarse más bien de una financiación del precio de adquisición que de un simple arrendamiento, siempre que no existan dudas razonables de que se ejercerá la opción de compra. Se considerará que por las condiciones económicas del contrato no existen dudas razonables de que se va a ejercer la opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

- Cuando, en el momento de firmar el contrato, el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha fijada para el ejercicio de la misma.
- Cuando el precio de la opción de compra, en el momento de firmar el contrato, sea insignificante o simbólico en relación al importe total del contrato de arrendamiento financiero.

En relación con el *leasing*, los gastos que origina (cuya deducibilidad analizamos) son:

- La carga financiera (los intereses por la financiación del precio), que se registran contablemente en las cuentas 662 y 663.

- La amortización del inmovilizado inmaterial (cuenta 681).
- Los gastos relacionados con el vehículo, en su caso: combustible, seguros, mantenimiento, etc. (cuentas del grupo 62).

En caso de que existan dudas razonables sobre el ejercicio de la opción de compra, la totalidad de las cuotas del *leasing* se contabilizarían como un gasto por arrendamiento normal (cuenta 621) y los demás gastos relacionados en las cuentas correspondientes del grupo 62.

- c) **El *renting*.** Se configura como un contrato de arrendamiento atípico, normalmente sin opción de compra ¹, en el que el arrendador se compromete, a cambio de una contraprestación periódica, a correr también con determinados gastos, además de la adquisición del vehículo y cesión al arrendatario, como son el mantenimiento, los seguros, cambio de ruedas, etc., a excepción normalmente del consumo de combustible. Contablemente, la cuota del *renting* se carga en su totalidad como gasto por arrendamiento (cuenta 621). El consumo de combustible se refleja igualmente en la cuenta correspondiente del grupo 62.

En nuestro caso práctico,

1. Furgoneta Renault Kangoo, sin asientos y sin visibilidad trasera.

Parece que, de todo lo expuesto anteriormente, se deduce que estamos ante un vehículo **totalmente afecto a la actividad**, puesto que se trata de un vehículo mixto para el transporte de mercancías, dispone solo de dos asientos con espacio para la carga de materiales y sin visibilidad trasera, se utiliza por el personal del almacén, «duerme» en el parking de la empresa, y por la excepción reglamentaria, no se tendrían en cuenta las posibles utilizaciones para usos particulares de forma accesorio o notoriamente irrelevante. Es decir, primero queda acreditada la afectación exclusiva a la actividad y luego se descartan las posibles utilizaciones para fines particulares de forma accesorio y notoriamente irrelevante por la presunción reglamentaria.

Afectación exclusiva	Concepto	Deducible IRPF	Importe
SÍ	Amortización del vehículo (682) (14.000 × 16%)	SÍ	2.240
SÍ	Gastos de combustible, mantenimiento, seguros, etc. (200 + 300 + 250)	SÍ	750
	TOTAL		2.990

¹ Puede existir también la opción de compra, en cuyo caso se contabilizaría como un arrendamiento financiero, siempre que no existan dudas razonables de que se ejercerá la opción de compra. Si existieran dichas dudas, se contabilizaría como un gasto por arrendamiento normal, igual que si no existiera la opción de compra. Es más, según la Consulta DGT n.º 1198/2000, de 26 de mayo (NFC011227), si del análisis de las circunstancias económicas se comprueba que el *renting* tiene un sustrato económico asimilable al arrendamiento financiero en el que se va a ejercitar la opción de compra, aunque esta no exista (como ocurre cuando el período de alquiler coincide con la vida útil), tendrá el mismo tratamiento, en cuyo caso la amortización de los vehículos y los gastos de combustible y mantenimiento son deducibles. Si no hay asimilación será deducible la cuota de arrendamiento y el combustible. En el mismo sentido, la consulta DGT n.º V0184/2007 de 25 de enero.

2. Furgoneta Citroën Berlingo, con visibilidad trasera, cedida al encargado del almacén.

En primer lugar, al tratarse de un vehículo de uso mixto, la utilización de la misma para finalidades particulares, de forma accesoria y notoriamente irrelevante, no impediría su consideración como vehículo totalmente afecto a la actividad de la empresa.

Ahora bien, dicha afectación exclusiva debería poder demostrarse de alguna forma adicional, aun reconociendo la necesidad del vehículo para la actividad de la empresa [STSJ del País Vasco 825/2004, de 15 de noviembre (NFJ019712)], y además de la mera consideración como vehículo mixto. Es cierto que, tratándose de un vehículo de uso mixto (una furgoneta), parece más fácil la prueba de su exclusiva afectación a los fines de la empresa, pero ello no excluye la necesidad de acreditar dicha afectación por cualquier medio.

En caso de que no pudiera demostrarse la total afectación del vehículo a la actividad, los gastos derivados del vehículo no serían deducibles en ninguna cuantía.

Una prueba de esta afectación, considerando que la empresa ya dispone de una furgoneta para el uso de los demás empleados del almacén, podría ser estimar que es el vehículo que utiliza el encargado para visitar clientes y proveedores, realizar pedidos y encargos, traer materiales, o que el encargado dispone de vehículo propio, lo cual debería acreditarse con los libros de visitas, correspondencia con los kilómetros recorridos, etc.

Suponiendo que no se puede acreditar la afectación exclusiva, las consecuencias a tener en cuenta serían:

- **Para el empleado**, encargado del almacén. Habría una **retribución en especie**, consistente en la cesión de uso del vehículo, aunque como el uso sería mixto (para fines empresariales y para fines particulares), la facultad de disposición que el trabajador tiene sobre el vehículo fuera del horario que constituye su jornada laboral puede determinarse dividiendo el número de horas al año menos las horas laborales entre el total de horas al año [TEAC de 21 de abril de 2005 (NFJ020196)]. Si consideramos, por ejemplo, que las horas laborales al año son 1.800 horas y el total de horas del año son 8.760 (365×24), resultará que el porcentaje de utilización para fines particulares es:

$$(8.760 - 1.800) / 8.760 \times 100 = 79,45\%$$

Por tanto, la valoración de la retribución en especie sería el 79,45% de la que resulte de aplicar las normas del IRPF para el supuesto de uso de vehículos que no son propiedad de la empresa (art. 43 de la Ley 35/2006):

$$20\% \text{ sobre el valor de mercado} \Rightarrow 16.000 \times 0,20 \times 79,45\% = 2.542,40 \text{ euros}$$

En cuanto a los gastos relacionados: mantenimiento, combustible y seguros, constituirá también retribución en especie el 79,45% de los dichos gastos (sin tener en cuenta el 20% que hemos utilizado para valorar el uso), es decir:

Seguro: 260 euros

Combustible: 500 euros

Total retribución en especie: $2.542,40 + 260 + 500 = 3.302,40$ euros

- **Para la empresa**, dado que no se ha probado la exclusiva afectación del vehículo a la actividad de la empresa, no sería deducible ningún gasto directamente relacionado con el vehículo.

Por otro lado, la retribución en especie debe considerarse un gasto de personal, aunque si no se ha contabilizado el gasto tampoco sería deducible en este ejercicio. Además, hay que tener en cuenta la posible contingencia fiscal por el **ingreso a cuenta** no realizado por la retribución en especie no contabilizada.

Afectación exclusiva	Concepto	Deducible IRPF	Importe
NO	Amortización del leasing (681) (16.000 × 16% × 8/12)	NO	1.706,67
NO	Intereses (662 y 663)	NO	319,79
NO	Gastos de combustible, mantenimiento, seguros, etc. (260 + 500)	NO	760
	TOTAL		2.786,46

3. Opel Corsa, del comercial. Al igual que con las furgonetas, la presunción del reglamento para los vehículos de los representantes o agentes comerciales permite un uso para fines particulares accesorio y notoriamente irrelevante, sin por ello perderse la condición de afecto a la actividad. Ahora bien, dicha afectación debe seguir probándose igualmente.

Es decir, estamos otra vez en la necesidad de prueba de la afectación a la actividad. Como hemos visto, en el caso de los comerciales y representantes, la prueba más importante parece ser la correspondencia entre los kilómetros recorridos por el vehículo y los desplazamientos profesionales, corroborado todo ello con la prueba documental de la contabilidad y los libros de visitas a clientes y proveedores, además de la prueba testifical de estos sobre el uso del citado vehículo, o la correspondencia con el consumo de combustible.

En el supuesto, vamos a considerar que se puede acreditar todo ello, por lo que consideraríamos totalmente afecto el vehículo a la actividad de la empresa. Siendo ello así, tendríamos que:

Afectación exclusiva	Concepto	Deducible IRPF	Importe
SÍ	Renting. Arrendamiento (621) (345 × 11)	SÍ	3.795
SÍ	Gastos de combustible	SÍ	900
	TOTAL		4.695

Ahora bien, al igual que en el caso anterior, ¿estamos en un supuesto de entrega del vehículo a un empleado, que fuera de la jornada laboral se utiliza para fines particulares y constituye una retribución en especie?

Suponiendo una jornada laboral de 1.800 horas al año, tendríamos también que el porcentaje de utilización para fines particulares sería:

$$(8.760 - 1.800) / 8.760 \times 100 = 79,45\%$$

Por tanto, la valoración de la **retribución en especie** sería el 79,45% de la que resulte de aplicar las normas del IRPF para el supuesto de uso de vehículos que no son propiedad de la empresa (art. 43 de la Ley 35/2006):

$$20\% \text{ sobre el valor de mercado} \Rightarrow 7.000 \times 0,20 \times 79,45\% = 1.112,30 \text{ euros}$$

Igualmente, también habría que considerar retribución en especie el gasto de combustible

Este gasto de personal, si no se ha contabilizado, tampoco sería deducible.

Sin embargo, cabe decir que, si se ha considerado que la afectación es exclusiva a la actividad, podrá probarse que el vehículo no se ha utilizado por el comercial ampliamente para fines particulares (no hay una gran diferencia entre los kilómetros recorridos y los desplazamientos profesionales), siendo la utilización para fines particulares notoriamente irrelevante, sin necesidad de computar retribución en especie. Prueba de ello podría ser también que el comercial cuente con otro vehículo de su propiedad. Si la correspondencia entre los kilómetros recorridos y los desplazamientos profesionales no es tal, será fácil que se considere entonces que existe una retribución en especie.

4. Todo terreno BMW X5. Como señala la mayor parte de la jurisprudencia, parece difícil la consideración de vehículo afecto a la actividad de un vehículo de lujo o de alta gama, como son los todo terrenos de este tipo. Es cierto que podrían llegar a considerarse afectos vehículos como los que se destinan a ser usados por los directivos o gerentes de una empresa (vehículos de lujo) que pueden quedar exclusivamente afectos a dicha función, pero dichas circunstancias deberán poder acreditarse convenientemente (p. ej. que se conduzcan con chófer, que se aparquen en la empresa, que los directivos tengan sus vehículos particulares, etc.).

En el supuesto, teniendo en cuenta la actividad de la empresa, las características del vehículo y la falta de cualquier otra prueba que acredite la afectación a la actividad, debemos considerar este vehículo como no afecto. Por tanto, tendremos que:

- **Para el gerente/administrador.** Habría una **retribución en especie**, consistente en la cesión de uso del vehículo.

La valoración de la retribución en especie sería la que resulte de aplicar las normas del IRPF para el supuesto de uso de vehículos que no son propiedad de la empresa (art. 43 de la Ley 35/2006):

$$20\% \text{ sobre el valor de mercado} \Rightarrow 47.000 \times 0,20 = 9.400 \text{ euros}$$

Hay que añadir como retribución en especie el gasto de combustible (1.200 euros).

Total retribución en especie: $9.400 + 1.200 = 10.600$ euros

- **Para la empresa,** dado que no se ha probado la exclusiva afectación del vehículo a la actividad de la empresa, no sería deducible ningún gasto directamente relacionado con el vehículo. Tampoco

serán deducibles los gastos por combustible, que siguen la misma consideración que opere para el vehículo. Así lo expresa la Consulta DGT n.º V0233/2004, de 27 de octubre (NFC020327) ².

Por otro lado, la retribución en especie debe considerarse un gasto de personal, aunque si no se ha contabilizado el gasto tampoco sería deducible en este ejercicio. Además, hay que tener en cuenta la posible contingencia fiscal por el ingreso a cuenta no realizado por la retribución en especie no contabilizada.

Afectación exclusiva	Concepto	Deducible IRPF	Importe
NO	Renting. Arrendamiento (621) (750 × 8,5)	NO	6.375
NO	Gastos de combustible	NO	1.200
	TOTAL		7.575

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En relación con el Impuesto sobre Sociedades no existe en la normativa reguladora del impuesto ninguna mención expresa sobre la necesidad de afectación exclusiva de los vehículos a la actividad de la empresa. No obstante, en relación con el **Arrendamiento Financiero**, la normativa financiera sí exige dicha afectación exclusiva para que el contrato tenga la consideración de arrendamiento financiero, por lo que la afectación exclusiva deviene obligatoria para poder aplicar el régimen especial del arrendamiento financiero previsto en la normativa del IS, que permite una amortización acelerada de los bienes adquiridos.

En el resto de los supuestos (adquisición de la propiedad o *renting*), de los pronunciamientos administrativos parece desprenderse que es posible la afectación parcial, de forma que la parte de la cesión al empleado que no quepa entender afecta a la actividad tendrá la consideración de retribución en especie. Es decir, el gasto podría deducirse, bien como gasto de un elemento directamente afecto a la actividad, bien como gasto de personal por la retribución en especie.

Así parece indicarlo la Consulta **DGT n.º 822/1997** (NFC006775) en caso de utilización de vehículos de turismo en régimen de *renting* para fines empresariales y fines particulares de los empleados. Se considerará retribución en especie atendiendo a las circunstancias que concurran en la utilización para ambos fines. Las cantidades satisfechas por los contratos de *renting* serán gasto deducible como gasto de la explotación o gasto de personal.

Por tanto, en el IS, serán siempre deducibles las cuotas de *renting*, ya sean como gastos de la actividad (arrendamientos y cánones, 621), ya sean como gastos de personal (por la retribución en especie).

Ahora bien, el criterio administrativo no es uniforme, ya que otras contestaciones (véase Consulta DGT n.º 143/2005, de 4 de abril) parecen exigir la afectación exclusiva en cualquier caso, para poder deducir la amortización anual del vehículo adquirido.

² DGT n.º V0233/2004: *En el caso de que la utilización del vehículo en la actividad no fuese exclusiva, es decir, que también fuese utilizado para otros fines, el mismo no tendrá la consideración de afecto a la actividad económica, no siendo deducibles en la determinación del rendimiento neto ni las amortizaciones ni los mencionados gastos derivados de su utilización.*

Según esto, se presentarían varias posibilidades en cuanto a la deducción de gastos en caso de afectación parcial:

- Deducción de la totalidad de la amortización (propiedad) o arrendamiento (*renting*) y también del gasto de personal por la retribución en especie que se impute al trabajador.
- Deducción de la parte proporcional al uso para la empresa de la amortización (propiedad) o arrendamiento (*renting*) más el gasto de personal que se impute al trabajador por el uso para fines particulares.
- No deducción de ningún importe por amortización (propiedad) o arrendamiento (*renting*) y sí deducción por el gasto de personal derivado de la retribución en especie.
- No deducción de ningún gasto, ni por amortización o arrendamiento ni por gastos de personal.

De todas ellas, consideramos como la más lógica y equilibrada la señalada en la letra b), puesto que la parte correspondiente al uso empresarial da lugar al gasto correspondiente derivado directamente del vehículo, mientras la parte correspondiente al uso del empleado da lugar a una retribución en especie, deducible como gasto de personal, siempre que se haya contabilizado como tal.

De acuerdo con ello, tendríamos lo siguiente:

1. Furgoneta Renault Kangoo. Resultará afecta totalmente a la actividad, por lo que será deducible en el IS la totalidad del gasto relacionado con la misma.

Afectación	Concepto	Deducible IS	Importe
SÍ	Amortización del vehículo (682) ($14.000 \times 16\%$)	SÍ	2.240
SÍ	Gastos de combustible, mantenimiento, seguros, etc. ($200 + 300 + 250$)	SÍ	750
	TOTAL		2.990

2. Furgoneta Citroën Berlingo. Hemos considerado que no se encuentra totalmente afecta a la actividad. Como hemos indicado, para que pueda aplicarse el régimen especial de arrendamiento financiero del Texto Refundido de la Ley del IS, debe existir una afectación exclusiva del vehículo a la actividad, por lo que no podemos considerar deducible ningún importe en el IS por este concepto. En caso de no existir dicha afectación exclusiva, como en este caso, sería deducible la amortización anual del bien (conforme al art. 11.3 del TR).

Afectación	Concepto	Deducible IS	Importe
Parcial	Amortización del leasing (681) ($16.000 \times 16\% \times 8/12$)	SÍ	1.706,67
Parcial	Intereses (662 y 663)	SÍ	319,79
Parcial	Gastos de combustible, mantenimiento, seguros, etc. ($260 + 500$)	SÍ	760
	TOTAL		2.786,46

Debe tenerse en cuenta, además, lo indicado al hablar del IRPF, en relación con la retribución en especie del encargado del almacén. Al no estar contabilizada no sería tampoco deducible la retribución en especie en este ejercicio.

3. Opel Corsa, comercial. Hemos considerado que se trata de un vehículo totalmente afecto a la actividad, por lo procederá la deducción del gasto por el *renting* de este vehículo, así como por el combustible.

Afectación	Concepto	Deducible IRPF	Importe
SÍ	Renting. Arrendamiento (621) (345 × 11)	SÍ	3.795
SÍ	Gastos de combustible	SÍ	900
	TOTAL		4.695

4. Todo terreno BMW X5. Hemos considerado que no puede probarse la afectación exclusiva del vehículo a la actividad empresarial. Ahora bien, como hemos señalado, no aparece exigido por la norma de forma expresa que exista una afectación exclusiva del mismo a la actividad de la empresa, por lo que podría existir una utilización mixta para fines particulares y para fines de la empresa, computando entonces la proporción correspondiente de gasto deducible por arrendamiento y gasto de personal por la retribución en especie.

Ahora bien, en el IS, para poder considerar deducible cualquier retribución a los administradores, estas deben venir señaladas o permitidas por los Estatutos sociales, por lo que, de no haber la retribución en especie del vehículo entre las retribuciones estatutarias estaríamos ante una retribución no deducible para la sociedad.

Debe tenerse presente también la nueva regla sobre operaciones vinculadas, de forma que la retribución en especie, no deducible para la sociedad, obligaría además a considerar que el administrador (socio único) recibe con ello una retribución de los fondos propios de la sociedad (dividendos), no deducibles para la sociedad en ningún caso.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

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 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:

(...)

2.^a 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.

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.^a, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 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.

Se establece aquí una regla general y dos excepciones.

- **Regla general:** necesidad de afectación directa y exclusiva para la deducción del IVA soportado.
- **Excepción 1:** presunción de afectación al 50 por 100 de cualquier vehículo de turismo, en general.
- **Excepción 2:** presunción de afectación al 100 por 100 de determinados vehículos, por sus características especiales.

En relación con los vehículos de turismo en general, por tanto, cuando se quiera deducir más del 50 por 100 de las cuotas soportadas, el contribuyente deberá probar adecuadamente tal grado de afectación. Si la Administración tributaria entiende que es deducible menos importe del 50 por 100 deberá ser ella la que pruebe la menor afectación.

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:

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

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

Como ejemplo de todo ello, puede verse el caso que presenta la Consulta DGT n.º V0271/2006, de 13 de febrero (NFC022226).