Problemática en el IRPF y en el IVA de los vehículos de uso empresarial

Los vehículos 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 en un punto conflictivo de cara a su deducción en el IRPF e IVA. La fiscalidad de los vehículos en el ámbito del IVA y del IRPF, suele diferenciar entre aquellos vehículos que por sus características, están destinados a satisfacer principalmente necesidades particulares, de aquéllos otros que podemos denominar vehículos de uso empresarial, y que son los siguientes:

- 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.

Vehículos de uso empresarial Con referencia a los vehículos de uso empresarial, las especialidades fiscales que presentan en el ámbito de las denominadas actividades en módulos, son las propias de cualquier otro elemento patrimonial que se utilice para dicha actividad. Así, en el IRPF, se computan para el cálculo del rendimiento neto las cantidades por **amortización del vehículo** que correspondan a la depreciación efectiva que sufra éste como consecuencia del funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Y en IVA, siguiendo el esquema de liquidación propio del régimen simplificado: una vez determinado el IVA devengado por aplicación de los módulos, restado el IVA deducible por operaciones corrientes sin sobrepasar el límite establecido para cada actividad, y adicionado el IVA por las operaciones excluidas del régimen especial; procede **deducir el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos**, considerándose como tales los elementos del inmovilizado y, en particular, aquéllos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es. En consecuencia, la deducción del IVA soportado por la adquisición de un vehículo, en la medida que se considera un activo fijo, se puede deducir sin límite y originar un derecho de devolución en el Impuesto. Finalmente, debemos recordar que se establece la devolución inmediata de las cuotas deducibles por la adquisición de medios de transporte a los sujetos pasivos del IVA que estando en el régimen simplificado, cumplan los siguientes requisitos: Que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera. Que afecten dichos medios de transporte a sus actividades. Que estén al corriente en las obligaciones tributarias y no incurran en las circunstancias que derivan en la baja cautelar en el Registro de devolución mensual o del NIF. Que no hayan consignado las citadas cuotas deducibles en sus autoliquidaciones del régimen simplificado.

Vehículos de uso particular La problemática que presenta la utilización de los vehículos turismo en el ámbito de las actividades económicas surge de la existencia más que evidente de su posible uso o disponibilidad para fines particulares. Además, este punto conflictivo se plantea en todas las actividades económicas en general y no es exclusiva de las denominadas actividades en módulos. La normativa de IRPF correlaciona la deducción de los gastos con la obtención de ingresos, y la normativa de IVA vincula la deducción de las cuotas soportadas con la realización de operaciones empresariales que originan el derecho a la deducción. Es por ello que la deducción del gasto o cuota soportada que implica la adquisición de un vehículo depende de si el mismo se califica o no como elemento patrimonial afecto a la actividad. Concretamente en IRPF se definen los elementos patrimoniales empresariales como aquellos que son necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos, y en el IVA como aquellos que se afectan directamente a la actividad económica. Ante la necesidad de determinar si el vehículo está afecto o no a la actividad, la polémica aun se acentúa más ya que 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 vehículo 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%. En el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, la normativa delimita el concepto de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, y sin lugar a dudas, el aspecto caracterizador más significativo para determinar si un bien se encuentra o no afecto es la «**exclusividad**»: ¿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 aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante?. 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 vehículos que hemos denominado de uso empresarial. 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 Dirección General de Tributos 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. En relación con los automóviles en régimen de **arrendamiento financiero** (leasing), la deducibilidad de las cuotas también va a venir determinada por la afectación exclusiva o no del turismo a la actividad económica, siendo totalmente indiferente que el vehículo se adquiriera por leasing, renting o cualquier otra fórmula financiera. En el **Impuesto sobre el Valor Añadido**, 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%: 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. 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. 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, ésta 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. Conviene recordar que la presunción legal del 50% de afectación sólo resulta aplicable a los vehículos de turismo que tengan la consideración de bienes de inversión. Por otro lado, la Ley del IVA 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 se regirá por la exigencia de una afectación exclusiva y directa, sin poder aplicar la afectación parcial del 50%. **Puede ponerse en contacto con este despacho profesional para cualquier duda o aclaración que pueda tener al respecto.** M. Romero Consultores Consultoría de Empresas Marqués de la Ensenada, 2 1º D 18004 Granada Telf.: 958 259 704 Fax.: 958 254 907 asesoria@mromeroconsultores.es www.mromeroconsultores.es