

1. FORMAS DE ADQUISICIÓN

Una primera distinción, que afecta principalmente al plano contable, es la forma de adquisición del bien:

- a) La primera y más obvia es la adquisición directa, esto es la compra con o sin financiación asociada, esto es un préstamo o aplazamiento del pago.
- b) Mediante un contrato de arrendamiento, esto es *leasing* o *renting*. No es objeto de este trabajo analizar estos tipos de contrato, pero a estos efectos nos podemos encontrar con:
 - i. Un arrendamiento financiero: que supone considerar el arrendamiento como una adquisición financiada, dado que se presume el ejercicio de la opción de compra final, estamos ante la mayor parte de los contratos de *leasing*.
 - ii. Un arrendamiento operativo: lo que supone el alquiler del bien, por el plazo y condiciones establecidas, esto es, las operaciones de *renting* y aquellas de *leasing* dónde no se prevea ejercer la opción de compra.

Los aspectos contables van a estar, también, muy influenciados por el tratamiento fiscal de la operación, que, a su vez, será consecuencia del destino y uso del bien (automóvil). Su estudio y detalle excede de este breve trabajo.

2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El primer tributo que entrará en juego en estas operaciones será el IVA, en el momento de la adquisición o del pago de las cuotas del arrendamiento. El Art. 95 de la LIVA establece, en cuanto al derecho de deducción, lo siguiente:

- a) Uno. 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.
- b) Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:
 - i. Los que se destinen a actividades empresariales y no empresariales por períodos de tiempo alternativos.
 - ii. Los que se utilicen para actividades empresariales y particulares simultáneamente.
 - iii. Los que no figuren en la contabilidad o no se integren en el patrimonio empresarial.
 - iv. Los que se destinen a la satisfacción de necesidades personales del empresario, sus familiares o sus empleados.
- c) Tres. Se establece una presunción, "*iuris tantum*", para los vehículos turismo de afección a la actividad empresarial o profesional del 50%.

Aun cuando la casuística puede ser muy amplia el tema desde el punto de vista del IVA tiene dos vertientes muy diferenciadas:

- a) Los empresarios individuales, dónde puede resultar más difícil la separación entre el patrimonio empresarial y el personal, tanto a los efectos tributarios como propiamente empresariales.
- b) Las entidades jurídicas (empresas) dónde es más difícil que se pueda producir tal confusión patrimonial entre la entidad y sus socios o partícipes.

Lo que sí está claro es que los bienes de inversión, como es el caso que nos ocupa, tienen un tratamiento especial en el Impuesto. Su vida útil que se proyecta más allá del ciclo económico ordinario incluso del ejercicio social les otorga este doble tratamiento, por un lado, su posible afección parcial a la actividad ordinaria y por el otro, la posibilidad de que esa afección también varíe en el tiempo.

2.1. Empresarios individuales

Es en estos casos dónde entra, de lleno, el *grado de afección* a los efectos de determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas. En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en consultas vinculantes como la V4042-16 y V4043-16, de 22 de septiembre, entre otras muchas. Tres son las notas principales:

- a) En cualquier caso, se ha de estar en posesión de una factura válida para ejercer el derecho de deducción, art. 97 de la LIVA.
- b) Se aplica la presunción del art. 95 antes citado, pero el porcentaje final dependerá de lo que el sujeto pasivo pueda acreditar ante la Administración Tributaria (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, V4043-16).
- c) El porcentaje así determinado no puede ser objeto de *extrapolación* directa a otros bienes o servicios relacionados con el uso del vehículo (combustibles, reparaciones, peajes, etc.)

En conclusión, es el obligado tributario el que ha de determinar el grado de afección y disponer de los medios de prueba necesarios en caso de revisión de sus actuaciones.

2.2. Entidades jurídicas

Como hemos citado, en este caso, la confusión patrimonial o de titularidad no se puede dar, al tratarse de un bien que debe ser

matriculado y adicionalmente la factura soporte de su adquisición también determinará el titular del vehículo. Lo que, si se dará, en este caso, es la posible utilización del bien tanto para actividades empresariales como para fines particulares.

Aun cuando la casuística puede ser muy diversa podemos resumirla en:

- a) De uso exclusivo empresarial por:
 - i. Responder a las presunciones del Art. 95.tres de la LIVA.
 - ii. Por qué la entidad pueda acreditar, con medios aceptados en derecho, tal utilización.
- b) De uso mixto, siendo el beneficiario del uso privativo:
 - i. El propio empresario o titular de la entidad.
 - ii. Un administrador.
 - iii. Un empleado.

En el caso del *uso exclusivo empresarial* no parece presentar duda alguna que estamos ante un activo no corriente cuya deducibilidad tendrá el mismo tratamiento que cualquier otro poseído o explotado por la entidad.

En el segundo supuesto, *uso mixto*, la consulta vinculante V3216-18, de 18 de diciembre de 2018, de la DGT ha establecido un nuevo escenario en el tratamiento de estas operaciones:

- a) Esta consulta modifica criterios anteriores, así como la anulación de una respuesta anterior a la misma cuestión: "La presente contestación rectifica la anterior Resolución de fecha 12 de septiembre de 2018 con número de consulta vinculante V2450-18 que, en consecuencia, queda anulada desde la presente fecha".
- b) Entra en la consideración de las operaciones a la luz de lo recogido en el artículo 2.1 de la DIRECTIVA 2006/112/CE DEL CONSEJO de 28 de noviembre de 2006 ("1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes: **a)** las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal" y lo recogido en el artículo 4.uno de la LIVA: "Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen" y de diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- c) La consulta concluye que las retribuciones en especie a los trabajadores o empleados "constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido,

por lo que quedarán sujetas al citado tributo". Ello nos conduce a que el 100% del IVA soportado en su adquisición resulta deducible, dado que se utiliza, por la parte afecta, así como, por la retribución en especie a operaciones sujetas al impuesto.

En resumen, entendemos que en el caso de las entidades jurídicas no cabe la aplicación de la presunción de afectación y deducción del impuesto soportado, pues o el bien está afecto a la actividad empresarial y no se realiza uso personal alguno del bien, o existe un uso mixto o exclusivo personal lo que nos conduce, inexorablemente, a la imputación de una retribución en especie. Sólo se nos ocurre dos casos en los que se puede producir un uso mixto del bien:

- i. Que el uso del vehículo, más allá del empresarial, pueda ser considerado como una liberalidad, que por su naturaleza no está afecto a la actividad.
- ii. Que el uso del vehículo por un socio haya de calificarse como un dividendo en aplicación de lo recogido en la normativa contable o el artículo 18.11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

2.3. Efectos de la no deducibilidad del IVA

Tal y como recoge la NRV 12ª del PGC (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad): "El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto."

Esto es, la primera afectación es incrementar la valoración del activo no corriente y de la ulterior amortización o del gasto en el caso de operaciones de arrendamiento.

La no deducibilidad del IVA esta asociada a la no afectación o utilización en el ciclo empresarial normal, lo que es igual a decir que estamos ante gastos no deducibles en el marco de la imposición directa (IS e IRPF), lo que equivale a decir que estamos ante gastos contables no deducibles:

- i. Bien por tratarse de gastos no afectos a la actividad o incluso liberalidades.
- ii. Por ser considerados rendimiento de fondos propios.

Un último aspecto es el tratamiento de una posterior venta del activo, esto es la sujeción al impuesto de la ulterior transmisión. En este punto el artículo 20.uno.25ª declara exentas "Las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley". De

esta forma la deducción, en cualquier porcentaje del IVA soportado (por mínimo que sea éste) determinará la ulterior sujeción al impuesto de la venta.

3. IMPUESTOS DIRECTOS (IS e IRPF)

Tal y como ya se ha comentado anteriormente los principales impactos del tratamiento de estos activos son:

- a) Adición del IVA no deducible al coste (bien del activo o de los gastos por arrendamientos).
- b) No deducibilidad del gasto asociado al porcentaje de uso del bien no afecto a la actividad y que no suponga una retribución en especie.
- c) Obligación de imputación de retribución en especie en favor del usuario del bien y obligación de realizar ingresos a cuenta por la imputación.

En este apartado, lo más significativo es la valoración de la renta en especie a imputar al usuario particular del vehículo. Dos elementos son fundamentales en la determinación de esta renta:

- a) Base de valoración.
- b) Grado de utilización empresarial / privada.

En cuanto a la base de valoración el artículo 43.1.1º.b) de la LIRPF establece que, en el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles, la valoración será:

- a) En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.
- b) En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

Para la imputación de la renta en especie por del uso del vehículo se debe tener en cuenta el porcentaje de uso afecto a la actividad. En este aspecto diferentes Consultas Vinculantes de la DGT han establecido que:

- a) 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 (V2260-19, de 28 de agosto, entre otras muchas).
- b) No son aceptables aquellos que se cuantifiquen en función de las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares (V0413-19, de 27 de febrero, entre otras muchas).



VEHÍCULOS DE EMPRESA Tratamiento Fiscal (IVA, IS e IRPF)

El presente artículo repasa el tratamiento de los vehículos de empresa, en concreto de los citados en el artículo 95 de la LIVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido) en relación con las definiciones del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, derogado por el vigente 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.

En este estudio es de especial relevancia la Consulta Vinculante V3216-18, de 18 de diciembre. En concreto abordaremos:

- Implicaciones en relación con el IVA.
- Implicaciones en el Impuesto de Sociedades
- El IRPF y las retribuciones en especie.

V&G Consultores, S.L.

Avenida de Castilla, 1 Oficina 9-12 (Edificio Best Point)

28830 San Fernando de Henares

Teléfono: 911 251 302

WEB: www.vgconsultores.es

Email: clientes@vgconsultores.es