

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 15-12-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2498/2025

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortizaciones. Vehículo. Una sociedad dedicada al comercio y promoción comercial de materiales de construcción prevé adquirir un vehículo que será matriculado a nombre de la empresa y utilizado exclusivamente en el desarrollo de su actividad. La amortización del vehículo será deducible siempre que el vehículo esté afecto a la actividad empresarial y se cumplan los requisitos contables y de justificación exigidos por la normativa.

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. La empresa podrá deducir inicialmente el 50% del IVA soportado en la adquisición del vehículo; el porcentaje podrá ser superior o inferior si se demuestra un grado real de utilización distinto. La deducción del 100% del IVA solo se presume en determinados supuestos específicos, como vehículos utilizados para: transporte de mercancías, transporte de viajeros, enseñanza de conductores, demostraciones o promoción por fabricantes, desplazamientos profesionales de representantes o agentes comerciales, servicios de vigilancia. En estos casos, la ley presume una afectación total a la actividad. En cualquier caso, la empresa deberá acreditar el grado real de utilización del vehículo en la actividad, ya que ni la contabilidad ni las autoliquidaciones del impuesto constituyen prueba suficiente por sí solas. Respecto a los gastos asociados al vehículo (combustible, reparaciones, mantenimiento, peajes, etc.), el derecho a deducción debe analizarse de forma independiente de la deducción del propio vehículo.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad R se dedica a la actividad de comercio, representación y promoción comercial en el sector de acabados decorativos y materiales de construcción en España.

La empresa tiene previsto adquirir un vehículo, que será matriculado a nombre de la sociedad y destinado a uso exclusivo dentro de la actividad empresarial.

El vehículo se rotulará con logotipo, nombre comercial y datos de contacto de la empresa, y será utilizado para:

- o Desplazamientos comerciales a obras y clientes;
- o Asistencia a reuniones, ferias y eventos del sector;
- o Promoción visual de la actividad en el ámbito territorial donde desarrolla su actividad.

El administrador de la sociedad y su entorno familiar ya disponen de vehículos de uso personal registrados a su nombre, por lo que el nuevo vehículo no será utilizado para fines particulares.

Cuestión planteada:

1. ¿Puede la sociedad deducir el 100 % del IVA soportado en la adquisición del vehículo, al estar este destinado a un uso exclusivamente empresarial y con rotulación visible?
2. ¿Puede el coste de adquisición del vehículo deducirse íntegramente en el Impuesto sobre Sociedades mediante amortización como inmovilizado material, conforme a la normativa fiscal vigente?

Contestación:**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

De acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, "en el método de estimación directa la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Síguenos en...



Si el vehículo está destinado a servir de forma duradera en las actividades de la entidad y tiene la consideración de inmovilizado material, según el artículo 12 de la LIS, “serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.”.

La amortización del vehículo será fiscalmente deducible siempre que se cumplan los requisitos en materia de registro contable, justificación e imputación temporal.

El Código de Comercio establece en su artículo 35.2 que “la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean (...)” y según su artículo 38.1.d), “se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago cobro”.

Por tanto, todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, salvo que tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS. En este sentido, el artículo 15 de la LIS se refiere a los gastos no deducibles:

“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

(...)

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

d) Las pérdidas en el juego.

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Síguenos en...



(...)"

El gasto por la amortización del vehículo es fiscalmente deducible, siempre que se utilice en la actividad empresarial y sea necesario para el desarrollo de la misma y se cumplan los requisitos de inscripción contable, devengo y justificación documental, en la medida que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible, conforme a lo establecido en el artículo 15 de la LIS.

Respecto a la cuestión relativa a la acreditación del uso exclusivo del vehículo a la actividad empresarial, cabe indicar que la justificación documental de dicha afectación exclusiva es una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio admitido en Derecho, por lo que deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa" y en el artículo 105.1, que en relación con la carga de la prueba establece que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido por el sujeto pasivo se recoge en el Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

A estos efectos el artículo 93.Cuatro de la Ley del Impuesto dispone:

"Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades."

Por su parte, el artículo 94.Uno.1º del mismo texto legal establece:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 20 bis, 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.

Síguenos en...



d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley."

En el presente supuesto la entidad consultante afirma su intención de afectar el vehículo a que se refiere la consulta a su actividad empresarial o profesional. Ésta es una cuestión de hecho que deberá acreditar por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, cuya carga incumbe a la misma de acuerdo con lo señalado en esto en materia de prueba en la Sección 2º del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE del 18), en particular lo señalado en su artículo 105.1 según el cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta, además de lo anterior, lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que a continuación transcribimos:

“Uno. 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.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, 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:

1.ª 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.

Síguenos en...



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.

A estos efectos, 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 todo terreno o tipo "jeep".

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.

3.^a Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.^a El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.^a A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3.^o y 4.^o del apartado dos de este artículo.

Cuatro. 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 bienes a que se refiere dicho apartado:

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.”.

Conforme a la disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial (BOE de 31 de octubre), desde el día 31 de enero de 2016, fecha de entrada en vigor de aquél, “las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones al texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba.”.

En virtud de lo dispuesto en este artículo, para que se genere el derecho a la deducción de cuotas soportadas por la adquisición de bienes o recepción de servicios se precisa, en principio, que la afectación a la actividad empresarial sea directa y exclusiva. No obstante, se admite la afectación parcial cuando sea un bien de inversión el objeto de la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título.

Tratándose de bienes de inversión distintos de vehículos automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas, las citadas cuotas soportadas podrán deducirse 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 (artículo 95.Tres.Regla 1ª de la Ley 37/1992).

Tratándose de vehículos automóviles de turismo, una vez acreditado que se encuentran, al menos, parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional de sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 95 y en el 93.Cuatro anteriormente citado, se presumirá que el grado de afectación es del 50 por ciento, salvo que se trate de alguno de los vehículos incluidos en la lista tasada que se relaciona al final de la regla 2ª del apartado Tres del artículo 95.

Estamos por tanto ante el supuesto general que presume un grado de afectación de los vehículos del 50 por ciento, una vez acreditada su afectación a la actividad empresarial. No obstante esta presunción, la entidad consultante podrá acreditar un grado de utilización distinto, superior o inferior, a este 50 por ciento.

En este sentido, 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 que se indican a continuación, podrán beneficiarse de la presunción de la afectación total al desarrollo de la actividad. A tales efectos, es criterio de esta Dirección General recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 7 de noviembre de 2014, consulta V3057-14, 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”).

Síguenos en...



Por otra parte, en relación a los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales, la sentencia del Tribunal Supremo, TS 2986/2018, de 19 de julio de 2018, recurso 4069/2017, ha dictaminado que la letra e) del artículo 95.Tres, regla 2ª, de la Ley 37/1992 no exige que los representantes o agentes comerciales a que se refiere actúen necesariamente como personal autónomo, pues ha de acudir a una interpretación teleológica, que tenga en cuenta que el propósito del legislador ha sido aceptar la presunción de una afectación del cien por cien en los desplazamientos que conlleven las actividades comerciales y de representación por entender que los mismos tienen un carácter permanente; 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 de una entidad mercantil.

En cuanto al modo de acreditar este grado de afectación por la entidad consultante, además de lo previsto en la ya citada Ley General Tributaria, deberá tenerse en cuenta que a estos efectos será válido cualquier medio admitido en Derecho, pero no será prueba suficiente la declaración liquidación presentada por el propio sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial, sin perjuicio de que esta anotación sea otra condición necesaria para poder ejercitar el derecho a la deducción.

En todo caso, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del vehículo objeto de la consulta, deberá ajustarse, sea cual sea el grado de afectación de los bienes señalados a la actividad empresarial del [consultante], a las restantes condiciones y requisitos previstos en el referido Capítulo I del Título VIII de la mencionada Ley del Impuesto, y especialmente a la señalada en su artículo 97, apartado uno, número 1º, por la que [el consultante] deberá estar en posesión de la factura original emitida a su favor por quien realice la entrega o le preste el servicio.

Por otra parte, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios (combustible, revisiones, reparaciones, peajes, etc.) directamente relacionados con bienes de inversión (vehículos), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de fecha 8 de marzo de 2001, Laszlo Bakcsi, recaída en el Asunto C-415/98, ha declarado que la afectación de un bien de inversión determina la aplicación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva. El citado derecho depende, en particular, de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo.

De lo anterior cabe concluir que los requisitos exigidos legalmente para la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con bienes de inversión deben concurrir respecto de dicha adquisición en particular y su relación con la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, con independencia de que esté relacionada directamente con un bien afecto exclusiva y directamente a la citada actividad.

Por consiguiente, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de combustible o por las reparaciones o revisiones a que se someta un vehículo debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición del mismo. En este sentido, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 37/1992 anteriormente transcrito, y en especial sus apartados uno y tres, se puede concluir señalando que, en particular, las cuotas soportadas por la adquisición de combustible serán deducibles siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica, al igual que el resto de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con dicha actividad.

En cualquier caso, la afectación del combustible y el resto de los bienes y servicios empleados en el vehículo a la actividad empresarial o profesional deberá ser probada por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Síguenos en...



Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

