

**UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ**

**Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche**



**Trabajo de fin de Grado**

**PROBLEMÁTICA EN LAS DEDUCCIONES  
DE IVA REFERENTES A VEHÍCULOS**

**Alumna: Noelia Tamara Martínez.**

**Tutor: Rubén Antonio Jiménez Ros.**

## **RESUMEN**

El presente trabajo, como bien indica su nombre, trata de analizar la problemática existente en las deducciones de IVA referentes a vehículos. Partimos de la base que, la propia normativa interna, es decir, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece una serie de deducciones en función del vehículo en cuestión.

La citada norma, establece una presunción de afectación del 50% a la actividad empresarial o profesional, para los vehículos de turismo y una presunción de afectación del 100% a la actividad empresarial o profesional, para los vehículos mixtos. Ahora bien, el propio 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, se encarga de desarrollar el concepto de “vehículo”, estableciendo que se entiende por turismo y por vehículo mixto.

Con dicha presunción, la norma nos viene a decir que, en caso de poseer un vehículo de turismo, afecto a la actividad económica, reconoce o establece una deducción del 50% de las cuotas de IVA soportadas, de modo que, si el contribuyente desea beneficiarse de una deducción superior, le corresponde la carga de la prueba. Es decir, deberá probar, mediante medios de prueba admitidos en Derecho, que el vehículo en cuestión, está afecto en un mayor porcentaje a la actividad.

Como veremos a lo largo del trabajo, en esta materia, ni las instituciones ni la normativa interna se pronuncia acerca de los medios de prueba válidos para probar la citada afectación. Por ello diversos autores, han desarrollado artículos académicos, que tienen por objeto, dar claridad sobre este asunto.

Por otra parte, en caso de poseer un vehículo mixto, la norma dispone una deducción del 100% de las cuotas de IVA soportadas. No obstante, no todos los vehículos mixtos, entran dentro de dicha categoría, es decir, solo se admiten, los vehículos destinados al transporte de mercancías, los destinados al transporte de viajeros, los destinados a la enseñanza de conductores, los destinados a la realización de pruebas o ensayos, los utilizados por agentes comerciales o profesionales y los destinados a servicios de vigilancia.

Podemos destacar así, que la normativa interna, no admite aquellos vehículos mixtos destinados al transporte de los utensilios de trabajo, como, por ejemplo, un vehículo destinado a transporte de pintura y pinceles. En este punto, es donde surge, la separación entre aquellos que están de acuerdo y aquellos que no entienden porque dichos vehículos no pueden beneficiarse de la deducción, cuando se dedican al transporte de objetos que sirven para efectuar el trabajo o la actividad económica.

También, en distinta la percepción efectuada sobre las deducciones referentes a los vehículos, por la Ley de IRPF y por la Ley del IS. La primera, dispone una deducibilidad del 100%, sólo sobre los vehículos mixtos, excluyendo así, los turismos y hace referencia a un uso accesorio. Mientras que, la Ley del IS, no habla expresamente de ello, debiendo así, efectuar una labor de interpretación del artículo 15, letra e, que nos habla de gastos correlacionados a la actividad.

Evidentemente a lo largo del trabajo, se profundiza en una mayor medida en todos estos aspectos mencionados, y en aquellos que no hemos citado, dejando así margen a la imaginación del lector. Pero en base a todo ello, hemos llegado a diversas conclusiones, entre las cuales, consideramos importante poner de manifiesto la siguiente:

*“Se estima conveniente, una labor de aclaración, que pueda ayudar a profesionales del sector como a ciudadanos a entender las disposiciones contenidas en la ley del IVA, así como del IRPF e IS.”<sup>1</sup>*



---

<sup>1</sup> Noelia Tamara Martínez, autora del presente TFG *“Problemática en las deducciones de IVA referentes a vehículos”*.

## ÍNDICE

<b>1. Introducción.....</b>	<b>6</b>
<b>2. Mecanismo repercusión/deducción en el IVA. Principio de neutralidad.....</b>	<b>7</b>
<b>3. Requisitos para la deducción de las cuotas soportadas en el IVA.....</b>	<b>11</b>
<b>4. Reglas para la deducción sobre vehículos.....</b>	<b>14</b>
<b>5. Análisis de criterios y doctrina administrativa, así como jurisprudencia en relación con la deducción de vehículos.....</b>	<b>15</b>
<b>5.1 Preguntas frecuentes (INFORMA AEAT) .....</b>	<b>15</b>
<b>5.2 Criterios de la DGT sobre las deducciones de vehículos.....</b>	<b>19</b>
<b>5.3 Resoluciones TEAC.....</b>	<b>25</b>
<b>5.4 Doctrina académica y revisión de jurisprudencia.....</b>	<b>29</b>
<b>6. Comparativa de la normativa del IVA con la relativa al IRPF e IS respecto de las deducciones relativas a vehículos.....</b>	<b>40</b>
<b>7. Conclusiones.....</b>	<b>47</b>
<b>8. Bibliografía.....</b>	<b>49</b>

## **ABREVIATURAS**

IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
CC	Código Civil
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea
AGE	Administración General del Estado
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
PAG	página
ART	artículo
SS	siguientes
LGT	Ley General Tributaria
LIS	Ley de Impuesto sobre Sociedades



## **INTRODUCCIÓN**

En la actualidad, son muchos los empresarios que adquieren bienes destinados al desarrollo de su actividad empresarial, entre ellos, los vehículos, mixtos o turismos, bien empleados en el transporte de mercancías o bien utilizados por agentes comerciales. La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Valor Añadido, desarrolla en su artículo 95 las diferentes deducciones de las cuales se puede beneficiar el contribuyente por la compra y uso de dichos vehículos. Presentando así, la problemática existente referente al desarrollo legislativo que efectúa la norma y que nos lleva a cuestionar si es acertada o no.

Podemos estructurar el siguiente trabajo en tres partes, una primera parte, en la cual tomaremos conocimiento del impuesto sobre el valor añadido, desde una perspectiva más general hasta una más específica, analizando el mecanismo repercusión/deducción en el IVA, en el cual, haremos mención del principio de neutralidad, así como los requisitos establecidos en la norma para deducir las cuotas soportadas en el IVA. Dedicaremos un apartado, en especial, a la explicación de las reglas referentes a las deducciones sobre vehículos, en el cual, también pondremos de manifiesto las diferentes definiciones otorgadas al concepto de “vehículo”.

Una segunda parte, en la que haremos mención de los diversos criterios, doctrina y jurisprudencia existente en el tema, para conocer así la perspectiva de las diversas instituciones, así como, de los profesionales en el asunto. Para ello, pondremos de manifiesto, las preguntas frecuentes realizadas a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (INFORMA AEAT), las consultas vinculantes de la DGT, a través de las cuales podremos conocer los criterios de la misma sobre dichas deducciones, las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central y, por último, la doctrina académica, haciendo mención de diversos artículos, en cuyo apartado, trataremos de destacar diversas sentencias relacionadas con los mismos.

Finalmente, una tercera parte, en la cual, efectuaremos una breve comparación con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, destacando la diferente perspectiva que dichas normas contemplan respecto a las deducciones sobre vehículos. En este apartado, haremos mención de dos artículos académicos que vienen a tratar la diferente aplicación de las deducciones en el IVA y en el IRPF. Y, a su vez, elaboraremos las conclusiones, tanto desde un punto de vista personal como objetivo, dejando constancia de la opinión que hemos ido formando a lo largo del trabajo.

## **2. MECANISMO REPERCUSIÓN/DEDUCCIÓN EN EL IVA.**

### **PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD.**

Como bien nos explica la Ley 37/1992 en su exposición de motivos, el Impuesto sobre Valor Añadido encuentra su razón de ser en la creación del Mercado interior en el ámbito comunitario, el cual no solo implica la supresión de las fronteras fiscales, sino que exige también una nueva regulación, a efectos del citado impuesto, de las operaciones intracomunitarias y una mínima armonización de los tipos impositivos, así como una adecuada cooperación administrativa entre los Estados miembros.

Todo ello ha llevado al Consejo de las Comunidades Europeas a aprobar la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos y a dictar el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias, creando así un cuadro normativo que debe incorporarse a nuestra legislación por imperativo del Tratado de Adhesión a las Comunidades Europeas.<sup>2</sup>

Ahora bien, el artículo 1 de la citada norma, define el Impuesto sobre Valor Añadido como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava en la forma y condiciones previstas legalmente

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
2. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
3. Las importaciones de bienes.

Cabe señalar que el mismo es indirecto en su acepción jurídica, por cuanto contempla la repercusión de sus cuotas y en la económica, por cuanto el consumo supone una manifestación mediata de la capacidad económica del sujeto que lo realiza. En este sentido, podemos destacar que mientras la renta o el patrimonio son manifestaciones inmediatas de riqueza, el consumo sólo de manifiesto ésta de forma mediata.<sup>3</sup>

Como bien hemos destacado anteriormente, estarán sujetas a dicho impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en el ámbito espacial del mismo por empresarios o profesionales, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional,

---

<sup>2</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Valor añadido.

<sup>3</sup> Mientras que aquel que más gana o más tiene demuestra su mayor capacidad económica que el que gana o tiene menos, el que más gasta sólo pone de manifiesto que tiene capacidad, pero no necesariamente que la misma sea mayor que la de aquel que gaste menos.

EVA ALIGA AGULLÓ “*Ordenamiento Tributario Español: los impuestos*”. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 3º edición, pág. 369.

incluso cuando se efectúen a favor de los propios socios, asociados o miembros de las entidades que las realicen.

El art. 3 de la Ley del IVA señala que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengas la condición de empresario o profesional.
2. Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al impuesto.
3. Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina liquidadora de Distrito Hipotecario.<sup>4</sup>

De la misma forma, la propia norma determina que se contemplarán como empresarios o profesionales, las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales<sup>5</sup>, las sociedades mercantiles, aquellos que efectúen varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos (especialmente los arrendadores de bienes), quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión y finalmente quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del impuesto conforme a lo establecido en el artículo 25 de la citada norma.<sup>6</sup>

En relación con el segundo apartado presente en el artículo 1 de la Ley 37/1992, estarán sujetas las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuados a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional y las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.

*“No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:*

*a) Las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.*

*b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y*

---

<sup>4</sup> ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Valor Añadido, artículo 3.

<sup>5</sup> Quedarán excluidos aquellos que efectúen entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito.

<sup>6</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Valor Añadido, artículo 5.

*objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.*

*c) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje comprendidas en el artículo 68, apartado dos, número 2.ª de esta Ley.*

*d) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las ventas a distancia comprendidas en el artículo 68, apartado tres, de esta Ley.*

*e) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere el artículo 68, apartado cinco, de esta Ley.*

*f) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del Impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once, de esta Ley.*

*g) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con el apartado siete del artículo 68.”<sup>7</sup>*

Por otra parte, se entiende por medios de transporte

1. Los vehículos terrestres asociados a motos cuya cilindrada sea superior a 48 cm o su potencia exceda de 7,2 KW.
2. Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,2 metros.
3. Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos.

Estos tendrán la consideración de nuevos cuando su entrega se lleve a cabo antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o respecto a vehículos terrestres asociados a motor, antes de los 6 meses siguientes a la fecha citada. Y en caso de que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6000 kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.<sup>8</sup>

Finalmente, tendrán la consideración de importaciones de bienes, la entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en el artículo 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero. Y la entrada en el país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes anteriormente mencionados.<sup>9</sup>

Podemos destacar que el IVA consiste en un impuesto **real y objetivo** puesto que en el mismo no son tenidas en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, en un

<sup>7</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, de Impuesto sobre Valor Añadido, art. 13.

<sup>8</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, de Impuesto sobre Valor Añadido, art.13.

<sup>9</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, de Impuesto sobre Valor Añadido, art.18.

impuesto **proporcional**, dado que se aplica un gravamen fijo sobre una base imponible variable, un impuesto **instantáneo**, en la medida en que se devenga de forma independiente en cada una de las entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones. En un impuesto **cedido**, en la medida en que las Comunidades Autónomas tienen el derecho a participar en el 50% del rendimiento del impuesto que corresponda al consumo en cada territorio, en un impuesto **general** y en un impuesto **plurifásico**.<sup>10</sup>

Ahora bien, cabe señalar, con el fin de conocer un poco más dicho impuesto, que, en el mismo, la posición de obligado al ingreso de la deuda tributaria no recae en el consumidor cuya capacidad es objeto de gravamen, sino en la persona que entrega los bienes o presta el servicio. Estableciéndose así, una especie de colaboración entre quien resulta obligado al ingreso y la Administración Tributaria, la cual solo puede exigirse, en principio, a empresarios y profesionales.

Esto es lo que se conoce como “*sujeto pasivo*”. La no coincidencia de éste con el titular de la capacidad económica que se somete a gravamen, exige que se arbitre un mecanismo que permita trasladarle la carga del tributo. Siendo este mecanismo, la repercusión/deducción del impuesto<sup>11</sup>, que se regula como un deber. En dicho caso, una vez producido el hecho imponible, el sujeto pasivo está obligado a repercutirlo al destinatario de la operación, pudiendo también deducir las cuotas soportadas.

El IVA se convierte así en un impuesto neutral para el sujeto pasivo, siendo dicha neutralidad uno de sus principios fundamentales consagrado por la jurisprudencia del TJUE.

Por otro lado, el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas nace como uno de los presupuestos básicos con el fin de garantizar el mencionado principio de neutralidad, no pudiendo limitarse<sup>12</sup>. Lo pone así de manifiesto, la sentencia del TJUE de 28 de junio de 2016, que no viene a decir otra cosa que el régimen de deducciones de la Directiva del IVA tiene por objeto liberar al empresario del peso del IVA devengado en el marco de sus actividades económicas. Garantizando así la neutralidad en relación con la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o resultados, con la condición de que las mismas estén sujetas al IVA. A su vez, destaca que el derecho a deducir, mencionado en dicha directiva forma parte del mecanismo del IVA, que no puede limitarse.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> EVA ALIAGA AGULLÓ “*Ordenamiento tributario español: los impuestos.*” Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, 3 edición, pág. 370.

<sup>11</sup> La repercusión se realiza mediante Factura o documento análogo en el que consignan separadamente la base imponible y la cuota repercutida.

<sup>12</sup> RUBÉN ANTONIO JIMÉNEZ ROS “*La invocación fraudulenta o abusiva del derecho a deducir en el impuesto sobre el valor añadido. Medidas de lucha contra el fraude en esta materia.*”

<sup>13</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15.

### **3. REQUISITOS PARA DEDUCIR LAS COUTAS SOPORTADAS EN EL IVA.**

Como ya hemos mencionado anteriormente, el IVA es un tributo indirecto que pretende someter a gravamen la capacidad económica que se pone de manifiesto con el consumo, a su vez, es un impuesto en el que la carga tributaria se traslada al consumidor mediante repercusiones de la cuota y es un impuesto neutral en relación a los procesos de concentración empresarial. Con el fin de lograr que éste sea un impuesto que grava en cada fase el valor que en la misma se ha añadido y para dejar ileso al empresario o profesional que interviene en la provisión de bienes o servicios, se establece así la posibilidad de deducción de las cuotas soportadas.

La Ley del IVA establece en su artículo 93 una serie de requisitos (subjetivos), cuyo cumplimiento permite el derecho a participar en la deducción de las cuotas soportadas:

1. El sujeto pasivo deberá tener la condición de empresario o profesional conforme a lo establecido en el artículo 5 de dicha Ley.
2. Podrán ejercer el derecho a deducir aquellos sujetos pasivos que realicen de forma ocasional las entregas de medios de transporte nuevos.
3. El ejercicio de dicho derecho correspondiente a los sectores o actividades a los que sean aplicables los regímenes especiales regulados en el Título IX de dicha Ley se realizarán conforme a las normas establecidas en dicho título para cada uno de ellos.
4. No podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales.
5. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.Uno.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.<sup>14</sup>

Ahora bien, el artículo 94 establece que podrán deducirse las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que los bienes o servicios se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto.
  - a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto.

---

<sup>14</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, art. 93.

- b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes.
  - c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley.
  - d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del Impuesto conforme a lo establecido en el art. 143.
2. Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.
  3. Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarán exentas si se hubiese realizado en el territorio de aplicación del impuesto (...) siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad.

Los sujetos pasivos solo podrán deducir el impuesto soportado o satisfecho por la adquisición de los medios de transporte objeto de entrega, hasta la cuantía de la cuota del impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta. Y en ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que hubiesen devengado con arreglo a derecho.<sup>15</sup>

El artículo 95 establece que los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no afecten, de forma directa o indirecta, a su actividad empresarial o profesional. Tampoco se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, los siguientes:

1. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.
2. Los bienes o servicios que se utilicen de forma simultánea para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.
3. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.
4. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial.
5. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, sus familiares o del personal dependiente de los mismos<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Valor Añadido, art. 94.

<sup>16</sup> Quedan excluidos los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

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 conforma a las siguientes reglas:

1. Cuando se trate de bienes de inversión, en la medida en que vayan a utilizarse previsiblemente.
2. Cuando se trate de vehículos de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50%.
3. Dichas deducciones deberán regularizarse cuando se acredite el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.
4. El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá ser acreditada por el sujeto pasivo a través de los medios de prueba admitidos en derecho.<sup>17</sup>

Ahora bien, la Ley establece también una serie de requisitos formales de deducción, dispone así en su artículo 97, que sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que tengan en su posesión un documento justificativo de su derecho. Considerándose como tales:

1. La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio.
2. La factura expedida por aquel que realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto.
3. En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración, o la autoliquidación.
4. La factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario, sujeto pasivo del impuesto.
5. Recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

Cabe resaltar que, dichos documentos deberán cumplir todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente para justificar así la deducción, en ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria y en caso de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes podrán efectuar la deducción de la parte proporcional correspondiente.<sup>18</sup>

Por último, ponemos de manifiesto que el nacimiento del derecho a la deducción se produce en el momento en el que se devengan las cuotas deducibles y el mismo caduca

---

<sup>17</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Valor Añadido, art. 95.

<sup>18</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Valor Añadido, art. 97.

cuando el titular no lo ejercite en los plazos y cuantías señaladas en el art. 99 de la presente Ley.

#### **4. REGLAS PARA LA DEDUCCIÓN SOBRE LOS VEHÍCULOS.**

Las reglas para la deducción sobre los vehículos, se encuentran reguladas en el art. 95 de la Ley 37/1992, el cual nos viene a decir, en el párrafo tercero, apartado segundo, que 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.

Ahora bien, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas, los definidos como tales en el anexo 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. Por tanto, se entenderá por turismo, aquel automóvil destinado al transporte de personas que tenga, 4 ruedas y además del asiento del conductor, ocho plazas como máximo; se entenderá por remolque, un vehículo no autopulsado diseñado y concebido para ser remolcado por un vehículo.<sup>19</sup> Se entenderán o tienen la consideración de ciclomotor, los vehículos de dos ruedas, con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h y con una cilindrada inferior o igual a 50 cm<sup>3</sup> o con una potencia nominal máxima inferior o igual a 4 Kw si es de motor eléctrico, los vehículos de tres ruedas, con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h y una cilindrada inferior o igual a 50 cm<sup>3</sup> y vehículos de cuatro ruedas, cuya masa en vacío sea inferior o igual a 350 kilogramos no incluida la masa de las baterías para los vehículos eléctricos, cuya velocidad máxima por construcción sea igual o inferior a 45 km/h y cuya cilindrada sea inferior o igual a 50 cm<sup>3</sup>. Finalmente se entenderá por motocicleta de dos ruedas, aquel automóvil de dos ruedas, sin sidecar, provistos de un motor de cilindrada superior a 50 cm<sup>3</sup>, si es de combustión interna y con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h y motocicleta con sidecar, aquel automóvil de tres ruedas asimétricas, provisto de un motor de cilindrada superior a 50 cm<sup>3</sup> y con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h.<sup>20</sup>

Por otro lado, en este mismo Anexo, se dispone el concepto de vehículo mixto adaptable, entendiéndose por tal, el automóvil dispuesto para el transporte, simultáneo o no de mercancías y personas hasta un máximo de nueve incluido el conductor y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, de forma total o parcial, por personas mediante la adición de asientos.

---

<sup>19</sup> Se entenderá por remolque ligero aquel, cuya masa máxima autorizada no exceda de 750 kg, excluyendo los agrícolas y por semirremolque, aquel vehículo no autopulsado diseñado y concebido para ser acoplado a un automóvil.

<sup>20</sup> 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, Anexo.

Volviendo a la norma, la misma, dispone que se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

1. Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
2. Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
3. Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
4. Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
5. Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
6. Los utilizados en servicios de vigilancia<sup>21</sup>.

El art. 95 en su párrafo cuarto establece que, todo lo dispuesto anteriormente, será de aplicación también a las cuotas satisfechas o soportadas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios:

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

## **5. ANÁLISIS DE CRITERIOS Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA, ASÍ COMO JURISPRUDENCIA EN RELACIÓN CON LA DEDUCCIÓN DE VEHÍCULOS.**

En este apartado, pretendemos efectuar un análisis práctico del tema en cuestión, apoyándonos sobre los distintos medios proporcionados por las diversas instituciones y poder así entender cómo funcionan las deducciones de vehículos y su repercusión en la realidad. Para ello, pondremos en relieve las preguntas frecuentes efectuadas por los ciudadanos y contestadas por la Agencia Tributaria, emplearemos también los criterios propios de la DGT, las resoluciones del Tribunal económico-administrativo central, la jurisprudencia existente y finalmente la doctrina académica.

### **5.1 PREGUNTAS FRECUENTES (INFORMA AEAT)**

**1. ¿Es deducible el IVA soportado en la compra de un vehículo afecto a una actividad profesional? ¿Y el IVA soportado en gastos de combustible, reparaciones y mantenimiento del citado vehículo?**

---

<sup>21</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, art. 95.

La cuota soportada en la compra de un automóvil de turismo que se afecta a una actividad profesional, es deducible en un 50 por 100, salvo que el sujeto pasivo acredite por cualquier medio de prueba admitido en derecho una afectación superior.

No son medios de prueba suficiente ni los libros de contabilidad y registros oficiales ni las declaraciones-liquidaciones.

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 el vehículo debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición del mismo. 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.

El grado de utilización deberá ser probado por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

**2. Un contribuyente adquiere un vehículo de turismo y deduce el 50 por 100 de la cuota soportada de acuerdo con la presunción legal. Posteriormente y dado que considera que es un vehículo de utilización exclusiva en la actividad profesional que desarrolla, se pregunta por la procedencia de la deducción del 100 por cien de la cuota soportada en la adquisición, y en su caso por la posibilidad de deducir el 50 por ciento no deducido previamente en la adquisición del vehículo.**

La presunción legal de afectación a la actividad que resulte de aplicación, no impide que, cuando se acredite un grado efectivo de utilización de tales vehículos en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional diferente, superior o inferior, proceda la regularización de las deducciones practicadas inicialmente en base a las citadas presunciones. En todo caso, será necesario que dichos vehículos estén integrados en el patrimonio empresarial o profesional, así como debidamente contabilizados e incluidos en los registros oficiales de la actividad desarrollada. Éste grado efectivo de utilización es una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquiera de los medios admitidos en Derecho.

De acuerdo con lo anterior, y siempre y cuando se acredite un porcentaje de afectación mayor al inicialmente tenido en cuenta a efectos de la deducción practicada, el contribuyente podrá deducir la parte de la cuota del Impuesto que no se dedujo inicialmente siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad del derecho a la deducción y con sujeción a los demás requisitos establecidos para su ejercicio.

De ser procedente conforme a lo establecido anteriormente, la deducción deberá practicarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo advierta el error o en las posteriores siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación.

**3. ¿Puede una empresa deducir las cuotas del IVA soportadas por sus empleados en la utilización de vehículos que son propiedad de tales empleados y cuyos gastos les son resarcidos por la empresa?**

No. Aunque la empresa resarza a un empleado por los gastos incurridos en la utilización de un vehículo propiedad de dicho empleado, no son deducibles para la empresa las cuotas soportadas por el empleado, y ello aun cuando el vehículo haya sido utilizado por el empleado en el desarrollo de su trabajo en la empresa, puesto que el citado vehículo no está integrado en el patrimonio empresarial de la entidad.

#### **4. Adquisición de vehículos por concesionarios para destinarlos a la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o promoción de ventas. ¿Son deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de dichos vehículos?**

Siempre que los vehículos se afecten a la actividad, pueden deducirse las cuotas soportadas en su compra.

Si los vehículos citados reúnen los requisitos para ser considerados bienes de inversión, las deducciones se practicarán en proporción al porcentaje de afectación a la actividad, existiendo la presunción de que éste es del 50 % en el caso de los vehículos de turismo.

#### **5. ¿Cuál es el concepto de vehículo mixto a efectos de la deducción de cuotas?**

Son automóviles especialmente dispuestos para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de nueve incluido el conductor, y en los que se pueda sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos.

A estos efectos, por transporte de mercancías debe entenderse el transporte de bienes objeto de comercio, es decir, de género vendible, cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta, cosas adquiridas por la empresa y destinadas a la venta sin transformación.

#### **6. ¿Es deducible el 50% de la cuota soportada por la adquisición de un vehículo de turismo por un profesional que lo utiliza tanto en su actividad como en otros fines no relacionados con ella?**

**¿Existen tipos de actividad en los cuales no cabe la deducción de cuotas por adquisición de vehículos por desarrollarse las mismas en un local determinado?**

**¿Influye en el derecho a la deducción de cuotas soportadas por adquisición de vehículos (afectación y presunciones) que el adquirente aplique el régimen simplificado en lugar del régimen general?**

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 en que se presume que el grado de utilización es del 100%.

En cualquier actividad pueden existir vehículos afectos siquiera parcialmente. La existencia o no de afectación es un problema de prueba en cada caso concreto. Una vez que existe afectación, se presume que ésta es del 50%, aunque se admite prueba en contra.

Las reglas de deducibilidad de cuotas por adquisición de vehículos son las mismas tanto en el régimen general como en el simplificado, no existiendo diferencias respecto a la necesidad de afectación y presunciones.

### **7. Ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto soportado por una empresa, como consecuencia de la utilización de vehículos automóviles por parte de empleados que desarrollan funciones distintas de las comerciales.**

La cesión del uso de automóviles por una empresa a sus trabajadores constituye una retribución en especie de obligado cumplimiento para la misma, si se establece así en el contrato laboral del trabajador, de manera que una fracción de la prestación laboral del trabajador es la contrapartida de dicha cesión. Es decir, la cesión a los trabajadores del uso de los vehículos forma parte del montante total de las retribuciones que dicho trabajador percibe por los servicios laborales que presta. En estas circunstancias dichas retribuciones en especie constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso, por lo que quedarán sujetas al citado tributo.

En el supuesto de que el vehículo se utilice simultáneamente para el desarrollo de las actividades empresariales del empleador y para las necesidades privadas del empleado, tendrá la consideración de retribución en especie únicamente la parte proporcional del uso que se destine a las necesidades privadas del trabajador. A estos efectos, se deberá aplicar un criterio de reparto.

Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios sólo podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios se vayan a utilizar, previsiblemente, en el desarrollo de la actividad empresarial y se trate de operaciones sujetas y no exentas.

Los vehículos que son cedidos por una empresa a sus trabajadores constituyen, por la parte destinada a uso privado, retribuciones en especie que implican su calificación como prestación de servicios a título oneroso, de tal forma que se trata de operaciones sujetas y, en principio, no exentas.

Si la empresa no realiza ninguna actividad exenta, podrá deducir íntegramente las cuotas soportadas por la adquisición o el arrendamiento de los automóviles objeto de cesión, al encontrarse afectos en un cien por ciento al desarrollo de una actividad sujeta y no exenta. Dado que las operaciones no se efectúan a título gratuito, no es aplicable la exclusión que establece el artículo 96. Uno.5º LIVA, conforme a la cual no son deducibles las cuotas soportadas por la compra de bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, ya que esta exclusión o restricción es únicamente aplicable en los supuestos en que los bienes o servicios van a ser objeto de entrega gratuita.

## **8. Una empresa cede un vehículo a un trabajador para ser utilizado conjuntamente tanto en la actividad de la empresa como en fines particulares. Dedución de las cuotas del Impuesto soportadas en su adquisición y mantenimiento.**

La cesión del uso de un automóvil a un trabajador constituye una retribución en especie de obligado cumplimiento cuando así se establezca en el contrato laboral, de manera que una fracción de la prestación laboral del trabajador es la contrapartida de dicha cesión. Es decir, la cesión al trabajador del uso de un vehículo forma parte del montante total de las retribuciones que dicho trabajador percibe por los servicios laborales que presta. En estas circunstancias dichas retribuciones en especie constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del Impuesto, por lo que quedarán sujetas al citado tributo.

Se debe advertir que sólo tendrá la consideración de retribución en especie la parte proporcional del uso que se realice del vehículo que se destine a satisfacer necesidades privadas del trabajador. A estos efectos, se deberá aplicar un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares.

Dado que la cesión del vehículo constituye, por la parte destinada al uso privado, una retribución en especie calificada como prestación de servicios a título oneroso, la misma constituirá una operación sujeta y no exenta del Impuesto.

De esta forma, si las demás operaciones realizadas por la empresa están sujetas y no exentas, podrá deducir íntegramente las cuotas soportadas en la adquisición y mantenimiento de los automóviles, al encontrarse afectos en un cien por cien al desarrollo de una actividad sujeta y no exenta.

Asimismo, se debe aclarar que, dado que las operaciones analizadas no se efectúan a título gratuito, se infiere que no les es aplicable la exclusión que establece el art. 96. Uno.5º LIVA, conforme al cual no son deducibles las cuotas soportadas por referencia a bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, ya que esta exclusión o restricción es únicamente aplicable en los supuestos en que los bienes o servicios van a ser objeto de entrega gratuita.

## **5.2 CRITERIOS DE LA DGT SOBRE LAS DEDUCCIONES DE VEHÍCULOS.**

En este apartado, pondremos en relieve los criterios de la DGT sobre las deducciones de vehículos, utilizando las consultas vinculantes de la misma. Nos centraremos en aquellas consultas efectuadas desde el 1 de enero de 2019 hasta el 1 de enero de 2020.

Encontramos una primera consulta, número V0150-19, con fecha 22 de enero de 2019, en la que, el consultante desarrolla la actividad de arquitecto por cuenta propia prestando servicios de tasación a dos sociedades. El mismo, cuenta con un vehículo para uso exclusivo de la actividad profesional y otro para sus desplazamientos privados. Siendo la cuestión planteada por el sujeto, la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición, uso y mantenimiento del vehículo afecto a su actividad profesional.

La DGT contesta a dicha consulta, haciendo referencia a las Ley 37/1992, afirmando, primeramente, que no podrán ser objeto de deducción aquellas cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos para la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque posteriormente dichos bienes se afecten de forma total o parcial a las actividades citadas. En segundo lugar, menciona lo establecido en el art. 95 de la mencionada norma, que viene a relatar, por un lado, aquellos bienes que no se entienden afectos a la actividad profesional o empresarial y, por otro lado, viene a hablar de los vehículos automóviles, destacando que se asumirán afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100, los vehículos mixtos utilizados para 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 etc. Dichas deducciones deberán regularizarse cuando se acredite el grado efectivo de utilización, siendo acreditado, este último por el sujeto pasivo mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho. De la misma forma se aplicarán las deducciones mencionadas a accesorios y piezas de recambio, combustible, carburantes (...), servicios de aparcamiento y vías de peaje y rehabilitación, renovación y reparación. A su vez, destaca que los vehículos automóviles, que se encuentren afectos a la actividad empresarial o profesional de forma parcial, podrán deducir las cuotas soportadas en un 50 por ciento.

A continuación, la DGT afirma que: *“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.”*<sup>22</sup>

De ello cabe deducir, que el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de combustible o por las reparaciones o revisiones a las que se someta un vehículo debe desvincularse de la aplicable a la propia adquisición del mismo. La DGT afirma así, que las cuotas soportadas por la adquisición de combustible solo serán deducibles siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Ahora bien, una segunda consulta, número V0310-19, con fecha 14 de febrero de 2019, hace referencia a una sociedad que ha sido objeto de varios procedimientos de comprobación e investigación por parte de la Agencia Tributaria en relación con la

---

<sup>22</sup> Consulta vinculante de la DGT, número V0150-19, de 22 de enero de 2019.

deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de vehículos afectos a la actividad, dado que el consultante sostiene que dichos vehículos se encuentran afectos en un 100 por 100, mientras que la Agencia Tributaria solo considera probado un 50 por ciento. Destacar que todas las regularizaciones que le han sido practicadas por este concepto han sido posteriormente anuladas en vía económico administrativa o en vía contencioso administrativa. La cuestión planteada en dicho caso es referente a los medios de prueba que se deben considerar suficientes por parte de la Administración Tributaria con el fin de demostrar la afectación al 100 por 100 de los vehículos a la actividad empresarial para evitar así conflictos futuros en este aspecto.

La DGT argumenta empleando los artículos 93.4 y 95.2 de la Ley 37/1992, el primero establece que 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 puedan ser utilizados posteriormente de forma total o parcial en dichas actividades. El segundo artículo establece, por su parte, que no se entenderán afectos a la actividad empresarial o profesional, los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial por períodos de tiempo alternativos, los bienes o servicios que se utilicen de forma simultánea para actividades empresariales o profesionales y necesidades privadas, los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad del sujeto pasivo, los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesionales, los bienes destinados a ser utilizados para la satisfacción de necesidades de personales o particulares de los empresarios o profesionales. Menciona, además, todos los apartados del artículo 95, haciendo hincapié en las deducciones aplicables a los vehículos, particularidades ya mencionadas anteriormente.

Continúa, argumentando que la afectación de los vehículos objeto de consulta a la actividad económica deberá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido a Derecho, cuya carga corresponde a la sociedad consultante de acuerdo con lo señalado en materia de prueba en la Sección 2 del capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en especial lo señalado en su artículo 105.1 según el cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Añade que no será 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.

Finalmente, resalta que no es competencia de este Centro pronunciarse sobre los medios de prueba que en cada caso deben considerarse como suficientes para acreditar el grado de afectación a la actividad, sino que su valoración deberá ser llevada a cabo por los órganos de investigación y comprobación y por los tribunales económico administrativos

y contenciosos administrativos que tengan conocimiento de las controversias suscitadas en dicha materia.<sup>23</sup>

Una tercera consulta, número V0425-19, con fecha 28 de febrero de 2019, en la que el consultante ejerce la actividad profesional de abogado y para el desarrollo de su actividad necesita un vehículo, el cual, adquiere en la modalidad de renting. La cuestión planteada es si podría deducirse la totalidad de la cuota mensual del renting en el IRPF y en el IVA. Dado que nuestro trabajo tiene como fin analizar las deducciones sobre vehículos en el IVA, nos centraremos sólo en la parte de la contestación referente a dicho impuesto.

En este caso, la DGT se centra en los artículos 95 y 96 de la Ley 37/1992, que vienen a establecer una serie de directrices referentes a aquellos bienes que puedan o no deducirse, a los vehículos y su afectación en el desarrollo de la actividad empresarial, en base a la cual se establece una u otra deducción (50% o 100%), como acreditar el grado de afectación y a quien corresponde dicha obligación etc.

*“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 este artículo 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 del número 2º del apartado Tres del presente artículo.*

*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 indicados, podrán beneficiarse de la presunción de la afectación total al desarrollo de la actividad.*

*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, el consultante podrá acreditar un grado de utilización distinto, superior o inferior, a este 50 por ciento”<sup>24</sup>.*

En base a estas tres consultas podemos ver, como era de esperar, que los criterios propios de la DGT para ayudar a los ciudadanos a la hora de resolver sus dudas referentes a las deducciones de IVA en vehículos, se basan estrictamente en la aplicación de los artículos de la Ley. Llegando a ser, incluso, repetitivos en las contestaciones a las consultas planteadas. Evidentemente, no cabe duda de que dichas cuestiones vinculantes tienen como límite la modificación legislativa, puesto que una vez que se modifica la ley, dichas respuestas ya no tienen valor legal alguno.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> Consulta vinculante de la DGT, número V0310-19, de 14 de febrero de 2019.

<sup>24</sup> Consulta vinculante de la DGT, número V0425-19, de 28 de febrero de 2019.

<sup>25</sup> Esto es algo que deja entrever a grandes rasgos Irene Rovira Ferrer, profesora de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Oberta de Catalunya (UOC), en su trabajo “La compleja relación entre las consultas tributarias vinculantes y los pronunciamientos judiciales”.

Ahora bien, la siguiente consulta, número V0933-19, con fecha 29 de abril de 2019, hace referencia a una entidad mercantil que utiliza carretillas elevadoras, alquiladas a terceros, para cargar la producción agraria propia en los camiones, siendo la cuestión planteada si se podrán deducir las cuotas soportadas del IVA en la adquisición de combustible para dichas máquinas.

La DGT, responde que el artículo 95 apartado cuarto, establece que se podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a los que se refiere dicho apartado:

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

Ahora bien, 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, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 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 IVA al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el IVA que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte del ámbito de aplicación del art. 17 de la Sexta Directiva. El citado derecho depende 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 para la máquina objeto de consulta debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición de ésta. 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 empleado en la máquina citada a la actividad empresarial o profesional de la entidad consultante deberá ser probada por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.”<sup>26</sup>*

Por último, encontramos otra consulta, número V1034-19, con fecha 10 de mayo de 2019, en la cual una mercantil desarrolla la actividad de gestoría, adquiriendo un vehículo que ha afectado a dicha actividad. En este caso, la consultante, solicita si podrá deducirse el IVA soportado por la adquisición y los gastos de uso y mantenimiento del vehículo.

Una vez más, la DGT hace referencia a la Ley 37/1992 para dar respuesta a dicha consulta, y concretamente, hace uso del artículo 93, el cual establece en su apartado cuarto que no podrán ser objeto de deducción aquellas cuotas soportadas para la adquisición de bienes o servicios que no sean utilizados en el desarrollo de actividades profesionales o empresariales. Por su parte, sigue exponiendo, en base al artículo 94, que podrán deducirse aquellas cuotas soportadas para la adquisición de bienes que se utilicen para la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA, las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes y las operaciones exentas en virtud de lo establecido en los arts. 21,22,23,24 y 25 de la citada Ley. Finalmente, tras analizar detalladamente el artículo 94 y lo recogido en éste, hace referencia al artículo 95, ya mencionado en repetidas ocasiones a lo largo de este apartado.

*“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 este artículo 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 del número 2º del apartado Tres del presente artículo (...)”*

*“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 acudirse 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 conllevan 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.”*

*“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*

---

<sup>26</sup> Consulta vinculante de la DGT, número V0933-19, de 29 de abril de 2019.

*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.”<sup>27</sup>*

### **5.3 RESOLUCIONES TEAC**

En este punto, analizaremos dos resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, referentes a las deducciones de IVA sobre vehículos, y pondremos en relieve así, los criterios empleados por dicha institución.

La resolución número 00/05662/2011/00/00, con fecha 17 de junio de 2014, trata de una reclamación económico administrativa promovida por una entidad contra el acuerdo de liquidación dictado por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, derivada del acta de disconformidad incoada por el concepto de IVA<sup>28</sup>.

En los antecedentes de hecho, se nos informa de la existencia de acta de disconformidad por el concepto de IVA y períodos de mayo de 2005 a diciembre de 2006, en la cual se redacta que los motivos de la regularización propuesta fueron los siguientes:

1. Hace referencia, en un primero punto, al IVA devengado por servicios de publicidad, tema que no vamos a resaltar, puesto que no es el objeto a tratar en este trabajo.
2. Y, en segundo lugar, dispone que, no admite la deducción de una parte de las cuotas de IVA soportado en la adquisición de servicios por arrendamiento de vehículos de empresa (renting), tanto del personal directivo como del comercial. Formulando propuesta de liquidación considerando que el 50% del tiempo existe una disponibilidad para fines particulares.

La entidad, alega, en su reclamación económico administrativa ante el Tribunal, en primer lugar, que las dilaciones en el procedimiento inspector no son imputables a la interesada, por lo que se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Añade, que el IVA referido a los rentings de los vehículos comerciales debería reputarse como íntegramente deducible, sin limitación. Por lo que, solicita la anulación de la liquidación referente a la no deducción del IVA en arrendamientos de vehículos utilizados por el personal directivo y comercial, o subsidiariamente no se

---

<sup>27</sup> Consulta vinculante de la DGT, número V1034-19, de 10 de mayo de 2019.

<sup>28</sup> Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, número 00/05662/2011/00/00, con fecha 17 de junio de 2014.

confirme en relación con las cuotas soportadas referidas a los arrendamientos de vehículos del personal comercial.

En los fundamentos de derecho, concretamente en el apartado **CUARTO**, el Tribunal Económico Administrativo Central, establece que la entidad dedujo las cuotas de IVA soportadas con ocasión del pago de las cuotas de arrendamiento de vehículos, aplicando porcentajes calculados en función de los días laborales de cada grupo de trabajadores. Un 75% para los vehículos propios del personal comercial y un 61.64% para los vehículos cedidos a directivos, considerando que existía un uso mixto.

El acuerdo de liquidación, modifica dichos porcentajes, estableciendo un 75% para el personal comercial y un 50% para el directivo, aminorando este último, puesto que la entidad no aporta prueba alguna que justifique una deducción superior.

Ahora bien, la entidad reclamante, manifiesta en sus alegaciones que la normativa española permite la deducción de las cuotas en función al grado de afectación a la actividad empresarial, realizando una presunción de certeza del 50%. Y, añade que en el caso de los vehículos utilizados por el personal comercial se admite una deducción del 100%.

El tribunal, contesta a dicha alegación, haciendo referencia a la propia norma, concretamente a los artículos 92 y ss., y afirma: *“La norma citada establece que la deducibilidad de cuotas soportadas en relación con la adquisición de turismos es del 50%. Se trata de una presunción iuris tantum que puede ser desvirtuada por el interesado acreditando que la afectación es exclusiva o superior a ese 50%. Asimismo, en el caso de vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los agentes comerciales, se presume una afectación del 100%.”*

Y añade que: *“Hay que distinguir entre las cuotas deducidas por el renting de los vehículos cedidos al personal comercial y aquéllas de los cedidos a directivos.*

*En el caso de los vehículos cedidos a directivos es el obligado tributario el que debe acreditar la afectación exclusiva a la actividad empresarial para la deducibilidad del 100% de las cuotas soportadas, dado que no le resulta aplicable ninguna de las excepciones del artículo 95 Tres 2º.*

*Queda claro, a tenor de este precepto, que es el sujeto pasivo el que debe acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho el grado de utilización del bien en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, no correspondiendo en modo alguno esa prueba a la Administración.”*

Finalmente, pone de manifiesto en relación a la prueba, el artículo 105 y 106 de la Ley General Tributaria, que vienen a decir, por un lado, que aquel que haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo y por otro lado, que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas sobre medios y valoración de pruebas contenidas en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, resaltando el

artículo 1214 del CC que establece que incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento y la de la extinción al que la opone.

En este caso, el reclamante no aporta prueba alguna que permita justificar una deducción de las cuotas superior al 50% y en relación los vehículos del personal comercial, la Ley establece una deducción del 100%, pero el reclamante alega una afectación del 75%, por lo tanto, si pretende incrementarlo deberá acreditar, en base a la presunción de certeza prevista en el art 108 de la Ley General Tributaria.

Al no quedar acreditado por el reclamante un grado de afectación superior al inicial, el Tribunal desestima este punto.

La segunda resolución, número 00/08082/2008/00/00, con fecha 8 de junio de 2010, consiste en un recurso de alzada interpuesto por una sociedad contra una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, con fecha 23 de septiembre de 2008, la cual desestima una reclamación presentada contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional, por el concepto de IVA, en el ejercicio 2002.<sup>29</sup>

Los antecedentes de hecho, redactan que el 28 de abril de 2003 se notifica al obligado tributario la realización de una comprobación abreviada, que concluye el 9 de julio de 2003 con la notificación del trámite de audiencia y propuesta de liquidación, en la que se manifiestan diferentes modificaciones, entre las cuales, destacamos la disminución del IVA soportado por la adquisición de vehículos no destinados a la venta por aplicación del artículo 95.3 de la Ley del IVA, según el cual se presumen afectos a la actividad en un 50%.

El 14 de agosto de 2003, la entidad interpone recurso de reposición contra la liquidación provisional, manifestando que tiene derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en la adquisición de los vehículos, ya que están afectos en su totalidad a la actividad empresarial. Añade que tres de los vehículos se utilizan de forma exclusiva para ser cedidos a periodistas, a posibles clientes para que los prueben y en la participación de competiciones deportivas y aportan en este caso como pruebas, unos partes de autorización de uso, facturas de reparación de los vehículos y artículos en presa de dichos vehículos. A su vez, manifiesta que el otro vehículo es utilizado para realizar transformaciones y pruebas para el desarrollo de un prototipo.

El 8 de octubre de 2003, la administración desestima el recurso afirmando: *"El artículo 95 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que cuando se trate de vehículos automóviles de turismo se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción de un 50 por ciento.*

---

<sup>29</sup> Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, número 00/08082/2008/00/00, con fecha 8 de junio de 2010.

*Considerando que dicho artículo establece que se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción de un 100 por cien en el caso de vehículos utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.*

*Considerando que dicho artículo establece que el grado de su utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.*

*Considerando que el recurrente no se dedica a la fabricación de vehículos por lo que no es de aplicación la presunción de afectación en la proporción del 100 por cien (según consulta de la Dirección General de Tributos de 15 de junio de 1987).*

*Considerando que de los documentos aportados no se desprende que el grado de utilización sea superior al 50%".*

Posteriormente, se interpone reclamación económica administrativa frente al Tribunal Económico Administrativo Regional, que es desestimada y luego se interpone recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, en el cual se pone de manifiesto lo siguiente:

1. La sociedad en cuestión se dedica a la promoción y comercialización de determinados vehículos de la marca Y realizando la promoción de éstos en presa y en las competiciones deportivas automovilísticas.
2. La sociedad no está de acuerdo con la negación de la deducibilidad de la totalidad de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes de inversión.
3. Manifiesta que en primera instancia se aportó al Tribunal un dossier con artículos de prensa especializada y recibos firmados por los periodistas. El tribunal estimo dicha prueba como insuficiente, pero sin manifestar la razón de ello.
4. La entidad alega incorrecta la aplicación del artículo 95 de la Ley del IVA.

Ahora bien, en los fundamentos de derecho el Tribunal alega en contestación a la entidad, que los artículos 92 y ss. de la Ley del IVA establecen la regla general de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado. No obstante, añade que dicha regla no es absoluta y en el artículo 95 se establecen una serie de límites del derecho a la deducir. Concretamente, el artículo 95.3, regla 2, dispone que las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse según las siguientes reglas: *“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 RDLeg. 339/1990 de 2 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.<sup>a</sup>, 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”

Por otro lado, el tribunal no acoge la argumentación de la entidad relativa a la imposibilidad o dificultad de aportar más pruebas que justifiquen la afectación en exclusiva de dichos bienes a la actividad empresarial. Entiende que es difícil aportar una prueba directa del hecho, pero no lo es el ofrecimiento de una prueba indiciaria que pueda llevar al convencimiento de que estos vehículos están afectados de forma exclusiva a la actividad.<sup>30</sup>

A su vez, si bien la entidad se ha deducido la totalidad del IVA soportado, no ha gravado como autoconsumo el uso de dichos bienes para finalidades ajenas a la empresa. Y, en base a todo ello, el Tribunal desestima el recurso de alzada y confirma la resolución impugnada.

## **5.4 DOCTRINA ACADÉMICA Y REVISIÓN DE JURISPRUDENCIA**

Otro punto a tratar es el relativo a la doctrina académica existente en este tema. En este apartado, mencionaremos diversos autores y sus pronunciamientos y emplearemos diversas sentencias relacionadas con los mismos.

Recapitulando, ponemos de manifiesto, nuevamente, el objeto de este trabajo, es decir, el análisis de la aplicación por parte de la normativa, así como de diversas instituciones, de las deducciones de IVA sobre vehículos. No es ajeno a nuestro conocimiento, la existencia de empresas o particulares, que conocedores de la ley o aconsejados por

---

<sup>30</sup> Dentro de las pruebas indiciarias exigibles, hay una que puede ser reclamada, a saber: la indicación por la entidad del número de kilómetros anualmente recorrido por el vehículo y la aportación de una relación, con las acreditaciones que sean posibles, de las salidas y disposiciones de los vehículos realizadas en el año, no sólo por la prensa especializada sino también por otros clientes, a fin de ponderar la adecuación de una magnitud a la otra.

gestores, deciden invertir en la adquisición de vehículos, otorgando a los mismos diversas finalidades, gozando de la deducción que la Ley del IVA ofrece a los mismos.

El inspector de Hacienda, Sebastián Longás Macian pone de manifiesto en su trabajo *“Análisis práctico de la deducción de vehículos en el IVA”* la existencia de diversos puntos en los cuales nuestra normativa no interpreta de forma correcta la Directiva del IVA. Hace referencia, en primer lugar, a la regla de la carga de la prueba consistente en determinar a quién corresponde aportar las pruebas. Si bien, en términos generales, la misma corresponde a quien afirma, en materia tributaria, la carga de la prueba corresponde a quien se beneficie de ésta (art. 105 LGT). A la hora de deducir la adquisición de un vehículo, primeramente, se debe probar la afectación a la actividad, estableciendo la ley que, si se pretende deducir un porcentaje superior al 50%, la carga de la prueba corresponde al contribuyente, mientras que, si se pretende deducir un porcentaje inferior al 50%, la carga de la prueba corresponde a la Administración.<sup>31</sup>

En referencia a los medios de prueba, cabe dejar constancia que ni la Ley ni la Administración tributaria se han manifestado al respecto. Algo que desde mi punto de vista considero un error, puesto que aquello que parece válido para probar a los ojos de unos contribuyentes sin conocimientos jurídicos o con ellos, puede no ser suficiente o puede no ser admitido por la norma o las instituciones encargadas de analizarlo. Este autor recoge una lista de posibles medios de prueba, bastante interesante y que vemos importante citar.

Entonces, se considera que una empresa puede obtener una deducción superior si emplea, entre otros, los siguientes medios de prueba:

1. Rotular el coche con publicidad de la empresa.



2. En caso de clientela repartida por varias provincias.

*Ejemplo: Comercial de la zona de la Comunidad Valenciana, cuya cartelera de clientes se distribuye por diversas ciudades, como, por ejemplo, Alicante, Alcoy, Benidorm, Valencia, Denia etc., el cual emplea el vehículo para efectuar las diversas visitas a los mismos.*

3. Aportar justificante de los desplazamientos efectuados exclusivamente con una finalidad profesional, en la que consten las reuniones efectuadas. (agenda, plantilla).

---

<sup>31</sup> *“Análisis práctico de la deducción de vehículos en el IVA”*, Sebastián Longás Macian. Artículo publicado en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF (RCyT.CEF) número 432 (marzo 2019).

*Ejemplo: empresa en la cual sus comerciales, poseen una aplicación en la cual dejan constancia de las diversas citas a realizar a lo largo de la semana, una plantilla que será rellena por el comercial y firmada por el cliente al final de la reunión e incluso que los coches dispongan de un transmisor que revele las rutas efectuadas por el comercial, pudiendo ver así, el cumplimiento de los diversos desplazamientos efectuados.*

4. Tipo de vehículo en función de la empresa. No tiene sentido un vehículo de gama alta si la empresa es pequeña o no tiene suficientes ingresos.
5. Número de plazas que posee el vehículo. En este caso, no considero el número de plazas como un medio de prueba, puesto que un comercial, en su caso, viaja la mayor parte del tiempo solo. Evidentemente, esto es algo que hay que analizar caso por caso y no generalizar.
6. Tickets o factura del suministro de carburantes, dejando claro, que no es necesario que conste la matrícula del vehículo, pero si, deberá emplearse siempre el mismo tipo de carburante.



En este caso, considero que sería mejor dejar constancia de la matrícula, puesto que se puede emplear el mismo carburante en diversos coches.

7. En relación con el seguro, que en la póliza no conste como uso declarado el “particular”.

Estos medios, no solo pueden ser utilizados por el contribuyente sino también por la propia Administración, con el fin de obtener una disminución del porcentaje a deducir.

En relación con ello, ponemos de manifiesto brevemente, el artículo académico “*IVA. Deducción del vehículo de empresa: es necesario probar un grado de utilización superior al 50%*”, de Roberto Alonso Gómez, Editor del área fiscal, Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Departamento de Desarrollo y Soluciones de contenido legal y T&A, en el cual analiza en base a lo establecido en la Ley y en la Directiva Comunitaria, un supuesto de hecho. Este hace referencia a la liquidación provisional por el impuesto sobre el valor añadido que el organismo de gestión tributaria, entrega a la empresa demandante, suprimiendo la deducción de los gastos relativos a un vehículo afecto a la actividad

económica, porque la misma no acreditó pruebas suficientes de que el uso del vehículo estuviera destinado a la actividad.<sup>32</sup>

A continuación, tras el breve paréntesis realizado, destacamos que el inspector de Hacienda, trata acerca de la presunción de afectación del 100% a la actividad, manifestando que, el artículo 95.2 párrafo 3 recoge los vehículos afectos al 100%. Cabe aclarar que, primeramente, deberá probarse la afectación para aplicar la presunción.

Entonces, hace mención de la presunción de afectación del 100% de vehículos mixtos, en cuyo caso, si no están destinados al transporte de mercancías, solo se presumirá la afectación en un 50%, teniendo en cuenta, siempre, la actividad realizada y las circunstancias concretas de cada caso. Cabe poner en relieve que, no existe ningún grado de afectación, en caso de vehículos mixtos utilizados para el transporte o traslado de pinturas y utensilios de la actividad, ya que estos se consideran como género vendible o cosas muebles que son objeto de trato o venta.

Finalmente, en el caso de los representantes o agentes comerciales, hay que incluir aquellos de comercio exterior, pero no a los demás intermediarios en estas operaciones, ni a los agentes libres de publicidad, agentes comerciales personas jurídicas, representantes técnicos del espectáculo, ni a los agentes de seguro.

Ahora bien, respecto a la presunción de afectación del 50 % a la actividad, este autor, deja constancia de que la propia ley del IVA, la establece en referencia a la adquisición de vehículos que tengan la consideración de bienes de inversión y que no pueden incluirse dentro de la presunción de afectación del 100%. Estableciendo así, una presunción iuris tantum, la cual puede ser desvirtuada por el interesado acreditando una afectación exclusiva o superior al 50%, a través de cualquier medio de prueba admitido a derecho.<sup>33</sup>

Cabe destacar que, cada Estado miembro, podrá excluir de forma total o parcial del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión (artículo 177 Directiva IVA). El artículo 186 bis de la Directiva IVA establece que los Estados miembros podrán aplicar el apartado primero en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa. Este apartado, prevé la deducción proporcional a la utilización a la actividad en el caso de bienes inmuebles.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> "IVA. Deducción del vehículo de empresa: es necesario probar un grado de utilización superior al 50%", de Roberto Alonso Gómez, Editor del área fiscal, Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Departamento de Desarrollo y Soluciones de contenido legal y T&A.

<sup>33</sup> No es necesaria una prueba plena, siendo suficientes pruebas indiciarias que permitan concluir una mayor afectación.

<sup>34</sup> En resumen, el autor señala que, si con el artículo 177 de la Directiva podían existir dudas de que fuera compatible la presunción del 50% por plantarse que las razones no fueran coyunturales, con el nuevo artículo 186 bis estas dudas han quedado disipadas, puesto que ahora es la propia Directiva IVA la que establece la aplicación de las deducciones proporcionales a la afectación, otorgando la facultad de aplicar estos cálculos proporcionales a otros bienes además de los inmuebles.

Otro punto tratado por este autor, es el relativo al cambio del grado efectivo de utilización, centrándose en la deducción de vehículos. Pone de manifiesto que, en caso de que dicho grado efectivo de utilización varíe a lo largo del periodo de regularización respecto del considerado inicialmente, la norma dispone acudir al procedimiento de regularización de las deducciones por variaciones en el porcentaje de la prorrata, sustituyéndose el porcentaje de operaciones que originan el derecho a la deducción respecto del total, por el porcentaje que represente el grado de utilización del bien en la actividad económica. De dicha disposición se desprende, también, que la regularización deberá efectuarse durante los mismos periodos de tiempo y siempre que el porcentaje de afectación varíe en más de 10 puntos, bien por aumento o bien por disminución.

*Ejemplo:*

*Un abogado adquiere un vehículo nuevo en 2019 por 40.000 euros de base imponible y 8.400 euros de cuota de IVA, que deduce al 100%. Al año siguiente, considera que la afectación del vehículo a su actividad pasa a ser del 80%.*

*La regularización sería:  $(8.400 \times 100\% - (8.400 \times 80\%))/5 = 336$  euros (a ingresar).*

A continuación, hace referencia a los gastos accesorios, relatando que, siempre, se ha venido entendiendo que si, por ejemplo, se había deducido un 50% de la cuota soportada por la adquisición, sólo podía deducirse el 50% del IVA soportado en combustible, reparaciones etc. Actualmente, se ha producido un cambio de criterio de la DGT para adaptarse a la jurisprudencia del TJUE, de modo que, sin efectuar una modificación del artículo, se le ha otorgado una nueva interpretación al mismo.

Por último, el citado autor, trata de la desafectación del vehículo. El artículo 16 de la Directiva IVA establece que “*se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA*”.

La normativa europea, regula así, el concepto de autoconsumo de bienes, siendo el fundamento o finalidad de éste, evitar consumos privilegiados, es decir, garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que realiza un autoconsumo de un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Con el fin de alcanzar este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto que se haya podido deducir el IVA se libere del pago de dicho impuesto cuando efectúe un autoconsumo con fines privados.

Ahora bien, nuestra normativa interna, contiene una redacción bastante similar a la citada, regulando el autoconsumo externo de bienes en las dos primeras letras del art. 9.1 de la Ley del IVA, asimilándolos a las entregas de bienes a título oneroso, efectuados sin contraprestación.

En relación con ello, ponemos de manifiesto una sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Sexta, concretamente el tercer fundamento de derecho que dispone lo siguiente: *“Para determinar el tratamiento a efectos del IVA de la operación de entrega de material de terraza es relevante precisar si se trata de una operación onerosa o gratuita. Coincide esta Sala con el recurrente en que no es necesario para considerar dicha entrega onerosa que en los contratos se establezca una retribución dineraria específica por esa entrega pero sí que es necesario acreditar para considerar que la cesión se efectúa a título oneroso y que su contraprestación está comprendida en el precio satisfecho por las bebidas que "la cesión del elemento esté condicionada a la realización de otras operaciones, éstas efectuadas indiscutiblemente a título oneroso, y se pudiera establecer algún tipo de proporción entre los elementos cuyo uso se haya cedido y la cantidad de bienes para cuya venta o distribución se haya producido dicha cesión. Asimismo, la sentencia Kuwait Petroleum (TJCE 24 de abril de 1999, asunto C-48/97) establece que una entrega de bienes sólo se efectúa «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva si existe entre quien realiza la entrega y el comprador una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y el precio percibido por quien realiza la entrega constituye el contravalor efectivo del bien suministrado”*

*En este caso no consta acreditado que la entrega de ese mobiliario de terraza tenga lugar a cambio de la asunción por parte de los clientes de algún tipo de compromiso, ni tampoco es posible establecer una equivalencia entre volumen de ventas y mobiliario entregado a diferencia del supuesto al que hace referencia el recurrente (resolución vinculante de la Dirección General de Tributos de 4 de junio de 2007) en la que se consideró una entrega de bienes onerosa la entrega de cafeteras ya que "la cesión tiene lugar a cambio de la asunción por parte de los cesionarios de la obligación de consumir exclusivamente la marca de café que comercializa la consultante mediante un contrato de suministro a largo plazo"*

*Habiendo establecido que se trata de una entrega onerosa es aplicable el artículo 9. 1º b) LIVA ( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) que establece lo siguiente "Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes título oneroso: 1º El autoconsumo de bienes . A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumo de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación: b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo".*

*Por tanto, la entrega gratuita del material de terraza es un supuesto de autoconsumo que se considera conforme al artículo 9 1º b) una operación asimilada a la entrega de bienes a título oneroso.”<sup>35</sup>*

---

<sup>35</sup> Recurso contencioso-administrativo núm. 326/2006, Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª.

A continuación, vamos a mencionar, un segundo autor, Carlota Ruiz de Velasco Punín, doctora en Derecho en la Universidad de Cantabria, cuyo trabajo *“Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto en fines empresariales y privados”* tiene por objeto, aquellos gastos que el empresario realiza y los bienes y servicios que adquiere para el desarrollo de su actividad económica, que no siempre, son afectos de una forma íntegra y exclusiva a dicha actividad, sino que también se destinan en mayor o menor medida a un uso privado. Siendo frecuentes los gastos efectuados para la adquisición de bienes de inversión, ya que como destaca dicha autora, éstos suelen ser propicios para ser empleados al mismo tiempo en actividades no económicas, destacando en especial, los bienes inmuebles y vehículos.

*“Dicha situación, es susceptible de ser analizada en el IVA desde tres estadios temporales distintos, el momento de la integración del bien en el patrimonio empresarial, el tiempo durante el cual el bien permanece en el mismo y el momento posterior en el que el bien abandona el mencionado patrimonio.”*

A su vez, se trata de una materia estrechamente relacionada con el autoconsumo, así como, con el derecho a la deducción. En relación con este último, dicho vínculo se encuentra en las opciones y posibilidades de deducción del IVA soportado que, según la jurisprudencia del TJUE, se le plantean al empresario que adquiere los bienes para un uso conjunto en la actividad económica y en las necesidades privadas. Por otro lado, la conexión con el autoconsumo descansa en el hecho de que, encontrándose el bien afecto a la actividad económica y al realizar el empresario un uso privado del mismo, dicho uso constituye el presupuesto de hecho del autoconsumo de servicios por aplicación al uso particular del empresario de un bien integrante de su patrimonio empresarial.

En relación con todo ello, la autora pone de manifiesto la modificación introducida en la Directiva 2006/112/CE, a raíz de la Directiva 2009/162/CE, que viene a imponer a los Estados, a partir del 1 d enero de 2011, la necesidad de incorporar en su legislación dos medidas.

La citada modificación, consiste en la introducción del artículo 186 bis, el cual contempla la situación de aquellos inmuebles que, formando parte de la empresa, sean utilizados por el empresario tanto para fines empresariales como privados o personales, e incorpora las medidas citadas anteriormente.” *Por un lado, la deducción del IVA deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa. Y, por otro lado, establece que se limita la deducción del IVA relativo al inmueble a la parte del mismo que resulte afectada y destinada a la actividad del empresario y se instaura un sistema de regularización de la deducción inicial para atender durante un tiempo los cambios que puedan producirse en el uso empresarial y privado del inmueble.”*

*“Esta nueva redacción de la Directiva ha supuesto la inaplicación de la doctrina de la triple opción que el TJUE había venido manteniendo en relación con los bienes de inversión de uso mixto, al menos en relación con los bienes de carácter inmueble, y a*

*cuyo análisis hemos dedicado los epígrafes anteriores. Más concretamente impide aplicar la primera de las opciones, de acuerdo con la cual el empresario podía deducir la totalidad del IVA soportado en la adquisición del bien y tributar a continuación en concepto de autoconsumo por la parte del mismo que destinaba a un uso privado. En cambio, estas nuevas medidas parecen asemejarse más a la segunda de las opciones que la citada jurisprudencia brindaba al empresario, esto es, la de integrar en la empresa sólo aquella parte del bien destinada de forma efectiva a la actividad, deduciendo el IVA soportado únicamente en proporción a dicha utilización profesional.”*

Cabe destacar, que la autora, considera que esta nueva regulación no es del todo precisa, existiendo aspectos de la misma sobre los que estima conveniente reflexionar. En primer lugar, dichas medidas solo son aplicables a los bienes de inversión, mientras que en el caso de la deducción de cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios corrientes seguirá vigente la doctrina sentada por el Tribunal.

En segundo lugar, la Directiva establece que el sistema de regularización de la deducción inicial, se habrá de practicar sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26, en referencia al autoconsumo de servicios, suscitándose así la cuestión de determinar que alcance puede tener dicha precisión.

Por último, la autora manifiesta que: *“la realización de esta salvedad es indicativa de que, una vez transcurrido el lapso de tiempo durante el cual se practica la regularización de la deducción inicial, sí se podría tributar por autoconsumo de servicios en caso de incrementarse la parte destinada a fines ajenos a la actividad económica. Es decir, por el hecho de que una vez transcurrido el período de regularización, el empresario siga destinando a fines privados la parte inicialmente no afectada sin incrementarla, no se debería producir la tributación en concepto de autoconsumo, pues respecto de esta parte el sujeto pasivo no se habrá podido deducir el IVA soportado.”<sup>36</sup>*

En tercer lugar, ponemos de manifiesto el artículo académico *“La discutida compatibilidad del art.95.3 de la LIVA con la Jurisprudencia Comunitaria: algunas consideraciones”* de Juan Calvo Vérguez, profesor titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Extremadura, el cual, como bien indica el título, tiene por objeto analizar la compatibilidad de lo dispuesto en el citado artículo con el ordenamiento comunitario y con la jurisprudencia elaborada por el TJUE.

---

<sup>36</sup> *“Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto en fines empresariales y privados”* Carlota Ruiz de Velasco Punín, Doctora en Derecho, en el Universidad de Cantabria. Revista Quincena Fiscal número 17/2013. Editorial Aranzadi.

Del presente trabajo, algo que ha llamado mi atención y veo importante citar, con el fin de tratar diversos puntos relacionados con la deducibilidad del IVA, es lo relativo a aquellos sujetos que realizan actividades no sujetas y actividades sujetas al impuesto. ¿Qué sucede con ellos? El propio autor, afirma que ni la normativa comunitaria ni la normativa interna establecen reglas específicas al respecto, por lo que surge una situación de vacío normativo, a la cual se ha referido la propia DGT en diversas Resoluciones, adoptándose así una solución compleja que obliga a analizar caso por caso.

Destacamos, en especial, la contestación dada a una Consulta del 5 de julio de 2007, referente a los llamados sujetos duales, en relación con los cuales debe diferenciarse, del conjunto de las operaciones realizadas, aquellas no sujetas al impuesto y que no permiten la deducción en ninguna cuantía al mismo. La DGT afirmó: *“ha de reconocerse el derecho a deducir por las cuotas soportadas afectas conjuntamente a la actividad económica y a la no económica, debiendo dicha entidad adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas”*<sup>37</sup>

Respecto de estos sujetos duales, la propia Ley 28/2014, de reforma de la Ley 37/1992 ha añadido un apartado 5 al artículo 93 de la LIVA, el cual viene a decir que, aquellos sujetos pasivos que efectúan de forma conjunta operaciones sujetas y no sujetas al impuesto, podrán deducir aquellas cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en base a un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas, incluyéndose aquellas operaciones a las que hace referencia el artículo 94.1.2 de la citada Ley.

Lo que pretende el legislador a través de este nuevo apartado, es justamente eso, que la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios por parte de entes públicos duales, se efectúe en base a un criterio razonable. Sin embargo, dicho derecho deberá reconocerse a cualquier empresario o profesional, ya que tanto la Directiva Comunitaria como la jurisprudencia del TJUE reconocen el principio general de deducibilidad en el IVA, conforme a la cual, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el importe del impuesto del que es deudor.

A modo de ejemplo, en caso de que un profesional que se dedique al asesoramiento legal, adquiera una vivienda, en la cual, vaya a residir y también instale en ella su despacho, podrá éste deducir el impuesto soportado en la adquisición, en la medida en que destine

---

<sup>37</sup> “La discutida compatibilidad del artículo 95.3 de la LIVA con la jurisprudencia comunitaria: algunas consideraciones”, Juan Calvo Vérguez, Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Extremadura. Revista Quincena Fiscal número 21/2019. Editorial Aranzadi, S.A.U.

la vivienda a despacho profesional. Por otro lado, si alquilase la vivienda, destinándola parcialmente a despacho profesional, el arrendamiento quedaría sujeto y no exento de IVA, pudiendo deducirse la parte proporcional. Todo ello, en base a lo establecido en el artículo 168 bis de la Directiva IVA.<sup>38</sup>

Cabe señalar que, en caso de que el bien no se afectase a la actividad empresarial o profesional, la deducción aplicable resultaría nula. Ello podría producirse cuando el bien no se encuentre en la contabilidad o en los registros oficiales del sujeto pasivo, o cuando no se integre en el patrimonio empresarial o profesional. Por otro lado, el grado de utilización deberá acreditarse por el sujeto pasivo mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Dejando constancia una vez más, que no constituyen medio de prueba suficiente, la declaración-liquidación, ni la contabilización en los registros oficiales. Ponemos de manifiesto, una sentencia de 23 de enero de 2012, del TSJ de Galicia, la cual, viene a decir que, la factura no adquiere un carácter constitutivo del derecho a la deducción, existiendo la posibilidad de acreditar tal derecho por cualquier otro medio de prueba.

Siguiendo esta línea, hacemos mención del siguiente artículo académico, “*La deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos*”, de Isaac Merino Jara, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad del País Vasco. En el presente trabajo, el autor, hace referencia a que, la deducción en el IVA de las cuotas soportadas en la adquisición de un turismo es problemática, y concretamente, se centra en la redacción del artículo 95, cuestionándose si es o no contraria al derecho comunitario vigente.<sup>39</sup>

En último lugar, hacemos mención de un comentario de la “*Sentencia 825/2019, de 13 de junio, del Tribunal Supremo relativa a la deducción de gastos originados por el uso de vehículos automóviles de turismo utilizados en el desarrollo de actividades empresariales y profesionales por parte de personas físicas*” de Antonio F. Delgado González y Antonio M. Puntas Prado, Abogado y Doctor en Derecho Economista.

La citada sentencia, resuelve acerca de la legalidad del Reglamento del IRPF (del cual

---

<sup>38</sup> El citado artículo establece que: “*Los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 1 en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa*”. El apartado uno del citado precepto prevé de forma expresa la deducción proporcional a la utilización a la actividad en el caso de bienes inmuebles, disponiendo así la norma comunitaria la aplicación de deducciones proporcionales a la afectación y otorgando a los Estados miembros la facultad de aplicar estos cálculos proporcionales a otros bienes además de a los inmuebles.

<sup>39</sup> “*La deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos*”, de Isaac Merino Jara, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, en la Universidad del País Vasco.

hablaremos en el apartado siguiente) y hace referencia, por otra parte, a la posible infracción del principio de capacidad de pago.

Por lo tanto, en cuanto a la legalidad del Reglamento, la sentencia no coincide con la opinión de los mencionados autores, estimando que el mismo no incurre en ilegalidad por quiebra de jerarquía normativa. El segundo mandato que la Ley del IVA impone al Reglamento es determinar los bienes indivisibles, parcialmente afectos a la actividad, cuyo uso accesorio no impide tenerlos como afectos a los mismos. En este caso los autores consideran que dicha determinación consistiría en incluir todos aquellos bienes salvo los excluidos, aunque no sería posible sostener dicha consideración puesto que no es lo mismo determinar que excluir. Ante la citada divergencia entre determinar y excluir, la sentencia opta por la palabra concretar<sup>40</sup>, acción criticada en dicho artículo académico, en base al diferente significado de las palabras *determinar* y *concretar*, conforme al Diccionario de la Lengua.

*“Y ha de recordarse en este punto que de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 del Código Civil (LEG 1889, 27) las palabras contenidas en las normas se han de interpretar, antes de nada, conforme a su sentido gramatical o semántico.*

*No es bueno ciertamente para el derecho y en particular para la seguridad jurídica, que las palabras tengan significados distintos en su ámbito y fuera de él.”<sup>41</sup>*

En segundo lugar, como hemos mencionado anteriormente, la sentencia se ocupa de la posible quiebra del principio de capacidad económica, sosteniendo en este caso también, un criterio contrario al sostenido por los autores.

Mientras que la sentencia, considera que ante los hipotéticos problemas que puede plantear la deducción de los gastos relativos a los vehículos turismo en el ámbito de las actividades económicas llevadas a cabo por personas físicas, la solución es la exclusión del gasto, los autores estiman que dicha solución no es la más conveniente conforme al principio de capacidad de pago, evidenciando la solución adoptada en el IVA por parte del legislador.

En este punto la sentencia, se pronuncia acerca de la inoportunidad de traer a colación la regulación del IVA. Si bien es obvio que, el IVA y el IRPF son tributos diferentes, con hechos imposables distintos y con una regulación propia, los autores afirman que lo que se ha de tener en cuenta es que carece de sentido que, dentro de la misma actividad, a

---

<sup>40</sup> Fundamento de Derecho Cuarto n 2, Sentencia 825/2019, de 13 de junio, del Tribunal Supremo.

<sup>41</sup> “Comentario de la Sentencia 825/2019, de 13 de junio, del Tribunal Supremo, relativa a la deducción de gastos originados por el uso de vehículos automóviles de turismo utilizados en el desarrollo de actividades empresariales y profesionales por parte de personas físicas” Antonio F. Delgado González y Antonio M. Puntas Prado, Abogado y Doctor en Derecho Economista, Revista Quincena Fiscal número 7/2020, Editorial Aranzadi, S.A.U.

efectos de un tributo, un bien se puede considerar afecto a la actividad y a efectos de otro no, cuando ambos se integran el mismo Sistema Tributario.

*“La referencia por tanto no ha de ser al hecho imponible ni al tributo como sostiene la Sentencia, sino a la afectación del bien a la actividad. Y esta afectación, como es lógico, no puede ser distinta a efectos de uno y otro tributo pues el concepto de afectación es común a ambos.”*<sup>42</sup>

Ahora bien, en relación con el citado impuesto, es decir, IRPF y también en relación con el IS, hacemos mención, del artículo académico *“Los vehículos automóviles y la deducibilidad de las cuotas de Leasing en los impuestos que gravan la renta”* de Javier Galán Ruiz, Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario UNED, en el cual, efectúa un estudio de los requisitos que deben cumplirse, para que en los impuestos que gravan la renta, proceda la deducibilidad de las cantidades invertidas en la adquisición de un vehículo de turismo. Llegando a diversas conclusiones a lo largo de este trabajo, entre las cuales, nos parece importante citar, la consideración del autor de introducir en la imposición sobre la renta, una regulación parecida a la que se recoge en el IVA, es decir, artículo 95.3.2 de la LIVA, según la cual en la adquisición de vehículos por profesionales se presume una afectación del 50%, siendo posible efectuar la deducción, sin necesidad de prueba alguna.<sup>43</sup>

## **6. COMPARATIVA DE LA NORMATIVA DEL IVA CON LA RELATIVA AL IRPF E IS RESPECTO DE LAS DEDUCCIONES RELATIVAS A VEHÍCULOS.**

En este último apartado, efectuaremos una comparativa de la normativa del IVA con las normativas del IRPF e IS, en referencia a las deducciones de vehículos. Pondremos de manifiesto, las diferentes perspectivas que otorgan dichos impuestos sobre el tema en cuestión e igualmente, haremos mención de diversos artículos sobre ello.

En el caso del IRPF, hay que acudir al artículo 22 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cual, establece en primer lugar, que se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente:

1. Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.

---

<sup>42</sup> Comentario Sentencia 825/2019, de 13 de junio, del Tribunal Supremo.

<sup>43</sup> *Los vehículos automóviles y la deducibilidad de las cuotas de Leasing en los impuestos que gravan la renta*” de Javier Galán Ruiz, Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario UNED.

2. Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
3. Otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En su apartado segundo, dispone que no se entienden afectos a la actividad económica, aquellos elementos que se utilicen de forma simultánea para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio e irrelevante. Digamos que, en este apartado puede incluirse el concepto de vehículo.

Ahora bien, se consideran utilizados para necesidades privadas de forma accesorio e irrelevante, aquellos bienes del inmovilizado, que hayan sido adquiridos para el desarrollo de la actividad y se empleen para el uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles, en los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.<sup>44</sup>

Hasta aquí, lo que la norma nos quiere decir, es que aquellos bienes, que se utilicen, para el desarrollo de una actividad económica, durante los cinco días de la semana, y también, se empleen, durante el sábado y el domingo (días inhábiles), para un fin personal, tendrán una deducibilidad del 100%. Esta, es una primera diferencia con la normativa del IVA, puesto que, en el caso del IRPF hablamos de una deducibilidad del 100%, mientras que, en el IVA, se dispone una deducibilidad del 50% o 100%, en función del grado de afectación a la actividad.

Una segunda diferencia, la más relevante a mi parecer, es que la norma dispone que todo lo mencionado no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves, embarcaciones deportivas o de recreo. Si será de aplicación a los vehículos mixtos destinados al:

1. Transporte de mercancías.
2. Prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
3. Prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
4. Desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
5. Cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

En este caso, cabe destacar que, el IVA a diferencia del IRPF no hace distinción entre los vehículos, estableciendo la deducibilidad tanto en turismos como en vehículos mixtos.

En relación con ello, ponemos de manifiesto un artículo doctrinal, “*Las consecuencias tributarias de la afectación de un vehículo a la actividad económica*” de Luis Alberto Malvárez Pascual, catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Huelva. En este trabajo, se lleva a cabo un análisis de la deducibilidad de los gastos en el

---

<sup>44</sup> Artículo 22.4 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de las Personas Físicas.

IRPF y las cuotas de IVA soportadas en relación con los vehículos que se afecten a un actividad empresarial o profesional.

El citado autor manifiesta que, la deducción de los gastos relacionados con los vehículos automóviles en el IRPF y de las cuotas de IVA soportadas en relación con los mismos es uno de los aspectos que genera mayor incertidumbre, tanto en los contribuyentes como en los profesionales especializados en el asesoramiento fiscal. Resultando llamativo el conflicto que se plantea en la realidad en relación con esta cuestión, lo que tiene su causa, según el autor, en el hecho de que en muchos procedimientos de comprobación se considere que no se cumplen los requisitos que exige el ordenamiento tributario para que sean deducibles los gastos y/o cuotas.

Ahora bien, se considera que ello se debe a dos problemas diferentes que se plantean en estos casos. Por un lado, el problema relativo a la diferente regulación que a estos efectos se establece en el IRPF y en el IVA, puesto que, en el caso de este último impuesto se admite la afectación parcial de los vehículos de turismo, siendo la regla general la deducción parcial de las cuotas soportadas, en la medida en que se aplica la presunción de afectación de los vehículos a la actividad del 50%. Mientras que, esta regla no se admite en relación con el IRPF, ya que para la deducción de los gastos de amortización como de los vehículos y de aquellos derivados de la utilización, se exige la afectación exclusiva a la actividad, imposibilitando que estos últimos se utilicen para necesidades privadas por muy irrelevante que sea dicho uso.

*“A nuestro juicio, no parece que tenga mucho sentido que el criterio sea completamente diferente en el ámbito de la imposición directa e indirecta, pues no hay ningún motivo que justifique esta diversidad en el trato. Por ello, la homogeneización de determinados aspectos del régimen tributario sería una medida acertada no solo porque no haya justificación para que existan estas diferencias sino porque contribuiría a evitar las dudas que esta cuestión plantea en los contribuyentes.”<sup>45</sup>*

Por otro lado, el problema relativo a la prueba de los hechos que son determinantes de la deducción de los gastos y de las cuotas. En este caso, el autor destaca que, si bien, en la determinación de la carga de la prueba existen diferencias debido a que la presunción de afectación del 50% que establece la norma del IVA determina una diferente distribución de esta según el grado de afectación a la actividad que se pretende acreditar, en ambos casos la distribución de la carga de la prueba se fundamenta en las reglas generales que se regulan en la LGT.

Finalmente, el autor manifiesta que, en el caso del ejercicio de actividades económicas por personas físicas, una de las cuestiones de mayor interés es la determinación de los criterios que permitan la separación entre el patrimonio que se utiliza para el desarrollo de dicha actividad y el privado. Se trata de una tarea compleja, ya que es difícil establecer una línea clara entre el patrimonio que se dedica a cada una de esas finalidades y, además,

---

<sup>45</sup> “Las consecuencias tributarias de la afectación de un vehículo a la actividad económica”, Luis Alberto Malvárez Pascual, Catedrático de Derecho Financiero y Tributaria en la Universidad de Huelva. Publicado en la Revista Quincena Fiscal número 5/2018.

muchas veces los contribuyentes que ejercen de forma individual su actividad utilizan elementos patrimoniales que comparten tanto para el ejercicio profesional como para su vida privada.

*“Para que en la determinación de los rendimientos netos de las actividades económicas en el IRPF resulten deducibles los gastos relacionados con la adquisición o arrendamiento de los elementos patrimoniales, incluidos los vehículos, así como los gastos conexos derivados de la utilización de estos, es preciso que concurren diversos requisitos. En primer lugar, la necesidad de tales activos para el desarrollo de la actividad y su correlación con los ingresos. En segundo lugar, su afectación a la actividad. En tercer lugar, la constancia del elemento afecto en la contabilidad o los libros-registros obligatorios (normalmente el libro de bienes de inversión) que están obligados a llevar los contribuyentes sujetos al IRPF.”*

En base a lo leído, podemos destacar que al autor no contempla, la posibilidad de deducir en el IRPF aquellos gastos derivados de un vehículo que no esté afecto en su totalidad a la actividad económica. Es decir, rechaza la idea que contempla la ley de poder deducir en caso de un uso simultaneo para finalidades económicas y necesidades privadas. Esto hace referencia a la idea del empleo del bien durante los días inhábiles.

Ahora bien, ponemos de manifiesto un segundo artículo *“La deducción de los gastos relativos a los vehículos automóviles de turismo utilizados en el desarrollo de las actividades económicas en el IRPF. De la ilegalidad del artículo 22.4 de su Reglamento”*, de Antonio F. Delgado González y Antonio M. Puntas Prado, Doctor en Derecho y Abogado Economista.<sup>46</sup>

El presente artículo, destaca en primer lugar que, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, niega la deducción de los gastos de adquisición, uso y mantenimiento de vehículos automóviles de turismo, acreditado o no su uso, en el ejercicio de su actividad, mediante actuaciones masivas de comprobación tributaria. Ello es debido, a no probarse que el vehículo está afecto de forma exclusiva a la actividad profesional, como exige el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los autores, efectúan, en base a lo establecido en la Ley del IRPF y en el Reglamento, diversas consideraciones:

1. La Ley encomienda al Reglamento la determinación de las condiciones que se han de dar para que sea admisible el citado uso accesorio e irrelevante, no limitativo de la afectación.

---

<sup>46</sup> *“La deducción de los gastos relativos a los vehículos automóviles de turismo utilizados en el desarrollo de las actividades económicas en el IRPF. De la ilegalidad del artículo 22.4 de su Reglamento”*, de Antonio F. Delgado González y Antonio M. Puntas Prado.

2. La Ley menciona que se ha de tratar de determinados bienes, sin efectuar mayor precisión, por lo que, se genera la duda de si dicha determinación debe ser efectuada por el Reglamento o no. No obstante, el Reglamento, al ser ejecutivo, no puede desarrollar una ley si en ella no se contienen las bases necesarias para poder hacerlo.
3. La Ley establece un uso accesorio e irrelevante en días u horas inhábiles, durante las cuales se interrumpe el ejercicio de la actividad, pero al mismo tiempo, excluye a determinados bienes, entre los cuales se encuentran los vehículos turismo.

En base a lo señalado los autores, estiman que el Reglamento incurre en una infracción “ultra vires”, debido a las exclusiones que realiza, por hacerlas sin base alguna en la Ley. Por otro lado, consideran que el mismo podría ser arbitrario, al exigir una afectación exclusiva del vehículo como presupuesto para poder deducir el gasto generado por éste.

47

Por último, el artículo destaca que el Reglamento, infringe el principio de reserva de Ley y el principio de capacidad de pago.

Ahora bien, en el caso del Impuesto sobre Sociedades, cabe destacar que en ningún momento la norma se manifiesta acerca de la deducción relacionada con los vehículos. Para proceder al estudio de dicha normativa, pondremos de manifiesto, primeramente, una consulta efectuada a la Agencia Tributaria.

Pregunta:

**En el caso de que una sociedad haya adquirido un vehículo que se destina a partes iguales a la actividad y para uso particular. ¿Cuál es el tratamiento de los gastos derivados de la utilización de la utilización del vehículo por la sociedad en el Impuesto sobre Sociedades?**

Respuesta:

La deducción de los gastos de amortización, como los demás ocasionados por el vehículo, está condicionada a que el elemento patrimonial tenga la consideración de inmovilizado

---

<sup>47</sup> Se trata de una afectación contraria a la naturaleza de las cosas. Y también una exigencia desproporcionada, ya que, nos encontramos que para poder deducir un gasto es necesario incurrir en otro superior con la adquisición de otro vehículo. Y sin que ello, además, garantice, en modo alguno, la deducción del gasto.

No es en efecto conforme con la naturaleza propia de las cosas exigir esta afectación exclusiva. Tener un vehículo afecto de manera exclusiva a la actividad exigiría tener otro vehículo para las necesidades particulares del profesional dado el uso social habitual y común de los vehículos automóviles de turismo.

afecto a la actividad, lo cual deberá acreditarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

Al no mencionarse ninguna descripción del usuario del vehículo para usos particulares ni el origen, en su caso, del derecho a tal uso, la parte proporcional de la amortización y demás gastos correspondientes a este uso, no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible de la entidad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la LIS.

En base a ello, procederemos al estudio del citado artículo de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 15, establece que 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.
- c. Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- d. Las pérdidas del juego.
- e. Los donativos y liberalidades.
- f. Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- g. Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales (...).
- h. Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio (...).
- i. Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, (...).
- j. Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas (...), que no generen ingreso o generen un ingreso exento (...).
- k. Las pérdidas por deterioro de los valores representativo de la participación en el capital o fondos de entidades (...).
- l. Las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades a que se refiere la letra anterior, que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.
- m. La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993,

de 24 de septiembre.<sup>48</sup>

Centrándonos en el apartado “e”, *donativos y liberalidades*, la norma añade que, no se entenderán comprendidos en dicha letra, 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% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo. Y, finalmente, dispone que tampoco se entenderán comprendidos en la letra e, las retribuciones a los administradores por el desempeño de las funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

En este caso, debemos interpretar en sentido contrario el artículo 15 letra e, cuando viene a hablar de los gastos correlacionados con los ingresos. ¿Qué se entiende por gastos correlacionados con los ingresos? Gastos afectos a la actividad económica y por lo tanto deducibles. La norma no habla en caso alguno, a diferencia del IRPF, de que dicha afectación deba ser simultánea para necesidades privadas y utilización para la actividad económica, por lo tanto, se sobreentiende que podría aplicarse la deducción en la proporción correspondiente. De modo que, si una entidad posee un bien afecto a la actividad y puede probarlo con arreglo a Derecho, podrá deducir la proporción correspondiente de dicha afectación.

Finalmente, tanto en el IRPF como en el IS, hay que tener en cuenta, que el gasto derivado de los bienes del inmovilizado, como puede ser un vehículo, no se deduce de forma íntegra sino a través de la amortización. Es decir, si se adquiere un vehículo mixto para el transporte de mercancías, por x importe, este no podrá deducirse de golpe sino mediante amortización, durante un determinado período de tiempo.

---

<sup>48</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, artículo 15.

## **7.CONCLUSIONES**

Finalmente, en base a todo lo expuesto en el presente trabajo y a los conocimientos adquiridos en base a la Ley y a la doctrina académica analizada, consideramos necesario poner de manifiesto las diversas conclusiones a las cuales hemos llegado a lo largo de estos días:

1. El IVA es un impuesto indirecto, puesto que, en su acepción jurídica contempla la repercusión de sus cuotas y en la económica, el consumo supone una manifestación mediata de la capacidad económica del sujeto que lo realiza
2. El mecanismo utilizado para someter a gravamen el consumo en el IVA, es el de repercusión/deducción, el cual, permite la no coincidencia del sujeto pasivo con el titular de la capacidad económica. El citado mecanismo se regula como un deber y, una vez producido el hecho imponible, el sujeto pasivo está obligado a repercutirlo al destinatario de la operación, pudiendo deducir también las cuotas soportadas. El IVA se convierte así en un impuesto neutral para el sujeto pasivo, siendo dicha neutralidad uno de sus principios fundamentales consagrado por la jurisprudencia del TJUE.
3. La Ley del IVA establece una serie de requisitos, en base a cuyo cumplimiento, nace el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del impuesto.
4. El art. 95 de la Ley 37/1992 establece en su párrafo tercero, apartado segundo, que 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.
5. Los vehículos mixtos se contemplan afectos a la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100. Y todo lo establecido en el citado artículo será de aplicación en relación con los gastos accesorios.
6. En relación con los vehículos mixtos, la ley solo hace referencia a aquellos destinados al transporte de mercancías, de modo que, en caso de un vehículo mixto en el cual se transportan los utensilios de trabajo, no será de aplicación la deducción del IVA.
7. En base a las diversas consultas o preguntas dirigidas a la Administración tributaria acerca de las deducciones del IVA sobre vehículos, podemos destacar que, son bastante repetitivas y dejan entrever el no entendimiento de lo dispuesto por la norma.

8. No hay un pronunciamiento por parte de la normativa interna acerca de los medios de prueba, dejando constancia solamente que, se darán por válidos aquellos medios de prueba admitidos en Derecho. Se estima conveniente que, la propia norma se pronunciará acerca de dichos medios, elaborando una lista de los mismos. De este modo, los ciudadanos sabrían que pruebas aportar y que no.
  
9. Existe también una disconformidad entre el IVA, el IRPF y el IS. En relación con el IRPF, éste excluye de la deducción los vehículos de turismo, admitiendo solo los vehículos mixtos y hace referencia a un uso accesorio en días u horas inhábiles. Respecto al IS, la norma no habla expresamente de ello, pero deja entrever que podrán deducirse aquellos gastos correlacionados con la actividad económica. Algunos autores, mencionan en este caso, la posibilidad de unificar la normativa en relación con las deducciones.

A nivel personal, considero que la norma genera dudas en la sociedad acerca de lo que se puede o no deducir, siendo necesaria así una aclaración. Algo que evitaría las numerosas y repetitivas consultas o preguntas efectuadas a la Administración.

Por otro lado, no estoy de acuerdo con la distinción realizada entre vehículos mixtos que transportan mercancías y aquellos que transportan utensilios del trabajo, admitiendo la deducción para unos y para otros no. Considero que ambos casos son iguales y por ello no veo adecuada esta disposición, puesto que, si se admite la deducción para vehículos de turismo, utilizados por comerciales para efectuar desplazamientos (lo que consiste en su trabajo); ¿Por qué no se admite la deducción para aquellos empresarios que transportan en su vehículo las herramientas de trabajo?

Estimo conveniente, una labor de aclaración, que pueda ayudar a profesionales del sector como a ciudadanos a entender las disposiciones contenidas en la ley del IVA, así como del IRPF e IS. Respecto a estos últimos impuestos, considero que la norma debería hablar de forma específica de las deducciones de IVA, recalcando, que tal y como están redactas, solo llevan a confusión.

## **8.BIBLIOGRAFÍA**

ALIAGA AGULLÓ, Eva:

- *Ordenamiento Tributario Español: los impuestos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

ALONSO GÓMEZ, Roberto:

- *IVA. Dedución del vehículo de empresa: es necesario probar un grado de utilización superior al 50%*.

CALVO VÉRGEZ, Juan:

- *La discutida compatibilidad del art.95.3 de la LIVA con la Jurisprudencia Comunitaria: algunas consideraciones*.

DELGADO GONZÁLEZ, Antonio F. PUNTAS PRADO, Antonio M:

- *La deducción de los gastos relativos a los vehículos automóviles de turismo utilizados en el desarrollo de las actividades económicas en el IRPF. De la ilegalidad del artículo 22.4 de su Reglamento*.
- *Comentario de la Sentencia 825/2019, de 13 de junio, del Tribunal Supremo relativa a la deducción de gastos originados por el uso de vehículos automóviles de turismo utilizados en el desarrollo de actividades empresariales y profesionales por parte de personas físicas*.

GALÁN RUIS, Javier:

- *Los vehículos automóviles y la deducibilidad de las cuotas de Leasing en los impuestos que gravan la renta*.

JIMENÉZ ROS, Rubén Antonio:

- *La invocación fraudulenta o abusiva del derecho a deducir en el impuesto sobre el valor añadido. Medidas de lucha contra el fraude en esta materia*.

LÓNGAS MACIAN, Sebastián:

- *Análisis práctico de la deducción de vehículos en el IVA*.

MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto:

- *Las consecuencias tributarias de la afectación de un vehículo a la actividad económica.*

*MERINO JARA, Isaac:*

- *La deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos.*

*RUÍZ DE VELASCO PUNÍN, Carlota:*

- *Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto en fines empresariales y privados.*
- *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*
- *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.*
- *Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de las Personas Físicas.*
- *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, Anexo.*
- *Recurso contencioso-administrativo núm. 326/2006, Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 6ª.*
- *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15.*
- *Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, número 00/08082/2008/00/00, con fecha 8 de junio de 2010.*
- *Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, número 00/05662/2011/00/00, con fecha 17 de junio de 2014.*
- *Consulta vinculante de la DGT, número V0150-19, de 22 de enero de 2019.*
- *Consulta vinculante de la DGT, número V0310-19, de 14 de febrero de 2019.*
- *Consulta vinculante de la DGT, número V0425-19, de 28 de febrero de 2019.*

- *Consulta vinculante de la DGT, número V0933-19, de 29 de abril de 2019.*
- *Consulta vinculante de la DGT, número V1034-19, de 10 de mayo de 2019.*

