



**UNIVERSIDAD DE MURCIA**  
ESCUELA INTERNACIONAL DE DOCTORADO

TESIS DOCTORAL

Limitaciones del derecho a la deducción: recuperación del IVA  
soportado en la adquisición y utilización de los vehículos de  
turismo

**D. Alfonso del Moral González**

**2023**





**UNIVERSIDAD DE MURCIA**  
**ESCUELA INTERNACIONAL DE DOCTORADO**  
**TESIS DOCTORAL**

Limitaciones del derecho a la deducción: recuperación del IVA  
soportado en la adquisición y utilización de los vehículos de turismo

Autor: D. Alfonso del Moral González

Director/es: D. Gaspar de la Peña Velasco





**DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y ORIGINALIDAD  
DE LA TESIS PRESENTADA PARA OBTENER EL TÍTULO DE DOCTOR**

*Aprobado por la Comisión General de Doctorado el 19-10-2022*

D./Dña. **Alfonso del Moral González**

doctorando del Programa de Doctorado en

**Derecho**

de la Escuela Internacional de Doctorado de la Universidad Murcia, como autor/a de la tesis presentada para la obtención del título de Doctor y titulada:

**Limitaciones del derecho a la deducción: recuperación del IVA soportado en la adquisición y utilización de los vehículos de turismo**

y dirigida por,

D./Dña. **Gaspar de la Peña Velasco**

D./Dña.

D./Dña.

**DECLARO QUE:**

La tesis es una obra original que no infringe los derechos de propiedad intelectual ni los derechos de propiedad industrial u otros, de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente, en particular, la Ley de Propiedad Intelectual (R.D. legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, modificado por la Ley 2/2019, de 1 de marzo, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia), en particular, las disposiciones referidas al derecho de cita, cuando se han utilizado sus resultados o publicaciones.

*Si la tesis hubiera sido autorizada como tesis por compendio de publicaciones o incluyese 1 o 2 publicaciones (como prevé el artículo 29.8 del reglamento), declarar que cuenta con:*

- *La aceptación por escrito de los coautores de las publicaciones de que el doctorando las presente como parte de la tesis.*
- *En su caso, la renuncia por escrito de los coautores no doctores de dichos trabajos a presentarlos como parte de otras tesis doctorales en la Universidad de Murcia o en cualquier otra universidad.*

Del mismo modo, asumo ante la Universidad cualquier responsabilidad que pudiera derivarse de la autoría o falta de originalidad del contenido de la tesis presentada, en caso de plagio, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente.

En Murcia, a **03** de **enero** de **2023**

Fdo.: **Alfonso del Moral González**

*Esta DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y ORIGINALIDAD debe ser insertada en la primera página de la tesis presentada para la obtención del título de Doctor.*

Información básica sobre protección de sus datos personales aportados	
Responsable:	Universidad de Murcia. Avenida teniente Flomesta, 5. Edificio de la Convalecencia. 30003; Murcia. Delegado de Protección de Datos: dpd@um.es
Legitimación:	La Universidad de Murcia se encuentra legitimada para el tratamiento de sus datos por ser necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento. art. 6.1.c) del Reglamento General de Protección de Datos
Finalidad:	Gestionar su declaración de autoría y originalidad
Destinatarios:	No se prevén comunicaciones de datos
Derechos:	Los interesados pueden ejercer sus derechos de acceso, rectificación, cancelación, oposición, limitación del tratamiento, olvido y portabilidad a través del procedimiento establecido a tal efecto en el Registro Electrónico o mediante la presentación de la correspondiente solicitud en las Oficinas de Asistencia en Materia de Registro de la Universidad de Murcia



## ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS</b> .....	1
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	3
<b>CAPÍTULO 1. LAS LIMITACIONES DEL DERECHO A LA DEDUCCION EN LA NORMATIVA COMUNITARIA</b> .....	11
I.    LA NEUTRALIDAD INTERNACIONAL Y SUS EXCEPCIONES.....	11
II.   LAS LIMITACIONES A LA DEDUCCIÓN EN LAS DIRECTIVAS DEROGADAS .....	13
1. La Primera y Segunda Directivas .....	13
2. La Sexta Directiva .....	14
III.  LAS PROPUESTAS ARMONIZADORAS DE LA COMISIÓN .....	18
1. La propuesta de decimosegunda directiva de 1983.....	18
2. La propuesta de 1984 .....	19
3. La propuesta de 1998 .....	20
4. El último intento de 2004 .....	22
IV.   LA DIRECTIVA 2006/112/CE .....	23
<b>CAPÍTULO 2. DERECHO COMPARADO EUROPEO</b> .....	27
I.    LAS LIMITACIONES A LA DEDUCCIÓN EN EL CASO DE LOS VEHÍCULOS DE TURISMO EN LA NORMATIVA DE LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA Y DEL REINO UNIDO .....	27
II.   ASPECTOS RELEVANTES EN EL CONJUNTO DE LAS LEGISLACIONES .....	28
1. Ausencia de restricciones en el derecho a la deducción .....	28
2. Exclusión absoluta del derecho a deducir .....	29
3. Restricciones a la deducción total .....	31
4. Afectación mínima a la actividad .....	32
5. Porcentajes de afectación presumidos .....	33
6. Desplazamientos al lugar de trabajo .....	34
7. Utilización de un registro de kilometraje .....	36
8. Vehículos de alta gama .....	38
9. Vehículos ecológicos .....	39

10. Tratamiento del IVA soportado en los bienes y servicios vinculados a la utilización del vehículo.....	40
---	----

**CAPÍTULO 3. EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA EN RELACIÓN A LA DEDUCCIÓN EN LA ADQUISICIÓN DE VEHÍCULOS DE TURISMO.....43**

I. LA LEY 30/1985, DE 2 DE AGOSTO Y REAL DECRETO 2028/1985, DE 30 DE OCTUBRE .....	43
II. EL TEXTO ORIGINAL DE LA LEY 37/1992 Y DEL REAL DECRETO 1624/1992 .....	46
III. LA LEY 66/1997: EL APARTADO TRES 2º DEL ARTÍCULO 95.....	49
11. El texto de la nueva regulación .....	49
12. Su adecuación a los preceptos y jurisprudencia comunitarios .....	51

**CAPÍTULO 4. VEHÍCULOS A LOS QUE AFECTA LA REGLA ESPECIAL DEL ARTÍCULO 95 TRES DE LA LIVA.....57**

I. CUESTIONES GENERALES .....	57
II. LOS VEHÍCULOS DE TURISMO .....	58
1.- Definición de vehículo de turismo a efectos legales .....	58
2.- Los vehículos tipo pick-up .....	59
3.- El caso especial de las autocaravanas .....	60
III. REMOLQUES .....	61
IV. CICLOMOTORES Y MOTOCICLETAS .....	62
V. VEHÍCULOS CON PRESUNCIÓN DE DEDUCCIÓN DEL 100% .....	64
1.- Vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías .....	66
2.- Vehículos utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación .....	69
3.- Vehículos utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación .....	71
4.- Vehículos utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas .....	72
5.- Vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.....	74
6.- Vehículos utilizados en servicios de vigilancia .....	80

VI. SITUACIONES ESPECIALES .....	81
1.- Vehículos utilizados en arrendamiento o cesión de uso .....	81
2.- Vehículos cedidos a empleados para su utilización privada total o parcial....	85
VII. VEHÍCULOS ADQUIRIDOS POR EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO DONDE SE ENTREGAN O DESDE EL QUE SE TRASLADAN .....	89
<b>CAPÍTULO 5. LA AFECTACIÓN A LA ACTIVIDAD Y SUS EXCLUSIONES</b> .91	
I.    CUESTIONES GENERALES .....	91
II.   CRITERIOS PARA CONSIDERAR LA AFECTACIÓN DEL VEHÍCULO .....	99
1. La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados y su consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar: La cuestión de los desplazamientos entre el domicilio y el lugar de trabajo.....	100
2. El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional .....	105
3. El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales .....	107
III.  EL CASO ESPECIAL DE LOS VEHÍCULOS CALIFICADOS COMO “DE LUJO” .....	109
IV.  LOS VEHÍCULOS ADQUIRIDOS CON DISFRUTE DE BENEFICIOS FISCALES .....	114
1. Vehículos adquiridos con reducción en la base imponible en el IEDMT por su destino exclusivo a familias calificadas como numerosas .....	114
2. Vehículos adquiridos con reducción en la base imponible del IEDMT por su acondicionamiento como vivienda .....	116
3. Vehículos adquiridos al tipo del 4 por 100 .....	117

V.	EXCLUSIONES A LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE DEDUCCIÓN PREVISTO PARA LOS BIENES DE INVERSIÓN .....	119
1.	Exclusión por no contabilización o registro o no integración en el patrimonio empresarial o profesional .....	119
2.	Exclusión por la tributación del sujeto pasivo en determinados regímenes especiales .....	129
<b>CAPÍTULO 6. DIFERENCIAS DE REGULACIÓN CON LA IMPOSICIÓN DIRECTA.....</b>		<b>131</b>
I.	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS .....	131
II.	IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....	134
<b>CAPÍTULO 7. EL PORCENTAJE DE AFECTACIÓN DE LOS VEHÍCULOS DE TURISMO.....</b>		<b>139</b>
I.	EL PORCENTAJE DE AFECTACIÓN Y EL SISTEMA DE PRESUNCIONES DEL ARTÍCULO 95 .....	139
II.	LA PRUEBA DEL GRADO DE UTILIZACIÓN DEL VEHÍCULO .....	145
1.	Cuestiones generales .....	145
2.	Medios de prueba habitualmente invocados .....	149
2.1.	Listados de viajes o libros de kilometraje.....	150
2.2.	Disposición de más de un vehículo .....	152
2.3.	Distintivo de la empresa .....	153
2.4.	Testimonios de terceros .....	155
2.5.	Seguro del automóvil .....	158
2.6.	Uso de aparcamiento en la empresa o cercano a ella .....	159
III.	CONSIDERACIONES SOBRE LOS MEDIOS DE PRUEBA ANALIZADOS ..	160
<b>CAPÍTULO 8. EL TRATAMIENTO DE LOS BIENES Y SERVICIOS VINCULADOS A LA UTILIZACIÓN DEL VEHÍCULO.....</b>		<b>163</b>
I.	BIENES Y SERVICIOS INCLUIDOS EN EL PRECEPTO .....	163
1.-	Accesorios y piezas de recambio .....	164
2.-	Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos .....	164
3.-	Aparcamiento y peajes .....	165
4.-	Rehabilitación, renovación y reparación .....	167

II.	LAPRUEBA DE LA AFECTACIÓN DE LOS BIENES Y SERVICIOS VINCULADOS A LA UTILIZACIÓN DEL VEHÍCULO .....	168
III.	EL GRADO DE AFECTACIÓN DE LOS BIENES Y SERVICIOS VINCULADOS A LA UTILIZACIÓN DEL VEHÍCULO.....	172
IV.	BIENES Y SERVICIOS VINCULADOS A LA UTILIZACIÓN DEL VEHÍCULO CUANDO EL DESTINATARIO ES UN SUJETO PASIVO NO ESTABLECIDO EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO DONDE SE ENTREGAN O SUMINISTRAN .....	174
	1. Bienes y servicios entregados o prestados por empresario o profesional establecido a empresario o profesional no establecido .....	174
	1.1. Devoluciones a empresarios o profesionales establecidos en otros Estados de la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla .....	175
	1.2. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla .....	178
	1.3. Requisitos y formalidades.....	179
	2. Bienes y servicios entregados o prestados por empresario o profesional no establecido a empresario o profesional establecido .....	180
	2.1. Recuperación del IVA soportado en otro Estado de la Comunidad .....	181
	2.2. Recuperación del IVA soportado en un Estado no comunitario .....	182
 <b>CAPÍTULO 9. ESPECIALIDADES EN LOS VEHÍCULOS ADQUIRIDOS O UTILIZADOS POR LOS ENTES PÚBLICOS DUALES.....</b>		<b>185</b>
 <b>CAPÍTULO 10. REGULARIZACIONES.....</b>		<b>189</b>
I.	LAS REGULARIZACIONES DE BIENES DE INVERSIÓN EN EL IVA .....	189
II.	LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE REGULARIZACIÓN EN LOS CASOS DE VARIACIONES EN EL GRADO DE AFECTACIÓN	192
III.	EL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN APLICADO A LOS VEHÍCULOS DE TURISMO .....	194
IV.	REGULARIZACIONES DE CUOTAS SOPORTADAS POR LA ADQUISICIÓN DEL VEHÍCULO ANTES DEL INICIO DE LAS ENTREGAS DE BIENES O PRESTACIONES DE SERVICIOS .....	198

V.	REGULARIZACIÓN DE LOS BIENES Y SERVICIOS VINCULADOS AL USO DEL VEHÍCULO DE TURISMO .....	201
VI.	REGULARIZACIONES DE CUOTAS SOPORTADAS POR LA ADQUISICIÓN BIENES Y SERVICIOS DIRECTAMENTE RELACIONADOS CON EL VEHÍCULO ANTES DEL INICIO DE LAS ENTREGAS DE BIENES O PRESTACIONES DE SERVICIOS .....	204
<b>CAPÍTULO 11. TRANSMISIÓN Y DESAFECTACIÓN DEL VEHÍCULO.....</b>		<b>207</b>
I.	REPERCUSIÓN EN LA ENTREGA Y BASE IMPONIBLE SOBRE LA QUE PRACTICARLA .....	207
II.	TRANSMISIÓN DEL VEHÍCULO EN EL MISMO AÑO DE LA ADQUISICIÓN .....	212
III.	TRANSMISIÓN DE VEHÍCULO DURANTE EL PERÍODO DE REGULARIZACIÓN .....	214
IV.	TRANSMISIÓN DEL VEHÍCULO ADQUIRIDO EN RÉGIMEN ESPECIAL DE BIENES USADOS O ADQUIRIDO A UN PARTICULAR .....	221
V.	DESAFECTACIÓN DEL VEHÍCULO .....	226
<b>CAPÍTULO 12. RECUPERACIÓN DEL IVA EN LA ENTREGA DE MEDIOS DE TRANSPORTE NUEVOS.....</b>		<b>229</b>
<b>CAPÍTULO 13. SANCIÓN DE LAS INFRACCIONES DERIVADAS DE LA DEDUCCIÓN IMPROCEDENTE DEL IVA DE LOS VEHÍCULOS DE TURISMO .....</b>		<b>235</b>
I.	TIPICIDAD Y RESPONSABILIDAD .....	235
II.	CALIFICACIÓN DE LAS POSIBLES INFRACCIONES .....	242
<b>CAPÍTULO 14. RECUPERACIÓN DE LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN LA ADQUISICIÓN DE VEHÍCULOS DE TURISMO Y LOS SERVICIOS VINCULADOS A SU UTILIZACIÓN EN LOS TERRITORIOS ESPAÑOLES EXCLUIDOS DEL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO.....</b>		<b>247</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>		<b>251</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>		<b>257</b>

<b>SENTENCIAS Y AUTOS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA .....</b>	<b>267</b>
<b>SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO.....</b>	<b>271</b>
<b>SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL .....</b>	<b>273</b>
<b>SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA .....</b>	<b>275</b>
<b>RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONOMICO ADMINISTRATIVOS .....</b>	<b>281</b>
<b>RESOLUCIONES Y CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....</b>	<b>283</b>
<b>DOCUMENTOS.....</b>	<b>289</b>
<b>LEYES DEL IVA DE LOS PAÍSES DE LA UE Y DEL REINO UNIDO: SITIOS WEB.....</b>	<b>291</b>

## ABREVIATURAS

AN	Audiencia Nacional
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
COM	Comisión Europea
DGCHT	Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales
DGT	Dirección General de Tributos
DIRECTIVA IVA	Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIIEE	Ley de Impuestos Especiales
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LOTT	Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres
LTCV	Texto Refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial
OCDE/OECD	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Europeo
RAE	Real Academia Española de la Lengua
RGV	Reglamento General de Vehículos
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STJ	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional



## INTRODUCCIÓN

La armonización de las legislaciones de los Estados miembros de la, en su día, Comunidad Económica Europea tiene como punto de partida la Primera y Segunda Directivas del Consejo de 11 de abril de 1967<sup>1</sup>. Ya en ellas se advertía que la libre competencia comercial en el mercado común solo era posible mediante el establecimiento por los Estados miembros de un impuesto sobre el volumen de negocios que no la falsease. Esto exigía, en todo caso, la sustitución de los impuestos acumulativos en cascada vigentes por un sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido.

El sistema de IVA consagrado en las citadas Directivas y en las que posteriormente las han sustituido (la Sexta Directiva<sup>2</sup> y la Directiva 2006/112/CEE<sup>3</sup>, actualmente vigente) es el denominado de crédito al impuesto, en el que “la empresa calcula el tributo aplicando el tipo impositivo al total de sus ventas y deduciendo el impuesto que pagó por sus compras durante dicho período”<sup>4</sup>. En este método la deducción se convierte en el elemento fundamental para que solo se grave el valor añadido en cada una de las fases de producción o comercialización y en el mecanismo a través del cual se consigue su neutralidad para los sujetos pasivos, que irán trasladando el gravamen hasta el consumidor final. Como se indica en el Documento de Directrices Internacionales sobre IVA de la OCDE<sup>5</sup>, “el IVA normalmente fluye a través de las empresas para gravar únicamente a los consumidores finales”, de forma que, según la Directriz 2.1., “la carga del impuesto sobre el valor agregado en sí no debe recaer en las empresas obligadas fiscalmente, a menos que la legislación así lo disponga expresamente”

---

<sup>1</sup> Primera Directiva 67/227/1967, del Consejo de 11 de abril de 1967 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios y Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido. DOCE P 71, de 14 de abril de 1967.

<sup>2</sup> Sexta Directiva, 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. DOCE L 145 de 13 de junio de 1977 (en adelante Sexta Directiva).

<sup>3</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. DOUE L 347, de 11 de diciembre de 2006 (en adelante Directiva IVA).

<sup>4</sup> GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J., *Manual de Hacienda Pública general y de España*, Tecnos, Madrid, 1985, p.554

<sup>5</sup> OECD (2021), *Directrices Internacionales sobre IVA*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9a6341e2-es>, p.18.

La referida armonización cede en relación con los tipos impositivos y las exenciones, lo que implica una cierta derogación del citado principio de neutralidad. Sobre todo en el caso de las segundas que, como señala BANACLOCHE PÉREZ<sup>6</sup>, tienen el efecto de producir una doble imposición. No obstante, la existencia de unos y otras no impide la neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución, como así lo pone de manifiesto el Considerando 7 de la Directiva IVA. Si bien la excepcionalidad que suponen se concibe como transitoria hasta la introducción del régimen definitivo contemplado en el artículo 402, que supondrá el cambio de la actual tributación en destino por la imposición del gravamen en el Estado miembro de origen.

Además de las dos excepciones señaladas existe otro ámbito en el que la armonización no se ha producido, a pesar de que incluso la Sexta Directiva preveía que se llevase a cabo en el plazo de cuatro años desde su entrada en vigor: se trata de las limitaciones del derecho a la deducción. Estas, junto con las citadas exenciones, son, además, dos excepciones a ese “elemento nuclear del IVA”<sup>7</sup> que es la posibilidad de su recuperación por el empresario o profesional. En el antes citado Documento de la OCDE se admite esta posibilidad, siendo su fundamento el de “garantizar una imposición efectiva al consumo final”, al estar relacionado el impuesto soportado “con adquisiciones no utilizadas enteramente para el desempeño de la actividad empresarial sujeta al gravamen”<sup>8</sup>. Para el citado organismo<sup>9</sup> hay otras dos razones que justifican la existencia de estas restricciones: “evitar la carga administrativa que supone el control del uso real de estos bienes y servicios... y reducir el fraude”.

A pesar de los diversos intentos realizados por la Comisión, la exigencia de unanimidad para la determinación de los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del IVA ha impedido el establecimiento de un régimen común en

---

<sup>6</sup> BANACLOCHE PEREZ, J., *El IVA beligerante. Un estudio sobre la pretendida neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid, 1987, p.162.

<sup>7</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 2010, pp.147-192 (en esp. p.147).

<sup>8</sup> OECD (2021), *Directrices Internacionales...*, cit., p.18.

<sup>9</sup> OCDE (2021). *Tendances des impôts sur la consommation 2020: TVA/TPS et droits d'accises – taux, tendances et questions stratégiques*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/3f06ea4d-fr>, pp. 51-52.

esta materia, por lo que cada Estado ha podido mantener su particular lista de limitaciones y exclusiones<sup>10</sup>. Dentro de esa lista vigente en cada país de la Unión Europea hay un punto en el que casi la práctica totalidad de las legislaciones vienen a coincidir, como es el de la inclusión dentro de aquellas, y en mayor o menor medida, del IVA soportado en la adquisición de vehículos de turismo o como consecuencia de su utilización<sup>11</sup>.

Así lo establece también la Ley del IVA española<sup>12</sup>, aunque es justo reconocer que desde la primera Ley del año 1985 hasta la actual se ha producido una evolución en el sentido de ir ampliando las posibilidades de deducción. De hecho, en la primera década de implantación del impuesto en España hablar de la deducción del IVA soportado en la adquisición, importación, arrendamiento o utilización por cualquier otro título de los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas<sup>13</sup> que son empleados en la actividad empresarial o profesional era más bien hablar de la no deducción, precisamente por su condición de bien de inversión susceptible a la vez de uso privado, es decir, por tratarse de un bien de uso mixto<sup>14</sup>. Esta primera Ley del año 1985 se refería a los citados bienes dentro de las exclusiones y restricciones del derecho a deducir.

Como se ha dicho, la evolución normativa ha ido ampliando las posibilidades de deducción dando el primer paso la ley actualmente vigente en su primera redacción del año 1992, que saca a estos bienes de esas exclusiones y restricciones para tratarlos dentro de lo que calificó como limitaciones del derecho a deducir<sup>15</sup>. No obstante, el verdadero

---

<sup>10</sup> Como apunta Ruiz de Velasco Punín, esta falta de armonización en las exclusiones del derecho a la deducción “están permitiendo una diversidad de legislaciones de los Estados miembros en esta materia”. RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., “Limitaciones y exclusiones absolutas del derecho a la deducción en el IVA”, en *Estudios de Derecho español y europeo*, Arranz de Andrés, C y Serna Vallejo, (Coord.), Ediciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 2009, p.804.

<sup>11</sup> Esto no ocurre solo en el ámbito de la UE, en el ámbito de la OCDE esta limitación del derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de los vehículos automóviles de turismo existe en 23 de los 36 países de la OCDE en los que se aplica el IVA.OCDE (2021). *Tendances des impôts sur la consommation 2020...*, *op.cit.* p.51.

<sup>12</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992 (en adelante LIVA).

<sup>13</sup> En las posteriores referencias al concepto de automóvil o vehículo de turismo se entiende que incluye a sus remolques, ciclomotores y motocicletas, sin perjuicio de las menciones específicas que se puedan hacer a estos últimos en determinados apartados.

<sup>14</sup> Así los califica Ruiz de Velasco Punín tomándolo de la terminología consagrada por el TJUE en las sentencias dictadas sobre la materia. RUIZ DE VELASCO PUNIN, C., “Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto en fines empresariales y privados”. *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17, 2013, p.1 de 18, ed. telemática.

<sup>15</sup> Curiosamente en la parte del territorio español excluida de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, pero en la que rige un gravamen de estructura similar al IVA como es el Impuesto

cambio llegó en el año 1997, que estructura las posibilidades de deducción del IVA soportado en la adquisición de los vehículos de turismo en torno a un singular sistema de presunciones iuris tantum, reconociendo así las dificultades prácticas para probar adecuadamente el verdadero grado de afectación de estos bienes a la actividad empresarial o profesional.

Es cierto que las reglas actualmente aplicables suponen un marco normativo más razonable que los anteriores, habida cuenta de esa especie de maldición<sup>16</sup> que siempre ha planeado sobre la fiscalidad de los automóviles de turismo o, como dice YUSTE JORDÁN, “la alargada sombra de la sospecha” que los acompaña. Pero también lo es que la realidad de su aplicación ha demostrado que se trata de una normativa cargada de buenas intenciones, pero de escasa efectividad para resolver el problema de la recuperación del IVA soportado en la adquisición de los vehículos de turismo. En la práctica supone transitar por arenas movedizas, generando incertidumbre en los sujetos pasivos que incluyen este IVA soportado dentro del deducible y no pocos conflictos con los órganos gestores e inspectores encargados de su control cuando se trata de acreditar la afectación real a la actividad, bien sea por el sujeto pasivo bien sea por la Administración<sup>17</sup>.

En realidad, y como ya se ha apuntado, lo que subyace detrás de esta limitación concreta es un problema de prueba y hay que preguntarse si tiene sentido mantener la regulación en los términos actuales cuando, además, se trata de una solución que ha implicado, por un lado, sacrificar en gran medida el principio de neutralidad de Impuesto y, por otro, admitir en ocasiones una ventaja injustificada aunque legal por parte de los

---

General Indirecto Canario, ni siquiera se ha producido una evolución en el mismo sentido. De forma que la recuperación del gravamen que recae sobre los vehículos de turismo y los bienes y servicios vinculados a su utilización permanece en los mismos términos que para el IVA estableció la Ley del año 1985. Situación esta a la que se hará una breve referencia, así como a la prácticamente ausencia de gravamen por estas mismas operaciones en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, territorios en este caso excluidos de la Unión Aduanera.

<sup>16</sup> YUSTE JORDÁN, A., “La deducción del IVA en los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales (a propósito de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de 5 de junio de 2008”. *Revista Jurídica de Navarra*, enero-junio 2008, pp.183-192 (en esp. p.185).

<sup>17</sup> Esta dificultad estaba clara desde el principio de la implantación del IVA en España para algunos autores como Banacloche Pérez que, en una Ponencia del año 1986 y refiriéndose a la prueba de la utilización exclusiva del vehículo por los agentes comerciales en su profesión, señalaba que “como todo el mundo sabe, por su experiencia en el Impuesto sobre la Renta, esto es algo que debe decir una Ley y es algo que difícilmente se puede comprobar en la práctica”. BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los Profesionales”, en *Jornadas sobre el IVA, ponencias y cuestiones*, Ed. Delegación de Hacienda Especial de Madrid y Cámara de Comercio e Industria de Madrid, Madrid, 1986, p.15.

sujetos pasivos<sup>18</sup>. Lo que está claramente vinculado con el antes citado sistema de presunciones en la medida en que, en unos casos, los sujetos pasivos van a aceptar una deducción inferior a la que verdaderamente le correspondería para evitar la carga formal de acreditar la afectación real del vehículo y, en otros, van a disfrutar de un IVA deducible manifiestamente superior al derivado de la utilización real del vehículo en la actividad económica, dada la dificultad de la Administración para comprobar el verdadero grado de afectación por debajo del presumido en la Ley.

En la medida en que es la Ley la que permite esa posible deducción superior a la que resultaría del porcentaje de afectación real, lógicamente no se trata de un supuesto de ventaja o abuso de derecho derivado del ejercicio fraudulento del derecho a la deducción del impuesto, por eso el añadido de *legal*. Aquí no estamos ante una deducción invocada de manera fraudulenta como señala la jurisprudencia del TJUE<sup>19</sup>, aunque si podría ser reducida tras una comprobación administrativa. Tampoco de una práctica en la que, como señala RODRÍGUEZ MARQUEZ<sup>20</sup> analizando la Sentencia dictada en el asunto C-103/09, “a pesar de respetarse formalmente las disposiciones de la Directiva y de la legislación nacional”, se produzca “la obtención de una ventaja fiscal que es contraria al objetivo perseguido por dichas normas”, o cuya “finalidad esencial ... sea la obtención de la citada ventaja fiscal”. De lo que hablamos en el caso de un sistema de deducciones a tanto alzado es de una ventaja fiscal consentida por la ley<sup>21</sup> y que la propia Comisión<sup>22</sup> calificaba de sistema opcional que permitiría a los Estados miembros “medir el uso no comercial de los vehículos de turismo de forma simplificada”, evitando la necesidad de que la administración controle “la forma en que una gran mayoría de sujetos pasivos distribuye el uso privado y comercial de sus vehículos”.

---

<sup>18</sup> Como se verá más adelante, dado el sistema de presunciones, la renuncia a la adecuada aplicación en algunos casos a ese principio básico de la neutralidad lo es seguramente por las dificultades en la acreditación del grado de afectación de este bien de inversión a la actividad empresarial o profesional cuando aquel es superior al 50 por 100. En cuanto a la aceptación, en ciertos casos, de la obtención por los sujetos pasivos de un beneficio fiscal contrario a la finalidad del Impuesto está claramente vinculada a cuando la afectación es en la realidad inferior al 50 por 100.

<sup>19</sup> STJUE, de 3 de marzo de 2005, asunto C-32/03 (ECLI:EU:C:2005:128).

<sup>20</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “Nuevas aportaciones del TJCE a la doctrina del abuso de derecho en el ámbito del IVA: la Sentencia Weald Leasing”. *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*, 2/2011, pp.29-33 (en esp. p.31).

<sup>21</sup> Lo que contrasta con las alusiones de la Directiva IVA en los artículos 189 y 192 a que, en relación a las regularizaciones de los bienes de inversión, los Estados tomasen las medidas que fuesen necesarias para que aquellas no diesen lugar a ninguna ventaja injustificada.

<sup>22</sup> COM (1998) 377 final, 17.06.1998, Proposal for a Council Directive. Amending Directive 77/388/EEC as regards the rules governing the right to deduct Value Added Tax.

Todo lo dicho respecto de la adquisición de los vehículos de turismo debe ser trasladarlo igualmente a otro IVA más cotidiano y habitual y que está íntimamente ligado a la utilización de aquellos. Es el caso de los accesorios, piezas de recambio, combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento, servicios de aparcamiento, utilización de vías de peaje y reparaciones. En todas las adquisiciones de bienes o servicios citadas concurren la aludida incertidumbre, las dificultades probatorias y una conflictividad que no termina de reconducirse.

También hay que tener presente que la recuperación del IVA no se produce únicamente a través del mecanismo de la deducción, sino también por la vía de las devoluciones una vez satisfecho el Impuesto. Este mecanismo está previsto en la normativa comunitaria e interna para aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo, por su condición de no establecido en el territorio de aplicación del impuesto en el que adquiere un bien o servicio, resulta gravado por un IVA cuya deducción no es posible en el país de su establecimiento. Se trata en este caso de una evidente manifestación del principio de neutralidad exterior y respecto del cual las Directrices Internacionales 2.4 y 2.5 sobre el IVA de la OCDE señalan que, “en la jurisdicción que se adeude o pague el impuesto, las empresas extranjeras no deben verse favorecidas ni desfavorecidas con respecto a las empresas nacionales.” Por ello, “las jurisdicciones nacionales pueden optar por diferentes mecanismos para garantizar que las empresas extranjeras no incurran en IVA no recuperable”, entre los que cita, precisamente, el del “establecimiento de un sistema para solicitar la devolución directa del IVA abonado en su territorio nacional”<sup>23</sup>.

En este caso se trata de concretar como operan las limitaciones del derecho a la deducción a que nos estamos refiriendo respecto de las devoluciones solicitadas por los no establecidos en el territorio peninsular e Islas baleares, pero establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea, en otros territorios comunitarios no incluidos en territorio de armonización del IVA o en el de la Unión Aduanera, así como en territorios terceros. Teniendo en cuenta también la situación inversa, que afectaría a los establecidos en nuestro territorio de aplicación del Impuesto pero que lo soportan fuera de él.

---

<sup>23</sup> OECD (2021), *Directrices Internacionales...*, cit., pp.20-21.

Siendo las cuestiones aludidas el núcleo central del problema de la recuperación total o parcial del IVA por parte de los empresarios o profesionales que adquieren y utilizan los vehículos de turismo, dicha recuperación puede igualmente manifestarse con ocasión de las regularizaciones que prevé la Ley en los casos de variaciones en los porcentajes de afectación en los cuatro años siguientes al que se soportó el Impuesto. También cuando durante dicho período los vehículos son objeto de transmisión o desafectación o incluso por cambios en el régimen de tributación aplicable al sujeto pasivo. Todas estas regularizaciones presentan una serie de dificultades técnicas por la falta de una regulación específica de las mismas, al haber decidido el legislador una remisión general a las normas establecidas para la regularización de bienes de inversión previstas para los sujetos pasivos en régimen de prorata.

Por otro lado, como manifestación específica de la recuperación del IVA en la adquisición de vehículos de turismo por la vía de la devolución, y también en el marco del tráfico internacional de bienes y servicios, encontramos en la normativa de la Unión y en la interna el caso del régimen especial de los medios de transporte nuevos, aun cuando no esté relacionado con la utilización empresarial o profesional de dichos vehículos.

Tampoco podemos olvidarnos de las posibles consecuencias en el ámbito sancionador derivadas de las liquidaciones practicadas por la Administración en caso de no admitirse el porcentaje de deducción del IVA soportado consignado por el sujeto pasivo, tanto en la adquisición de los vehículos automóviles de turismo como en lo referente a los bienes o servicios vinculados a su utilización. En este punto la cuestión probatoria no se limita únicamente a la determinación del aludido porcentaje, sino también a la de la concurrencia de responsabilidad por la posible comisión de una infracción tributaria y a la calificación de esta como leve, grave o muy grave.

En este orden de cosas es necesario estudiar con detenimiento la normativa comunitaria aplicable y cómo ha sido su evolución, así como los diversos intentos de reforma para la armonización en este punto. También es relevante el conocimiento de las soluciones que se han adoptado en otros países de nuestro entorno y que, como veremos, son en la mayoría de los casos mucho menos “generosas” que la contenida en la Ley

española. Ley nacional que es necesario interpretar en base a los criterios adoptados por la Justicia europea, los tribunales de lo Contencioso-Administrativo, los Tribunales Económico-Administrativos y la Dirección General de Tributos. Sobre todo, para concretar el espinoso tema de la prueba de la afectación y del grado de utilización del vehículo y de los bienes y servicios vinculados a su utilización. ´

Todo ello no solo para poner de manifiesto sus deficiencias y sus posibilidades de mejora sino también para establecer unas pautas regulatorias sobre las que, en cualquier caso, debería girar la necesaria armonización comunitaria en este punto y que lleva demasiado tiempo esperando. Siempre con la idea de conseguir que de una manera más efectiva y menos controvertida se cumpla el objetivo último del régimen de deducciones que, como tiene sentado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es el de liberar completamente al empresario del peso del IVA y garantizar así la perfecta neutralidad del Impuesto con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas a condición de que dichas actividades estén, a su vez, sujetas al IVA. Evitando también una normativa que puede estar amparando una ventaja o abuso injustificado –aunque legalmente permitido- por parte de los sujetos pasivos.

## **CAPÍTULO 1. LAS LIMITACIONES DEL DERECHO A LA DEDUCCION EN LA NORMATIVA COMUNITARIA**

### **I. LA NEUTRALIDAD INTERNA DEL IVA Y SUS EXCEPCIONES**

Como se ha indicado, en la modalidad de IVA de crédito al impuesto este se va aplicando en todas y cada una de las fases de la cadena de producción o comercialización y los adquirentes de los bienes y servicios en todo ese proceso tienen derecho a deducirse el IVA soportado salvo, lógicamente, el consumidor final. Siendo este “pleno derecho a deducir el impuesto soportado” el que “garantiza su neutralidad, con independencia del producto, la estructura de la cadena de distribución y los medios empleados para su entrega”<sup>24</sup>.

Se trata de la denominada neutralidad interna del IVA a la que se refieren los Considerandos 5 y 7 de la Directiva IVA cuando señalan que “un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios”, y que “el régimen común IVA debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución”.<sup>25</sup>

A pesar de la importancia de este principio básico la Directiva IVA no va más allá de estas referencias generales, de forma que, como señala MARTÍNEZ MUÑOZ<sup>26</sup>, el principio de neutralidad fiscal no se encuentra regulado a nivel constitucional y sólo está implícitamente reconocido en el Tratado de funcionamiento de la Unión Europea. En el mismo sentido se pronuncia PABLO MATEOS<sup>27</sup>, quien ante esta ausencia entiende que es necesario acudir a la doctrina y a la Jurisprudencia comunitaria para comprender su

---

<sup>24</sup> OECD (2021), *Directrices Internacionales...*, cit., p.14.

<sup>25</sup> Consideraciones estas que ya fueron formuladas en las Directivas Primera y Sexta.

<sup>26</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, *Revista española de Derecho Financiero*, 2010, pp.145-192 (en esp. p.147).

<sup>27</sup> PABLO MATEOS, F., “La neutralidad fiscal en el IVA a la luz del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3, 2020, p.11 (edición digital)

alcance. Sin entrar en más honduras sobre la delimitación conceptual de este principio, la idea básica que aquí interesa resaltar es la ineludible vinculación de aquel con el derecho a la deducción, al ser este el mecanismo que garantiza su consecución. Principio que, como también se ha dicho y recoge expresamente el TJUE<sup>28</sup>, “exige que el impuesto solo debe ser soportado por el consumidor final, sin que pueda recaer una parte de la carga de dicho impuesto sobre un sujeto pasivo.”

No obstante, la realidad de los sistemas de IVA de crédito al impuesto y, en concreto, del establecido en el ámbito de la Unión Europea, pone de manifiesto la existencia de excepciones a la neutralidad. Con carácter general el Documento de Directrices Internacionales sobre el IVA de la OCDE<sup>29</sup> admite la posibilidad de que la legislación puede disponer explícitamente que, en determinados casos, la carga del impuesto sobre el valor agregado recaiga sobre las empresas. Por un lado, existen operaciones realizadas por las empresas que pueden quedar exentas por la dificultad para calcular la base imponible, como sucede en el caso de los servicios financieros, o por motivos políticos, mencionando en particular los servicios sanitarios, educativos o culturales. Por otro, “la legislación fiscal puede gravar a las empresas con un impuesto sobre el valor agregado para garantizar una imposición efectiva al consumo final”, como “podría ser el caso de una empresa que lleve a cabo transacciones que no entren dentro del ámbito de aplicación del impuesto (como las realizadas a título gratuito) o si el impuesto soportado está relacionado con adquisiciones no utilizadas enteramente para el desempeño de la actividad empresarial sujeta al gravamen”. Se trata, por tanto, de las restricciones en el derecho a la deducción de aquellos sujetos pasivos que realizan operaciones exentas, así como de aquellas adquisiciones de bienes o servicios que la norma limita o excluye del derecho a la deducción.

La directiva se refiere a las primeras en los capítulos 2 y 3 de su Título IX, cuando habla de exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general y exenciones relativas a otras actividades. En palabras de MARTÍNEZ MUÑOZ<sup>30</sup> estas exenciones “suponen una excepción a la generalidad del impuesto que constituye una de las características del mismo” al contribuir “a asegurar su efecto neutral”. Se trata de

---

<sup>28</sup> STJUE, de 1 de julio de 2021, asunto C-521/19 (ECLI:EU:C:2021:527).

<sup>29</sup> OECD (2021), *Directrices Internacionales...*, cit., p.18.

<sup>30</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “El principio de neutralidad en el IVA...”, cit., pp.183-184.

operaciones que no están incluidas dentro de las que los artículos 168 y 169 determinan que generan el derecho a la deducción, previendo el artículo 173 la deducción proporcional para aquellos casos en los que el sujeto pasivo realice simultáneamente operaciones incluidas dentro de la categoría exenciones en operaciones interiores y operaciones que sí dan derecho a la deducción. Es decir, la aplicación del régimen de prorata.

A la otra categoría de limitaciones se refiere la Directiva IVA en el artículo 176, si bien, como veremos, de una manera genérica y provisional, cuando habla de la no deducibilidad del IVA correspondiente a aquellos gastos que no van a tener un carácter estrictamente profesional, entendiendo como tales los vinculados al lujo, recreo o representación. La norma comunitaria no va más allá de esas referencias, de manera que cada Estado miembro ha podido mantener las exclusiones que preveía su legislación interna en el momento en el que entró en vigor la Sexta Directiva o bien las vigentes en el momento de su adhesión en el caso de los Estados incorporados con posterioridad a 1 de enero de 1979.

La existencia de esta autorización para que cada Estado mantenga un régimen específico de limitaciones al derecho a la deducción añade, al hecho de ser excepciones al principio de neutralidad, el tratarse de una de las pocas excepciones a la pretendida armonización de las legislaciones nacionales por parte de las Directivas IVA.

## II. LAS LIMITACIONES A LA DEDUCCIÓN EN LAS DIRECTIVAS DEROGADAS.

### 1. La Primera y Segunda Directivas

La Primera Directiva de 11 de abril de 1967 obligó a los Estados miembros a adoptar un sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido, pero no desarrollaba aspecto alguno del régimen de deducciones. Como señala LONGAS LAFUENTE<sup>31</sup> “se limitó a establecer el principio básico de neutralidad sobre el que pivotaría la regulación normativa posterior, pero a pesar de su breve contenido comprendía ya en su sistema la

---

<sup>31</sup> LONGAS LAFUENTE, A., “Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula standstill”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, nº 430, 2019, pp.5-49 (en esp. p.10).

vinculación del gasto soportado con la actividad realizada por el empresario o profesional ... de forma que quedaban al margen de esta deducción aquellos costes que no se integraban «directamente» en el precio”.

Fue la Segunda Directiva, publicada de forma simultánea a la anterior, la primera disposición comunitaria que trató la cuestión del régimen de deducciones en el IVA. En el número 1 del artículo 11 se permitía a los sujetos pasivos la deducción del impuesto soportado en la adquisición de los bienes y servicios utilizados para las necesidades de su actividad. No obstante, en el número 4 del mismo artículo se habilitaba a los Estados miembros a excluir de este régimen de deducciones determinados bienes y servicios, en especial los que fuesen “susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de necesidades privadas del sujeto pasivo o de su uso personal”. Pero sin que en los considerandos de la norma se hiciese mención alguna al tema.

## 2. La sexta directiva

La necesidad de ciertas mejoras en el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido y, sobre todo, el sometimiento de la base imponible a una armonización, al constituirse como recurso propio de las Comunidades el resultado de la aplicación de un tipo impositivo comunitario sobre aquella, determinó un cambio en la normativa reguladora, sustituyéndose por la Sexta Directiva del Consejo. A diferencia de lo dicho respecto de la Segunda Directiva en la nueva, al menos, se recogían unas referencias generales en los considerandos al régimen de deducciones, basando la necesidad de su armonización en su incidencia sobre la cuantía total de la recaudación y en la necesidad de un cálculo homogéneo de la prorrata de deducción.

No obstante, la nueva disposición no hacía un desarrollo más exhaustivo del régimen de deducciones. Así, en el artículo 17 en particular, aparte de concretar el momento en que nacía el derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a los bienes adquiridos por los empresarios y profesionales, se establecían las condiciones generales de deducibilidad: que los bienes adquiridos se utilizasen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas (apartado 2), para las necesidades de las operaciones de tráfico exterior de bienes y servicios consideradas exentas o que no se entendiesen realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto (apartado 3). Pero, al margen de una

serie de requisitos básicos y de la referencia a la regla de prorrata, la Sexta Directiva también era especialmente parca e imprecisa en lo que se refería a las exclusiones y restricciones del derecho a deducir<sup>32</sup>.

El apartado 6 del artículo 17, que el Tribunal de Justicia<sup>33</sup> calificó de “excepcional”, se limitaba a anunciar que antes de que transcurriesen cuatro años, contados a partir de su entrada en vigor, el Consejo determinaría, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conllevaran el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Previsión incumplida en el momento de la entrada de nuestro país a las Comunidades Europeas y a día de hoy, como más adelante veremos, a pesar de ser considerada como de “situación transitoria de estabilidad normativa” por PÉREZ HERRERO<sup>34</sup>.

Por ello ningún legislador de los Estados comunitarios ni, por tanto, el español, encontró en la Directiva un modelo a seguir en cuanto a las exclusiones y restricciones del derecho a deducir, salvo la referencia expresa a que del derecho a la deducción había que excluir, en todo caso, los gastos que no tuviesen un carácter estrictamente profesional tales como los de lujo, recreo o representación<sup>35</sup>. Como indica ALBI IBAÑEZ<sup>36</sup> la Sexta Directiva preveía “la existencia dentro de las empresas de gastos que soportan el IVA y que no tienen una relación directa y necesaria con la actividad empresarial o profesional”

---

<sup>32</sup> En las Conclusiones del Abogado General Jacobs, presentadas el 13 de noviembre de 1997 en el asunto C-43/96, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa (ECLI:EU:C:1997:537), se indica en relación con los trabajos preparatorios del apartado 6 del artículo 17, que en la exposición de motivos que acompañaba la propuesta de la Sexta Directiva del Consejo, la Comisión expuso que «determinados gastos, aunque se efectúen en el ejercicio normal de la actividad, también se efectúan para fines privados, y la imputación de dichos gastos a fines "profesionales" o "privados" no puede ser objeto de un control adecuado». La preocupación de la Comisión no residía únicamente en que determinados gastos efectuados por los sujetos pasivos no tuvieran carácter estrictamente profesional, sino también en que resultaba difícil de imputarlos al uso privado o al uso profesional, pese a haber sido realizados en conexión con el ejercicio normal de la actividad. STJUE (Sala Sexta) de 18 de junio de 1998 (ECLI:EU:C:1998:304).

<sup>33</sup> STJUE (Sala Tercera), de 16 de febrero de 2012, asunto C-594/10 (ECLI:EU:C:2012:92).

<sup>34</sup> PÉREZ HERRERO, L.M<sup>a</sup>., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Ed. CEDECS, Barcelona, 1997, p.276.

<sup>35</sup> Cogliandro lo atribuye a la existencia de dudas sobre el destino del bien: “Il diritto alla detrazione ... è normativamente limitato in presenza di acquisti di beni di cui si abbia motivo di dubitare che siano suscettibili di un uso privato quando questi ultime sulino dall’oggetto dell’attività propria dell’impresa.” COGLIANDRO, L., “Capitolo Secondo, Detrazione”, en *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Di Pietro, A. y Lasarte, J. (Dir.), Universidad Pablo Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari, Universidad de Bolonia, 2012, p.75.

<sup>36</sup> ALBI IBAÑEZ, E., *La Armonización fiscal en los años noventa*, Alfredo Iglesias Suarez, A. (Dir.), Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 1990, Albacete, p.76.

y “los dejó excluidos del derecho a deducir en la mecánica del impuesto; si bien dejó abiertas las puertas a una nueva regulación más aproximada a la realidad empresarial”.

El Tribunal de Justicia<sup>37</sup> entendió que, dada la redacción del precepto, también era posible mantener exclusiones respecto del IVA soportado en la adquisición de vehículos aunque “fuesen un instrumento indispensable para el ejercicio de la actividad” o incluso “cuando ... no pudieran ser utilizados, en un supuesto concreto, para satisfacer las necesidades privadas del sujeto pasivo”. Lo que, en palabras de MORENO GONZÁLEZ<sup>38</sup>, no supone, en ningún caso, una autorización a los Estados miembros “a mantener exclusiones del derecho a deducir que se apliquen con carácter general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes y servicios”. Dicho autor, al analizar la Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de septiembre de 2010 Oasis East, subraya la importancia de “haber rechazado como justificación de la exclusión del derecho a deducir la necesidad de luchar contra prácticas abusivas en el ámbito del IVA”, en este caso por pagarse a persona establecida en un paraíso fiscal.

En lo que el citado PEREZ HERRERO<sup>39</sup> califica como “un alarde de realismo” añadía la Directiva en el párrafo segundo del artículo 17.6 una cláusula *standstill*<sup>40</sup>, de forma que hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, es decir, de la incumplida previsión de regulación de gastos que no fuesen deducibles, los Estados miembros podrían mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Directiva<sup>41</sup>.

---

<sup>37</sup> STJUE (Sala Sexta), de 5 de octubre de 1999, Asunto C-305/97 (ECLI:EU:C:1999:481).

<sup>38</sup> La Sentencia se pronuncia sobre la normativa polaca que restringía el derecho a deducir el IVA soportado por las importaciones de servicios cuya contraprestación se pagase directa o indirectamente a una persona establecida en algún Estado o territorio calificado como paraíso fiscal. MORENO GONZÁLEZ, S., “La facultad de los Estados miembros de mantener límites y exclusiones del derecho a deducir el IVA soportado y la reacción del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: el asunto Oasis East”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 330, julio 2012, pp.127-138 (en esp. pp.129-130).

<sup>39</sup> PEREZ HERRERO, L.M<sup>a</sup>., *La Sexta Directiva Comunitaria ...*, cit., p.276.

<sup>40</sup> STJUE (Sala Quinta), de 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99 (ECLI:EU:C:2000:470).

<sup>41</sup> En el caso de España y otros Estados incorporados a la Comunidad con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la fecha hay que referenciarla al momento de la adhesión, porque como señala la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, “el texto de la Directiva, en este punto, no habla de vigencia, sino de “previsiones” de exclusión en la legislación nacional, y “prevista” estaba la de que aquí se trata en la Ley del IVA de 1985 cuando, en 1º de enero de 1996, la Sexta Directiva comenzó su vigencia en España.” STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 17 de febrero de 2001 (ECLI:ES:TS:2001:1097). No obstante, Longás Lafuente mantiene la necesidad del planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE sobre este tema, puesto que “con anterioridad a 1 de enero de 1986 no existía una norma reguladora del impuesto en la que se recogiesen previsiones análogas a las que se efectuaron a partir de esa fecha en la LIVA sobre las restricciones del derecho a deducir, y no existiendo

Sobre el alcance de esta cláusula se ha pronunciado el Tribunal de Justicia estableciendo, por un lado<sup>42</sup>, que “los Estados miembros pueden mantener las exclusiones ... aunque el Consejo no haya determinado, antes de expirar el plazo previsto en el párrafo primero, los gastos que no conllevan derecho a deducción”. Por otro<sup>43</sup>, señalando que, “en la medida en que después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva la normativa de un Estado miembro modifica, reduciéndolo, el ámbito de las exclusiones existentes, acercándose de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva, debe considerarse que dicha normativa está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo ... y no infringe su artículo 17, apartado 2”. Por ello es admisible cualquier modificación en las legislaciones de los Estados miembros tendente a ampliar las posibilidades de deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos, pero no la que incluya nuevas limitaciones a la deducción<sup>44</sup> añadidas a las existentes en el momento de la entrada en vigor de la Directiva o de la adhesión del país a la Comunidad<sup>45</sup>.

---

por tanto términos posibles de comparación, exigidos por el TJUE para determinar la adecuación o no de la norma interna con la europea” y el Tribunal debería pronunciarse sobre “si un Estado miembro que se adhiere a la Unión Europea con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva puede instaurar unas reglas restrictivas del ejercicio del derecho a la deducción del IVA no previstas en su normativa anterior por cuanto no estaba vigente un impuesto análogo en el ordenamiento interno. ”LONGAS LAFUENTE, A., “Las restricciones del derecho a la deducción...”, *cit.*, pp.37-38.

<sup>42</sup> STJUE (Sala Sexta), de 5 de octubre de 1999, Asunto c-305/97 (ECLI:EU:C:1999:481).

<sup>43</sup> En Sentencia del año 2001 el Tribunal de Justicia enjuicia el caso del cambio producido en la legislación francesa en 1993. A la entrada en vigor de la Sexta Directiva, el *Code général des impôts* establecía que todos los vehículos de pasajeros quedaban en principio excluidos del derecho a la deducción del IVA, precepto que fue modificado para conceder un derecho de deducción en relación a determinados vehículos, pero exigiendo el destino exclusivo a la actividad en el caso de los utilizados por los sujetos pasivos dedicados a la formación de conductores. La Comisión sostuvo que este requisito de exclusividad no era compatible con el artículo 17.2, de la Sexta Directiva, que prevé el derecho a deducción de las cuotas impositivas devengadas por el sujeto pasivo, sin otra condición que la utilización de los bienes y servicios para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. Sin embargo, el Tribunal concluyó que la modificación legislativa lo que hace es sustituir una exclusión total, por una autorización de deducción parcial, que tiene como consecuencia la reducción del ámbito de las exclusiones existentes y el acercamiento de dicha legislación al régimen general de deducción establecido en el artículo 17.2, de la Sexta Directiva, no habiendo incumplido la República Francesa las obligaciones que le incumben en relación al citado precepto. STJUE (Sala Quinta), de 14 de junio de 2001, asunto C-40/00 (ECLI:EU:C:2001:334). Más recientemente se ha pronunciado sobre la cuestión la STJUE (Sala Octava), de 2 de mayo de 2019, asunto C-225/18 (ECLI:EU:C:2019:349).

<sup>44</sup> “No puede posteriormente deshacer el camino andado y volver a la situación anterior”. MORENO GONZÁLEZ, S., “La facultad de los Estados miembros de mantener límites y exclusiones ...”, *cit.*, p.132.

<sup>45</sup> El Tribunal de Justicia trata del caso en que un Estado derogue las disposiciones internas en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva en el Ordenamiento Jurídico nacional, y las sustituya en esa misma fecha por otras disposiciones internas, “no permite presumir que el Estado miembro de que se trate ha renunciado a aplicar exclusiones al derecho a deducir el IVA soportado”, no vulnerando la normativa comunitaria siempre “que dicha modificación no haya supuesto ampliar, a partir de dicha fecha, las exclusiones nacionales anteriores”. STJUE (Sala Cuarta), de 22 de diciembre de 2008, asunto C-414/07 (ECLI:EU:C:2008:766). Ruiz de Velasco analiza el caso particular en que un Estado reintroduce a posteriori una excepción que fue suprimida, concluyendo que, según la Comisión esto no es posible. RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., “Limitaciones y exclusiones ...”, *cit.*, p.807.

En cuanto al concepto de “legislación nacional” la Sentencia del mismo Tribunal de 8 de enero de 2002<sup>46</sup> determinó que debe entenderse en sentido amplio incluyendo no solo “los actos legislativos propiamente dichos, sino también a los actos administrativos así como la práctica administrativa de las autoridades públicas del Estado miembro en cuestión”. Criterio que en términos más generales se contiene en la Sentencia de 22 de diciembre de 2008<sup>47</sup> al entender que “se refiere al régimen de deducción del impuesto sobre el valor añadido existente y efectivamente aplicado en el momento de la entrada en vigor de dicha Directiva”.

### III. LAS PROPUESTAS ARMONIZADORAS DE LA COMISIÓN

#### 1. La propuesta de decimosegunda directiva de 1983

En el año 1983 se produjo a nivel comunitario un claro intento armonizador en esta materia al presentar la Comisión el 25 de enero una propuesta de decimosegunda Directiva<sup>48</sup> precisamente sobre gastos que no generan el derecho a la deducción, al entender la Comisión que el diferente trato dado por cada Estado miembro de la Comunidad a la cuestión no era compatible con los requisitos de una base uniforme. En el memorándum general que precede al articulado se hace referencia a que hay “determinadas categorías de gastos, incluso cuando están relacionados con el funcionamiento normal de la empresa, que a menudo también satisfacen necesidades privadas”, poniendo de manifiesto las dificultades para verificar con precisión la distribución entre los dos tipos de usos y que presenta un “riesgo de abuso o evasión fiscal”.

Entre los supuestos incluidos por casi todos los Estados miembros de la Comunidad dentro de las limitaciones del derecho a la deducción se refiere la Comisión a los gastos en vehículos de turismo, reconociendo la inexistencia de “un patrón uniforme único”. La solución adoptada en la propuesta es la de excluir de la deducción el IVA soportado en la adquisición, fabricación, arrendamiento, uso, reparación y mantenimiento de los vehículos de turismo, así como de los gastos vinculados a su utilización. Si bien se

---

<sup>46</sup> STJUE (Sala Quinta), de 8 de enero de 2002, asunto C-409/99 (ECLI:EU:C:2002:2).

<sup>47</sup> STJUE (Sala Cuarta), de 22 de diciembre de 2008, asunto C-414/07 (ECLI:EU:C:2008:766).

<sup>48</sup> Propuesta de decimosegunda Directiva, COM (82) 870 final, 25 de enero de 1983, DOUE, C 37, de 10 de febrero de 1983.

dejan fuera de esta exclusión a los vehículos utilizados en el transporte, para la enseñanza de conductores y el alquiler.

## 2. La propuesta de 1984

El 20 de febrero de 1984 se produce, sin embargo, un significativo giro en el contenido de la anterior propuesta al presentar la Comisión una nueva en la que se introducen modificaciones sustanciales<sup>49</sup>. Así se establecía que “el derecho a la deducción del IVA que hubiese gravado los gastos relativos a la adquisición, fabricación, importación, arrendamiento (incluido el financiero), utilización, transformación, reparación y mantenimiento de los vehículos de turismo y motocicletas, se ”limitaría“ de la siguiente forma en todos los Estados miembros:

- a) En el plazo de dos años siguientes a la entrada en vigor de la presente Directiva, el derecho a la deducción del IVA que haya gravado los vehículos mencionados, se fijará entre un límite mínimo del 25 por 100 y otro máximo del 75 por 100.
- b) En el plazo de cuatro años a partir de la entrada en vigor de la presente Directiva, el derecho a la deducción se fijará en el 50 por 100 en todos los Estados miembros.

En lo que se refiere a los gastos relativos a las compras (carburantes, lubricantes, piezas de recambio) y a los servicios prestados en relación con los mencionados vehículos se aplicarán los mismos límites anteriormente señalados.”

La propuesta introducía, además, un artículo 3<sup>a</sup> que permitía que el sujeto pasivo probase que se trataba de gastos exclusivamente profesionales y solicitar entonces la aplicación del artículo 17.2 de la Sexta Directiva, es decir, la íntegra deducción del IVA soportado. Lo que, para MACARRO OSUNA<sup>50</sup> otorgaba al régimen “una ventana por la

---

<sup>49</sup> Modificación de la propuesta de Duodécima Directiva relativa al régimen común de Impuesto sobre el Valor Añadido: gastos no susceptibles de deducción del IVA, COM (84) 84final, DOUE, C 56, de 29 de febrero de 1984.

<sup>50</sup> MACARRO OSUNA, J.M., “Exclusiones del derecho a la deducción en el IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF* n° 405, 2016, pp.55-94 (en esp. p.67).

que volver a alcanzar un sistema realmente neutral en el que el operador no tuviera que asumir costes tributarios por gastos derivados realmente de su actividad económica”.

Dada esa posibilidad de neutralidad plena, y a pesar de que el establecimiento de unos porcentajes a forfait permitían una ventaja para aquellos sujetos pasivos en los que la afectación real del vehículo hubiese sido inferior a los mínimos establecidos, la reforma habría significado un claro avance respecto de la normativa existente. Además, se hubiese conseguido acabar con esa situación de interinidad de las dispersas soluciones adoptadas en cada país comunitario, permitiendo una regulación uniforme sobre las restricciones que se debían imponer a la deducción del impuesto soportado respecto de los medios de transporte. Desafortunadamente la que iba a conformarse como Decimosegunda Directiva no llegó a ver la luz por las persistentes discrepancias en el Consejo<sup>51</sup>, retirándose en noviembre de 1996.

### 3. La propuesta de 1998

Un nuevo intento armonizador se produce en el año 1998 al presentar la Comisión el 17 de junio una propuesta de modificación<sup>52</sup>, entre otros, del artículo 17 de la Sexta Directiva, diferenciando entre limitaciones del derecho a deducir (art.17.a) y exclusiones del derecho a la deducción (art.17.b). Dentro de las limitaciones y respecto del IVA correspondiente a la adquisición o utilización de los vehículos de turismo que no se utilizasen únicamente para actividades empresariales o profesional se permitía a los Estados miembros establecer un porcentaje máximo deducible que, en ningún caso, podría ser inferior al 50 por 100.

La argumentación en la que se basa la propuesta para admitir estas limitaciones es doble. Por un lado, que se trata “de gastos que, incluso cuando se realizan como parte del funcionamiento normal de una empresa, suelen contener algún elemento de consumo privado y final al mismo tiempo”. Por otro, la dificultad real de verificar “como se distribuyen dichos gastos entre el elemento empresarial y el elemento privado”.

---

<sup>51</sup> A esta circunstancia se refiere el Abogado General Jacobs, en la Conclusiones presentadas el 13 de noviembre de 1997 en el asunto C-43/96, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa (ECLI:EU:C:1997:537). STJUE (Sala Sexta), de 18 de junio de 1998, asunto C-43/96 (ECLI:EU:C:1998:304).

<sup>52</sup> COM (1998) 377 final, 17 de junio de 1998, *Proposal for a Council Directive. Amending Directive 77/388/EEC as regards the rules governing the right to deduct Value Added Tax.*

Refiriéndose expresamente a los gastos relacionados con los vehículos de turismo se indica que se trata de “bienes de equipo cuyo uso comercial no puede descartarse y, sobre todo, no se puede verificar fácilmente”. Menciones todas ellas que claramente ponen de manifiesto que el establecimiento de limitaciones en estos casos no responde a una cuestión intrínseca a la naturaleza de los bienes y servicios cuya deducción es excluida, sino únicamente a un problema estrictamente probatorio. Por tanto, son las dificultades para verificar el uso no comercial de los vehículos las que ampararían a un Estado miembro para la aplicación de ese porcentaje de deducción nunca inferior al 50 por 100 que, en palabras de la Comisión, es una manera de medir dicho uso “de forma simplificada”.

No obstante, de tratarse de vehículos que formasen parte de las existencias del sujeto pasivo o de los necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional no habría limitación alguna en la deducción si su uso privado no fuese inferior al 10 por 100. Sin embargo, cuando el uso empresarial o profesional fuese inferior a dicho porcentaje no se permitía deducción de IVA alguno, incluyéndose esta situación dentro de las exclusiones del derecho a la deducción.

La propuesta introduce, además una modificación en el artículo 20 en orden a la necesidad de regularizar el IVA deducido en la adquisición del vehículo con ocasión de su posterior transmisión dentro del período de regularización, sin que el ajuste pudiese exceder del impuesto devengado en esta última.

La solución que planteó la Comisión para cumplir el mandato del artículo 17.6 de la Sexta Directiva seguía posibilitando las ventajas o abusos inherentes al establecimiento de unos porcentajes mínimos de deducción establecidos a forfait. Además, suponía una involución respecto de la propuesta anterior al afectar a la neutralidad del impuesto con el establecimiento de un uso empresarial mínimo para poder proceder a la deducción y que se fundamentaba en que “el tiempo dedicado por las administraciones a la verificación” de ese uso empresarial insignificante, no se justificaba por el resultado.

Tampoco esta propuesta llegó a materializarse, aunque ha sido, sin duda, un referente para la regulación del tratamiento del IVA vinculado a los vehículos de turismo en las legislaciones de algunos Estados de la Unión Europea, incluido el nuestro.

#### 4. El último intento de 2004

La última propuesta de modificación de la Sexta Directiva en este punto tuvo lugar en 2004<sup>53</sup>. Su objetivo principal era el de introducir medidas de simplificación orientadas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones conexas al IVA a aquellos sujetos pasivos que no poseían establecimiento alguno en el Estado miembro en el que ejercen su actividad. La propuesta contenía seis medidas concretas para alcanzar el citado objetivo entre las que se encontraba la de armonizar los bienes y servicios respecto de los cuales los Estados miembros podían restringir el derecho a deducción, habida cuenta de las divergencias entre las legislaciones nacionales.

Además de la lógica supresión del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva se introducía un artículo 17 bis que permitía a los Estados miembros restringir total o parcialmente el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA soportado en relación a determinados gastos, entre los que se incluían los relativos a los “vehículos terrestres de motor, salvedad hecha de los que constituyan medios de explotación del sujeto pasivo y los que éste destine a la venta en el ejercicio de su actividad, así como los utilizados como taxis, con fines de instrucción en autoescuelas o con fines de arrendamiento con o sin opción de compra”. Se permitía, además, la fijación de un porcentaje mínimo de utilización de los mismos con fines profesionales y quedaban exceptuados “los tractores agrícolas o forestales” y los “utilizados habitualmente para el transporte por carretera de personas o mercancías, con una masa máxima autorizada de 3500 kilogramos y con un máximo de ocho asientos, además del conductor”.

Tampoco esta propuesta de modificación de la Directiva cumplía plenamente las exigencias del principio de neutralidad y, aunque como en el caso de las anteriores, al menos hubiese supuesto la armonización pendiente en este punto, no llegó a materializarse.

---

<sup>53</sup> COM (2004) 728 final, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE a fin de simplificar las obligaciones en lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, de 29 de octubre de 2004.

En cualquier caso, lo que sí se desprende de las propuestas armonizadoras que hemos referido con anterioridad es que las dificultades inherentes a la determinación del derecho a la deducción, cuando los bienes y servicios no se emplean al cien por cien para la actividad empresarial o profesional, nunca deberían ser un impedimento para que, a través del derecho a la deducción, se garantice el principio fundamental de la neutralidad del impuesto y que esto debería guiar a las legislaciones nacionales. Como se recogió en el Libro Verde sobre el futuro del IVA del año 2010<sup>54</sup> las “restricciones a tanto alzado pueden resolver el problema cuando es difícil o incluso imposible determinar la proporción entre la utilización para fines profesionales y la utilización con fines privados, pero dichas restricciones deben ser compatibles con la realidad económica y no ser un medio de generar ingresos adicionales”

#### IV. LA DIRECTIVA 2006/112/CE

A pesar de los antecedentes que representaban las propuestas planteadas por la Comisión en 1983, 1984, 1998 y 2004 la sustitución de la Sexta Directiva por la Directiva IVA, por la creación del mercado interior, no se pudo aprovechar para establecer un tratamiento unificado a nivel comunitario de las limitaciones y exclusiones del derecho a la deducción y, en particular, de la deducción del IVA soportado relativo a los automóviles de turismo y los servicios vinculados a su utilización.

La nueva Directiva mantiene las escasas referencias de la anterior a los fundamentos del régimen de deducciones, aunque añade una mención a la posibilidad de ampliar el mecanismo de las regularizaciones de bienes de inversión a determinados servicios equiparables a estos bienes. Lo cierto es que la regulación de esta materia sí se realiza de manera exhaustiva y detallada, incluyendo en su articulado un Título X dedicado en su totalidad a las deducciones y compuesto de cinco capítulos dedicados al nacimiento y alcance del derecho el primero, a la prorrata el segundo, a las condiciones para el ejercicio el cuarto y a la regularización de las deducciones el quinto. El Capítulo tercero se reserva a las limitaciones del derecho a deducir.

---

<sup>54</sup> Libro Verde sobre el futuro del IVA, Bruselas, 1 de diciembre de 2010, COM (2010) 695 final, pp.13-14.

Respecto de estas últimas el artículo 176 vuelve a prever que el Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible, pero sin aventurarse a marcar un plazo como hizo la Sexta Directiva. También se establece que, en cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. Para MACARRO OSUNA<sup>55</sup> ha sido sin duda el señalado requisito de la unanimidad el “principal obstáculo” para conseguir la armonización tributaria en esta materia.

Al igual que hacía la Sexta Directiva, y hasta tanto no se produzca esa determinación, se permite a los Estados miembros mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la de su adhesión. RUIZ DE VELASCO PUNÍN<sup>56</sup> señala que el objetivo perseguido con esta “cláusula de congelación” es que los estados mantengan vigente su legislación hasta que no se produzca la armonización, “impidiendo, al tiempo, que amplíen las limitaciones al mismo mediante la adopción de nuevas excepciones”.

Hay que señalar que tanto la Directiva IVA en su artículo 177 como la Sexta Directiva en el apartado 7 del artículo 17 facultan a cada Estado miembro, por razones coyunturales, para excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes, disponiendo expresamente la Directiva IVA que será precisa la previa consulta al Comité del IVA. La normativa precedente no efectuaba esta última indicación, pero la Comisión, basándose en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de febrero de 1985, ya afirmaba que “habida cuenta del objetivo de armonización de la Sexta Directiva, la intervención del Comité IVA es indispensable para cualquier modificación del Derecho nacional que suponga una nueva exclusión del derecho a deducción. Según la Comisión, sólo esta intervención garantiza la aplicación coordinada de las normas de la Sexta Directiva. Además, apunta, la consulta al Comité IVA constituye la única posibilidad de controlar, con carácter preventivo, si la medida nacional se ha adoptado efectivamente por razones coyunturales”.

---

<sup>55</sup> MACARRO OSUNA, J.M., “Exclusiones del derecho a...”, *cit.*, p.38.

<sup>56</sup> RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., “Limitaciones y exclusiones...”, *cit.* p.805.

A esta última consideración también se refieren las Sentencias del Tribunal de Justicia de 8 de enero de 2002 y de 14 de septiembre de 2006<sup>57</sup>, cuando hacen alusión a la necesidad de proporcionar al Comité toda la información precisa sobre la naturaleza y alcance de la excepción para poder “examinar la medida con todo conocimiento de causa”. También aluden a que las disposiciones deben contener “indicaciones en cuanto a su limitación temporal y/o que formen parte de un conjunto de medidas de adaptación estructural que tengan por objeto reducir el déficit presupuestario y amortizar la deuda pública”, puesto que se trata de “medidas de carácter temporal para remediar las consecuencias de una situación coyuntural que atraviesa su economía en un momento dado”.

---

<sup>57</sup> STJUE (Sala Quinta), de 8 de enero de 2002, asunto C-409/99 (ECLI:EU:C:2002:2) y STJUE (Sala Tercera), de 14 de septiembre de 2006, asunto C-228/05 (ECLI:EU:C:2006:578).



## CAPÍTULO 2. DERECHO COMPARADO EUROPEO

### I. LAS LIMITACIONES A LA DEDUCCIÓN EN EL CASO DE LOS VEHÍCULOS DE TURISMO EN LA NORMATIVA DE LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA Y DEL REINO UNIDO

Cuando se analiza la normativa del IVA en esta materia de otros países comunitarios y del Reino Unido<sup>58</sup>, no es fácil encontrar un patrón común entre todas ellas, salvo precisamente el de la existencia, en casi todas, de restricciones específicas a la deducción del Impuesto soportado en la adquisición de los vehículos de turismo y de los bienes y servicios vinculados a su utilización, precisamente por la posibilidad de uso mixto que ofrecen los mismos. En la mayoría es el propio texto legal el que regula el alcance de la limitación y, en su caso, las posibles excepciones, aunque también es posible encontrar normativas en las que son disposiciones de inferior rango las que desarrollan las condiciones de aplicación<sup>59</sup>.

Junto con la normativa española, la de Luxemburgo, la holandesa, la eslovaca y la de la República checa son algunas de las que permiten una mayor deducción, incluso total si se acredita adecuadamente la afectación exclusiva del vehículo a la actividad empresarial o profesional, independientemente de las exigencias o dificultades para poder acreditar dicha circunstancia. Además, en algunas de las leyes ni siquiera se hace una mención concreta a los vehículos automóviles de turismo, como ocurre con las de Eslovaquia y la República Checa, que no recogen un tratamiento específico respecto de ellos, considerándolos como al resto de bienes de inversión y siendo la deducción proporcional al uso empresarial o profesional. En el otro extremo tenemos un importante número de países con regulaciones muy restrictivas, en las que ni siquiera se permite una deducción parcial basada en la acreditación real del uso del vehículo en la actividad. El resto establecen porcentajes máximos de deducción que varían de unos países a otros, aunque el más común es el del 50 por 100.

---

<sup>58</sup>Aun no perteneciendo a la UE también se analiza su normativa por haberse dictado en el marco de la Sexta Directiva y la Directiva IVA.

<sup>59</sup> En el caso de la Ley del IVA de Chipre de 7 de julio de 2000, el artículo 19 apenas si menciona la cuestión del IVA soportado en los bienes de uso mixto, para remitirse a su regulación a nivel reglamentario (*Ο περί Φόρου Προστ. ιθέμενης Αξίας Νόμος του 2000 (95(I)/2000, Ε.Ε., Παρ.Ι(Ι), Αρ.3417, 7/7/2000*)

Destaca por su minuciosidad la regulación belga, que ofrece varias alternativas al sujeto pasivo. La de Letonia da un tratamiento diferenciado a los vehículos de alta gama, en tanto que las leyes del IVA de Portugal, Irlanda, Eslovenia y Austria, a pesar de su carácter eminentemente restrictivo respecto del derecho a la deducción de los vehículos automóviles de turismo en general, hacen algún gesto en favor de la deducción en el caso de los vehículos más respetuosos con el medio ambiente.

Otras cuestiones relevantes comunes a algunas de las legislaciones que establecen una limitación a la deducción por el uso no empresarial o profesional que se haga del vehículo de turismo es la obligatoriedad para el sujeto pasivo de llevar un registro detallado de los desplazamientos realizados, como medio de prueba específico para acreditar el grado de afectación real a la actividad, así como la determinación legal o reglamentaria de que desplazamientos deben entenderse comprendidos dentro del ámbito empresarial o profesional y cuales en lo que es una utilización privada.

## II. ASPECTOS RELEVANTES EN EL CONJUNTO DE LAS LEGISLACIONES

### 1. Ausencia de restricciones en el derecho a la deducción

Independientemente de que no sean las únicas legislaciones que no establecen ninguna limitación específica sobre el derecho a la deducción del IVA relativo a los vehículos automóviles de turismo, siempre que se acredite su total afectación a la actividad empresarial o profesional, las leyes del IVA de Eslovenia<sup>60</sup>, Luxemburgo<sup>61</sup> y la de la República checa<sup>62</sup> se caracterizan seguramente por no dar a dichos activos un trato diferenciado respecto de otros bienes de inversión, siendo la deducción proporcional al uso empresarial o profesional.

---

<sup>60</sup> Artículo 49 bis de la Ley del IVA de Eslovaquia, de 6 de abril de 2004 (*222/2004 ZÁKON zo 6. apríla 2004, o dani z pridanej hodnoty, Zbierka zákonov Slovenskej republiky 01/05/2004*). En adelante ley del IVA eslovaca o de Eslovaquia.

<sup>61</sup> Artículo 54 de la Ley del IVA de Luxemburgo, de 12 de febrero de 1979 (*Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg, Mémorial : A n° 23, 26/03/1979*)

<sup>62</sup> Artículos 72 y siguientes de la Ley del IVA de la República Checa, de 23 de abril de 2004 (*Předpis 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty. Sbírka zákonů, svazek 78, 235/2004 Sb. 23.4.2004*). En adelante Ley del IVA de la República Checa.

La Ley del IVA alemana<sup>63</sup> también permite la deducción de la totalidad del IVA soportado en la adquisición de estos vehículos, sin perjuicio de que, en caso de utilización privada, se devengue el correspondiente IVA como prestación de servicio en función del porcentaje que represente dicha utilización en relación al uso total.

En el caso de Bulgaria<sup>64</sup>, inicialmente la Ley mantenía una absoluta limitación del derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de los vehículos de turismo, salvo los destinados a determinados fines relacionados en la norma, pero con efectos a partir de 2017<sup>65</sup> se modificó aquella para permitir la deducción proporcional en función de grado de utilización del vehículo en la actividad.

## 2. Exclusión absoluta del derecho a deducir

Como ya se ha anticipado, al amparo de la autorización contenida en la norma comunitaria, son muchos los países de la Unión Europea que únicamente admiten la deducción del IVA soportado en la adquisición de los vehículos de turismo cuando la afectación a la actividad es exclusiva, si bien excepcionando determinadas categorías de vehículos o cuando se trate de vehículos utilizados para ciertas actividades. Las más habituales son las referidas a los destinados a la venta o al alquiler, al transporte de pasajeros y de mercancías o a la enseñanza de conductores, aunque no faltan las referencias a los coches fúnebres o a los empleados en labores agrícolas en alguna de las

---

63 Sección 15 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de Alemania, de 26 de noviembre de 1979 (*Umsatzsteuergesetz, UStG, Ausfertigungsdatum: 26.11.1979*) y Ordenanza sobre la deducción parcial del IVA soportado en vehículos utilizados en la actividad, de 2 de enero de 2012 (*Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei (teil-) unternehmerisch verwendeten Fahrzeugen, BMF-Schreibenvom 2. Januar 2012, BStBl I S. 60, und vom 2. Januar 2014, BStBl I. S. 119*). En adelante Ley del IVA de Alemania o alemana.

64 Art.70 de la Ley del IVA de Bulgaria, de 4 de agosto de 2006, Boletín del Estado número 63 (*ЗАКОНЪТ ЗА ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ, ИЗДАДЕН В СОФИЯНА ЗАВГУСТ 2006 Г. ДЪРЖАВЕН ВЕСТНИК БРОЙ: 63, ОТ ДАТА 4.8.2006 Г.*)

65 Artículos 71a y 71 b de la Ley del IVA, incorporados en las disposiciones finales de la Ley de Modificación de la Ley de Impuestos Especiales y Depósitos Fiscales de 6 de diciembre de 2016, Boletín del Estado número 97 (*ПРЕХОДНИТЕ И ЗАКЛЮЧИТЕЛНИ РАЗПОРЕДБИ НА ЗАКОНА ЗА ИЗМЕНЕНИЕ И ДОПЪЛНЕНИЕ НА ЗАКОНА ЗА АКЦИЗИТЕ И ДАНЪЧНИТЕ СКЛАДОВЕ, ПУБЛИКУВАН В ДЪРЖАВЕН ВЕСТНИК, БРОЙ 97 ОТ 6.XII.2016 Г. В*)

disposiciones. Es el caso de las leyes del IVA de Austria<sup>66</sup>, Dinamarca<sup>67</sup>, Eslovenia<sup>68</sup>, Finlandia<sup>69</sup> Grecia<sup>70</sup>, Hungría<sup>71</sup>, Irlanda<sup>72</sup>, Lituania<sup>73</sup>, Malta<sup>74</sup> y Portugal<sup>75</sup>,

---

<sup>66</sup> Epígrafe 12 apartado (2) de la Ley del IVA de Austria, de 23 de agosto de 1994, Gaceta de la República de Austria número 663/1994 (*Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Umsatzsteuergesetz 1994, UStG, Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich Nr.663/1994, Ausgegeben am 23. August 1994*). En adelante Ley del IVA austríaca o de Austria. Así, solo se permite la deducción en relación con los vehículos para enseñanza de conductores, los de demostración, destinados a la venta y los que, en el menos un 80%, se destinan para al transporte de pasajeros o el arrendamiento. Además, para la determinación de lo que no constituye un vehículo de turismo y familiar se remite a un Ordenanza del Ministro Federal de Hacienda. Dicha Ordenanza, sobre la clasificación fiscal de Vehículos como camionetas y minibuses, es de 17 de mayo de 2002, Gaceta de la República de Austria número 193/2002 (*Gesamte Rechtsvorschrift für Steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse 2002, Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich Nr.193/2002, Ausgegeben am 17. Mai 2002*)

<sup>67</sup> Epígrafe 42 de la Ley del IVA de Dinamarca, de 26 de septiembre de 2019 (*Lov om merværdiafgift (momsloven), LBK nr 1021 af 26/09/2019*). La Ley limita la deducción respecto de los vehículos de turismo de hasta nueve plazas, permitiéndose únicamente si se trata de vehículos dedicados a la venta, el alquiler o la enseñanza de conductores. También se permite la deducción de hasta el 25% del IVA soportado en el arrendamiento de los vehículos de turismo si la duración de aquel es superior a seis meses y que se utilice anualmente, al menos en el 10%, para la realización de actividades empresariales o profesionales. Aunque esto se establece para equiparar el arrendamiento del automóvil con la compra, puesto que en esta última no se paga sobre el impuesto de matriculación, mientras que, si se arrienda, el costo del impuesto de matriculación satisfecho por la empresa de arrendamiento financiero se va a incluir en el cálculo de la cuota a pagar por el arrendatario.

<sup>68</sup> Artículos 66.c) y 66ter de la Ley del IVA de Eslovenia, de 27 de octubre de 2006 (*Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) 27/10/2006, Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 16/11/2006*) y 106 y 106 a) de las Normas de Aplicación, de 15 de diciembre de 2006 (*Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, 15/12/2006, Uradni list RS 30/12/2006*). En adelante Ley del IVA eslovena o de Eslovenia. En Eslovenia solo se permite la deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos de turismo diseñados principalmente para el transporte de personas, incluidos los mixtos para transporte de personas y mercancías, los dedicados al alquiler, arrendamiento financiero, venta, enseñanza de conductores y coches fúnebres.

<sup>69</sup> Epígrafe 114 (5) de la Ley del IVA de Finlandia, de 30 de diciembre de 1993 (*Arvonlisäverolaki, 1501/1993, 30/12/1993*). Únicamente permite la deducción del IVA para vehículos de turismo adquiridos para la venta, alquiler, transporte de pasajeros, enseñanza de conductores y los afectos exclusivamente a la actividad.

<sup>70</sup> Artículo 30.4.e) de la Ley del IVA de Grecia, de 7 de noviembre de 2000 (*ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2859 ΦΕΚ Α' 248 /7.11.2000 Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας*). Se excluye de cualquier posibilidad de deducción el IVA soportado en la compra, importación o adquisición intracomunitaria de vehículos de turismo de hasta nueve plazas, salvo que se dediquen a la venta, el alquiler o el transporte de pasajeros.

<sup>71</sup> Artículos 124, 125, 125/a y 126 de la Ley del IVA de Hungría, de 27 de noviembre de 2007 (*2007. évi CXXVII. Törvény az általános forgalmi adóról (MAGYAR KÖZLÖNY 155. Szám, 27/11/2007)*). En adelante Ley del IVA húngara. Deja fuera de la limitación los adquiridos para la venta y los coches fúnebres.

<sup>72</sup> Artículos 59 y 60 (2) a, (iv) de la Ley del IVA de Irlanda de 2010 (*Value-Added Tax Consolidation Act 2010, Number 31 of 2010*). En adelante Ley del IVA irlandesa o de Irlanda. Salvo en relación con los que denomina *qualifying vehicle*, a los que se hará referencia más adelante, solo se admite la deducción del IVA soportado respecto de los vehículos adquiridos para la venta, el alquiler o la enseñanza de conductores.

<sup>73</sup> Artículo 62.3 de la Ley del IVA de Lituania, de 5 de marzo de 2002 (*Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751, Vilnius, Žin., 2002 04 05, Nr. 35-1271*). La limitación se refiere a los automóviles hasta un máximo de ocho plazas (excluido el conductor), permitiéndose la deducción respecto de los destinados a la venta, alquiler, transporte de viajeros, enseñanza de conductores y aquellos otros vehículos clasificados la legislación como vehículos para fines especiales.

<sup>74</sup> Artículos 22 y 23 del Capítulo X de la Ley del IVA de Malta, de 29 de diciembre de 1998 (*AttNru XXIII tal-1998 – Value Added Tax Act, Id-Disa' Leġislatura (1998 - 2003), ippublikat 29 diċembru 1998*). Se exceptúan de la limitación los destinados al transporte de mercancías o pasajeros, el alquiler y la enseñanza de conductores.

<sup>75</sup> Artículo 21.1.a) de la Ley del IVA de Portugal, de 26 de diciembre de 1984 (*Decreto-Lei nº 394-B/84, Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, de 26 de dezembro de 1984 (Diário da República nº*

Tampoco la Ley del IVA francesa<sup>76</sup> admite la deducción de IVA alguno relativo a los vehículos, cualquiera que sea su naturaleza, diseñados para transportar personas o para usos mixtos, entendiendo el Consejo de Estado<sup>77</sup> francés que “no es necesario referirse a las condiciones del uso del vehículo, sino buscar ... el uso para el cual está normalmente destinado”. Como sucede en los otros países citados, la norma francesa enumera una serie de vehículos que quedan fuera de esta limitación (dedicados a su reventa, alquiler, para transporte del personal y pasajeros, enseñanza de conductores, y para remotes y áreas de esquí).

Finlandia<sup>78</sup> excluye de la deducción a los vehículos de turismo que por su estructura están destinados principalmente a fines recreativos o deportivos y Suecia<sup>79</sup> no permite la recuperación del IVA soportado por su adquisición o arrendamiento (con excepciones en este último), salvo que se realicen para la reventa, el alquiler, el transporte de viajeros, la enseñanza de conductores o se trate de vehículos funerarios.

### 3. Restricciones a la deducción total

Hay otro grupo de legislaciones que, aunque no permiten en ningún caso la deducción del 100 por 100 del IVA soportado en la adquisición de los vehículos de

---

297/1984, 1º Suplemento, Série I de 26 de dezembro de 1984). En adelante Ley del IVA portuguesa. Excepciona de la limitación a los vehículos que por sus características o equipamiento solo puedan destinarse al transporte de mercancías y al de pasajeros (en este caso con más de nueve plazas), labores agrícolas, comerciales o industriales.

<sup>76</sup> Para la regulación de las exclusiones y restricciones del derecho a la deducción el artículo 273 del *Code Général des Impôts* se remite a lo que establezcan los Decretos del Consejo de Estado, si bien en los artículos 273 septies B y 273 septies C se refiere expresamente al derecho a la total deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos dedicados a la enseñanza de conductores y a los vehículos todo terrenos utilizados exclusivamente para la actividad empresarial en remotes y zonas de esquí. La concreción de dichas exclusiones y restricciones se contiene en el Artículo 206 IV 6º del Capítulo I del Anexo 2 del Código General de Impuestos, redacción de 8 de diciembre de 2017 (*Code général des impôts, annexe 2, Version consolidée au 1 janvier 2019, Chapitre premier : Taxe sur la Valeur Ajoutée (Articles 173 à 267 quater), Modifié par Décret n°2017-1675 du 8 décembre 2017 - art. 1*). En adelante normativa del IVA francesa o de Francia.

<sup>77</sup> Decisión del Consejo de Estado de 25 de noviembre de 2009 (*Décision du Conseil d'État n° 319649 du 25 novembre 2009, Bulletin Officiel des Impôts n° 66 du 1er juillet 2010 Direction Générale des Finances Publiques*).

<sup>78</sup> Epígrafe 114 (5) de la Ley del IVA de Finlandia.

<sup>79</sup> Sección 16 del Capítulo 8 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de Suecia, de 30 de marzo de 1994 (*Mervärdesskattelag (1994:200) ML*). En adelante Ley del IVA sueca o de Suecia.

turismo (salvo aquellos excepcionados por sus destinos específicos<sup>80</sup>), sí admiten la deducción parcial del IVA soportado hasta un determinado límite.

En el caso de Estonia<sup>81</sup>, Letonia<sup>82</sup>, Croacia<sup>83</sup> y Bélgica<sup>84</sup> la deducción nunca va a poder superar el 50 por 100 del IVA soportado. En Italia<sup>85</sup> este porcentaje máximo es del 40 por 100 para los vehículos de motor que, no siendo tractores agrícolas o forestales, normalmente se utilicen para el transporte por carretera de personas o mercancías cuya masa máxima autorizada no sea superior a los 3.500 kg y el número de asientos, excluido el conductor, no supere los ocho y que no se utilicen por completo para fines comerciales, artísticos o profesionales. No obstante, se admite la deducción del 100 por 100 para los que se utilicen exclusivamente en dichas actividades.

#### 4. Afectación mínima a la actividad

De forma similar a como señalaba la propuesta armonizadora de la Comisión del año 1998 las leyes del IVA de Alemania<sup>86</sup> y Austria<sup>87</sup> establecen un mínimo de utilización para la actividad empresarial o profesional para que el vehículo de uso mixto pueda deducirse en parte. En los dos países ese mínimo se fija en el 10 por 100 de forma que, cuando no se alcanza el citado porcentaje, no se admite deducción alguna del IVA soportado en la adquisición o importación. También la normativa del IVA francesa<sup>88</sup> lo

---

<sup>80</sup> Estos, al igual que en el caso de los países que no admite deducción alguna, se refieren normalmente los que tienen una determinada masa máxima autorizada, los dedicados al transporte de personas que excedan de un determinado número de plazas, los dedicados al transporte de enfermos, heridos y presos, los vehículos funerarios, los taxis y similares, los dedicados a enseñanza de conductores o los destinados al alquiler.

<sup>81</sup> Artículo 30 Ley del IVA de Estonia, de 10 de diciembre de 2003 (*Käibemaksuseadus, Vastuvõetud 10.12.2003, RT I 2003, 82, 554*). En adelante Ley del IVA estona o de Estonia.

<sup>82</sup> Artículo 100 (2) de la Ley del IVA de Letonia, de 29 de noviembre de 2012 (*Pievienotās vērtības nodokļa likums, pieņemts: 29.11.2012. Stājas Publicēts: Latvijas Vēstnesis, 197, 14.12.2012. OP numurs: 2012/197.2*). En adelante, Ley del IVA letona o de Letonia.

<sup>83</sup> Croacia: Artículo 61 Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 14 de junio de 2013 (*Zakon o porezu na dodanuvrijednost, 14. lipnja 2013, NarodneNovine 73/2013*) y 136 de la Ordenanza del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 27 de junio de 2013 (*Pravilnik o porezu na dodanuvrijednost 27.6.2013, NarodneNovine 79/2013*).

<sup>84</sup> Artículo 45.2 del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 03 de julio de 1969 (*Taxe sur la Valeur Ajoutée, loi du 3 juillet 1969 (Moniteur.Belge, 17 juillet 1969)*).

<sup>85</sup> Artículo 19.bis-1 de la Ley del IVA, de 26 de octubre de 1972 (*Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. (GU n.292 del 11-11-1972 - Suppl. Ordinario n. 1)*).

<sup>86</sup> Sección 15 de la Ley del IVA alemana.

<sup>87</sup> Epígrafe 12 (2) 1.a) de la Ley del IVA de Austria.

<sup>88</sup> Artículo 206.IV.2.1º de la Ley del IVA de Francia.

hace, aunque en sentido inverso, al establecer que, con carácter general, no se admitirá deducción alguna cuando más del 90 por 100 de los bienes o servicios sean utilizados por el sujeto pasivo para fines ajenos a su actividad.

## 5. Porcentajes de afectación presumidos

En Polonia<sup>89</sup> el porcentaje de uso privado se estima en el 50 por 100 si el uso es mixto. Igual porcentaje establece la Ley del IVA de Rumanía<sup>90</sup> para los vehículos automóviles de turismo que no se utilicen exclusivamente con fines profesionales, no siendo necesario probar dicho porcentaje de afectación. Lo mismo determina la Ley del IVA de Hungría, salvo para los vehículos excluidos de esta limitación en función de sus características o destino específico, señalando la Ley, además, que para la deducción total de estos basta acreditar al menos un uso del 90 por 100.

Una de las tres alternativas para la deducción del IVA soportado en la adquisición de los vehículos establecidas en la Circular del Servicio Público Federal de Finanzas de Bélgica<sup>91</sup>, de 23 de noviembre de 2015, consiste en un porcentaje fijo de utilización en la actividad del 35 por 100, si bien está sujeto a tres condiciones de aplicación acumulativas:

- a) Debe aplicarse en principio a todos los medios de transporte motorizados destinados al transporte por carretera de personas o mercancías y los demás utilizados para la actividad económica que no estén expresamente excluidos de

---

<sup>89</sup> Artículo 86a.1 de la Ley del IVA de 11 de marzo de 2004 (*USTAWA z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Tekst jednolity: Dziennik Ustaw z 2021 r, poz. 685. Data publikacji ustawy: 14.04.2021)*). En adelante Ley del IVA polaca.

<sup>90</sup> Artículo 298 de la Ley del IVA de 2015 (*Legeanr. 227/2015, privind Codul fiscal, Titul VII, Taxa pe valoarea adăugată (Monitorul Oficial nr. 688, din 10 septembrie)* y número 68 (4) de su Norma Metodológica de 2016 (*Normele Metodologice aprobate prin H.G. 1/2016, din 6 ianuarie 2016 de aplicare a Legii nr. 227/2015 (Monitorul Oficial nr 22, din 13 ianuarie 2016)*). En adelante Ley del IVA rumana o de Rumanía y Norma Metodológica rumana o de Rumania. Esta limitación no se aplica a los vehículos de más de 3.5 toneladas o con más de 9 asientos, incluido el del conductor. Tampoco se aplica a una serie de vehículos que se relacionan en la Ley (emergencias, transporte de pasajeros, autoescuela, etc), permitiéndose para estos la utilización para uso personal si este es poco significativo y salvo que se pruebe una práctica abusiva por parte del sujeto pasivo.

<sup>91</sup> Circular del Servicio Público Federal de Finanzas de 23 de noviembre de 2015 (*Circulaire AGFisc N° 36/2015 (n° E.T.119.650) dd.23.11.2015)*).

este método (los otros métodos si pueden aplicarse de manera diferenciada a distintos vehículos de un mismo empresario o profesional).

- b) En el caso de vehículos a disposición del empresario o profesional, del gerente o un empleado, solo se admite respecto de un vehículo.
- c) El vehículo debe utilizarse realmente como herramienta de trabajo o ser necesario en el contexto de la actividad económica. Además, si el uso empresarial o profesional es insignificante, es decir, cuando se utiliza en este ámbito menos del 10 por 100, no se admitirá deducción alguna.

No obstante, para los vehículos tipo furgoneta utilizados principalmente como herramienta de trabajo o medio de explotación y cuyo peso máximo autorizado no exceda de 3.500 kg y siempre que el sujeto pasivo no acuda a los sistemas alternativos ofrecidos en la norma, se permite la aplicación de un porcentaje fijo de afectación del 85 por 100.

## 6. Desplazamientos al lugar de trabajo

Son numerosas las legislaciones europeas que de forma expresa entienden como no necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los gastos de desplazamiento entre el domicilio y el lugar de trabajo. Unas lo establecen directamente en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido. Otras se remiten en este aspecto a lo dispuesto en las leyes de los impuestos que gravan la renta de las personas físicas o de las sociedades. Este es el caso de Alemania<sup>92</sup> o Estonia<sup>93</sup>. La Ley de Renta alemana lo hace al hilo de la regulación de las retribuciones en especie, dejando claro que, cuando el vehículo se utiliza entre el domicilio habitual o uno secundario y el lugar de trabajo, el valor de dicha retribución es objeto de ciertos incrementos. La norma de Estonia también determina el carácter privado de estos desplazamientos, salvo que no sea posible para el empleado viajar en transporte público a un precio y con una duración razonable o si se trata de un discapacitado.

---

<sup>92</sup> Sección 8 del Impuesto sobre la Renta, de 16 de octubre de 1934 (*Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862)*), *das zuletzt durch Artikel 27 des Gesetzes vom 20. August 2021 (BGBl. I S. 3932) geändert worden ist*.

<sup>93</sup> Artículo 30 (4-1) de la Ley del IVA de Estonia y Artículo 48 (5-1) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Estonia, de 15 de diciembre de 1999 (*Tulumaksuseadus, Vastuvõetud 15.12.1999, RT I 1999, 101, 903*).

La normativa del IVA holandesa<sup>94</sup> califica estos desplazamientos como privados y, a los efectos del cálculo del porcentaje de esta utilización privada, establece la regla de multiplicar la distancia desde el domicilio al trabajo por el número de veces que se realiza ese trayecto, considerando 214 días hábiles por año.

Bélgica<sup>95</sup> también incluye estos desplazamientos dentro de lo que debe entenderse por uso particular tanto del sujeto pasivo como de su personal. No obstante, aclara que cuando los trabajadores van desde sus domicilios a un punto de reunión que no se encuentra en la oficina central (o en un establecimiento del sujeto pasivo) y a partir de ahí van juntos a un sitio específico todo el viaje se considera vinculado con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional. Lo que también es predicable al viaje entre el domicilio y la oficina central (o el establecimiento de un sujeto pasivo) que se realiza para recoger materiales y herramientas antes de dirigirse a un sitio específico.

La normativa belga es minuciosa y permite varias alternativas y, vinculado a estos desplazamientos entre el domicilio y el lugar de trabajo, ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de utilizar una fórmula en la que para el cálculo del porcentaje de utilización se tienen en cuenta aquellos, además de otros trayectos privados estimados:

$$\% \text{ de utilización privada} = \frac{\text{Distancia del domicilio al lugar de trabajo} \times 2 \times 200 + 6.000}{\text{Distancia total}} \times 100$$

$$\% \text{ de utilización para la actividad} = 100\% - \% \text{ Privado.}$$

La distancia en kilómetros entre el lugar de trabajo y la residencia se multiplica por dos al computarse la ida y la vuelta y por 200 días que es el número de jornadas hábiles trabajadas anualmente. Además, se le suman 6.000 kilómetros de estimación por otro uso privado. En estos casos se exige al sujeto pasivo de llevar un registro de

---

<sup>94</sup>Artículo 1º del Decreto de 23 de septiembre de 1968, por el que se establece el Decreto sobre exclusión de la deducción del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968 (*Besluit van 23 september 1968, tot vaststelling van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968*), de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 15.6 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 28 de junio de 1968 (*Wet van 28 juni 1968, op de omzetbelasting 1968*). No obstante, si admite la deducción cuando el desplazamiento se realiza en autobús (en determinadas condiciones del artículo 1 de la Ley de Transporte de Pasajeros) o cuando se proporciona al trabajador una bicicleta para tal fin, en la medida en que su coste de adquisición no supere los 749 € (IVA incluido), no se haya facilitado otra en el año en curso y los dos años anteriores y no se haya compensado de otra forma al trabajador por estos desplazamientos entre su domicilio y el lugar de trabajo.

<sup>95</sup> Circular del Servicio Público Federal de Finanzas de 23 de noviembre de 2015.

desplazamientos y, como señala la Circular que lo establece, está pensado para aquellos sujetos pasivos que quieren que exista una cierta vinculación entre el porcentaje de deducción y el uso real para la actividad económica.

Rumanía<sup>96</sup> admite el carácter empresarial o profesional de estos trayectos si se trata del transporte de empleados entre sus domicilios y el lugar de trabajo únicamente cuando existan dificultades evidentes en el uso de otros medios de transporte adecuados, como la falta de transporte público, o por la diferencia temporal entre el horario del transporte público y el horario de trabajo del sujeto pasivo. Los desplazamientos en condiciones distintas de las citadas se consideran de uso personal.

Citar finalmente la Ley del IVA búlgara<sup>97</sup> que, a diferencia de las anteriormente citadas, excluye de las limitaciones del derecho a la deducción el transporte prestado de forma gratuita por el empresario o profesional a sus empleados desde el domicilio al lugar de trabajo y viceversa siempre que sea para los fines de la actividad.

## 7. Utilización de un registro de kilometraje

Siendo la prueba del porcentaje de utilización uno de los puntos más controvertidos a la hora de admitir la deducción del IVA son numerosos los países comunitarios que establecen la obligatoriedad de llevar un registro en el que se detallen los desplazamientos. Es el caso de Alemania<sup>98</sup> que, en determinadas circunstancias, exige dicho libro de desplazamientos donde consten los viajes realizados vinculados con la actividad, los kilómetros recorridos en ellos y el total de kilómetros, si bien la regulación se contiene en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

También lo establece Bélgica<sup>99</sup> para cuando al vehículo se le va a dar un uso mixto (sin perjuicio de otros sistemas alternativos como el descrito en el apartado anterior), de forma que el desglose entre el uso privado y el empresarial o profesional se

---

<sup>96</sup> Norma Metodológica rumana 68 (3).

<sup>97</sup> Art.70, 3), 2 de la Ley del IVA de Bulgaria.

<sup>98</sup> Sección 6 del Impuesto sobre la Renta, de 16 de octubre de 1934 (*Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862)*, das zuletzt durch Artikel 27 des Gesetzes vom 20. August 2021 (BGBl. I S. 3932) geändert worden ist).

<sup>99</sup> Circular del Servicio Público Federal de Finanzas de 23 de noviembre de 2015.

hace sobre la base de una estimación de los kilómetros a realizar. Esta estimación debe hacerse bajo el control de la Administración y estar respaldada por la evidencia, además de estar sujeta a corrección, en su caso, en los cuatro años siguientes al de la compra en función del porcentaje real de utilización que resulte de un detallado registro de viajes.

Otros países que exigen de forma expresa la necesidad de acreditar el grado de utilización utilizando un registro específico son Hungría<sup>100</sup> (cuando se pretende superior al 50 por 100) y Rumanía<sup>101</sup>. Este último lo establece para acreditar la afectación exclusiva en relación a los vehículos de más de 3.5 toneladas de registro bruto o con más de nueve asientos, incluido el del conductor, los cuales no tienen la limitación a la deducción del 50 por 100 establecida para la generalidad de los vehículos automóviles de turismo de uso mixto. La normativa entiende que la carga de la prueba de que se cumplen todas las condiciones para la deducción íntegra del Impuesto corresponde al sujeto pasivo quien, además de disponer de los documentos acreditativos del derecho a la deducción, debe elaborar una hoja de ruta que contendrá, al menos, información sobre la categoría del vehículo, propósito y lugar de viaje, kilómetros recorridos y consumo de combustible por kilómetro recorrido.

La normativa letona<sup>102</sup> igualmente requiere el registro para acreditar la afectación exclusiva. Pero no vale cualquier registro porque, a diferencia de lo que hace Holanda que lo establece como opción, debe utilizarse un sistema de control de ruta que reciba las señales de satélite del Sistema de Posicionamiento Global (GPS) y determine las coordenadas del automóvil en tiempo real.

También la Ley del IVA polaca<sup>103</sup> exige un registro de kilometraje para considerar que un vehículo se utiliza exclusivamente en la actividad económica (salvo para vehículos que constituyan existencias o se dediquen a ser arrendados). La regulación que hace este país del contenido del registro es muy minuciosa, estableciendo que debe mantenerse desde que comienza el uso del vehículo que se afecta a la actividad empresarial o profesional hasta el final de dicha utilización, debiendo presentarse en la Administración

---

<sup>100</sup> Artículo 126 de la Ley del IVA. En el se establece que la medición del porcentaje de utilización para unos u otros fines requiere el uso de un indicador numérico que dé el resultado más objetivo en vista de la naturaleza del producto, servicio o la naturaleza del uso u otra utilización.

<sup>101</sup> Norma Metodológica rumana 68 (2)

<sup>102</sup> Artículo 100 (4) de la Ley del IVA de Letonia.

<sup>103</sup> Artículo 86 a), números 5, 6 y 7 de la Ley del IVA de Polonia.

tributaria dentro de los siete primeros días a la anotación de la primera entrada por IVA soportado. El registro de kilometraje incluye:

- 1) El número de registro del vehículo.
- 2) El día de inicio y finalización del mantenimiento de los registros.
- 3) El valor del cuentakilómetros en el día de inicio de los registros.
- 4) La identificación de la persona que efectúa cada desplazamiento con descripción de la fecha y motivo de aquel, ruta, kilómetros recorridos.
- 5) El total de kilómetros recorridos al final de cada período de declaración y a la fecha de completar el mantenimiento del registro.

Aun cuando la Administración de Impuestos y Aduanas neerlandesa no lo regula expresamente, y aunque admite cualquier medio de prueba para acreditar el porcentaje de utilización para la actividad empresarial o profesional, sí entiende que la forma más adecuada para la determinación de los porcentajes de utilización empresarial o profesional y de utilización privada es mediante un registro de los desplazamientos, aunque se admite cualquier otro medio de prueba. A tal fin existe la posibilidad de utilizar un sistema electrónico que cumpla una serie de estándares que exige sobre privacidad y protección ante posibles fraudes<sup>104</sup>.

## 8. Vehículos de alta gama

Una referencia específica a los vehículos de alta gama la encontramos en la legislación de Letonia<sup>105</sup>. La norma los denomina vehículos “representativos” en su traducción literal y para concretar esta categoría se remite a las normas del Impuesto sobre Sociedades<sup>106</sup>. El artículo 1.17 de su Ley reguladora los define como los destinados al transporte de pasajeros y que tiene un máximo de ocho plazas sin contar el asiento del conductor y los calificados como kilómetro cero (usados previamente por el concesionario como vehículo de demostración) cuyo precio de adquisición (IVA excluido) es superior a 50.000,00 €.

---

<sup>104</sup> Como es el caso del sistema suministrado por *Keurmerk RitRegistratieSystemen*.

<https://keurmerkritregistratiesystemen.nl/>

<sup>105</sup> Artículo 100 (1<sup>1</sup>) (1) de la Ley del IVA.

<sup>106</sup> Artículo 1 (17) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de Letonia, de 28 de julio de 2017 (*Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, pieņemts: 28.07.2017, Publicēts: Latvijas Vēstnesis, 156, 08.08.2017.OP numurs: 2017/156.2*).

Respecto de estos vehículos no se permite deducción alguna del IVA soportado en su compra, alquiler o importación ni tampoco del satisfecho por la adquisición de bienes y servicios relacionados con su mantenimiento, incluidas las reparaciones y consumos de carburante.

## 9. Vehículos ecológicos

Si bien es frecuente encontrar tratamientos más beneficiosos a los vehículos ecológicos en las normativas de otros países equivalentes a las de nuestro Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, no lo es tanto en relación a la deducción del IVA soportado. Portugal<sup>107</sup> establece la deducción de los gastos relativos a la adquisición, la fabricación o la importación, el alquiler y la transformación en vehículos eléctricos o híbridos, de vehículos ligeros de pasajeros o mixtos eléctricos cuando se consideran vehículos de turismo y su coste de adquisición no exceda de una determinada cuantía. También tienen un tratamiento especial los gastos relativos a la adquisición, la fabricación o la importación, el alquiler y la transformación en vehículos movidos por gas, de vehículos ligeros de pasajeros o mixtos movidos a gas cuando se consideran vehículos de turismo y cuyo coste de adquisición igualmente no exceda tampoco de determinada cuantía, pero en este segundo caso la deducción se limita al 50 por 100.

Irlanda introduce el concepto de *qualifying vehicle*<sup>108</sup>, que se define como el vehículo de pasajeros registrado por primera vez después del 1 de enero de 2009 y cuyas emisiones de CO2 es de menos de 156 g/km. Respecto de estos es posible la deducción del 20 por 100 del IVA soportado en la adquisición o arrendamiento si se utiliza el menos en el 60 por 100 para fines comerciales por un período mínimo de dos años, presumiéndose dicho uso.

Como excepción a la prohibición general para deducirse el IVA soportado en la adquisición, importación o utilización de los vehículos de turismo establecida por las

---

<sup>107</sup> Artículo 21.2.f) y g) de la Ley del IVA de Portugal.

<sup>108</sup> Artículo 59 de la Ley del IVA de Irlanda.

leyes del IVA de Austria<sup>109</sup> y Eslovenia<sup>110</sup>, ambas la permiten en aquellos que tengan un valor de emisión de CO2 de 0 gramos por kilómetro, si bien la de Eslovenia añade el requisito de que el valor del vehículo, IVA y demás impuestos que lo graven incluidos, no puede superar los 80.000,00 €.

#### 10. Tratamiento del IVA soportado en los bienes y servicios vinculados

En casi todos los países de la Unión Europea se mantienen restricciones totales o parciales a la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios vinculados a la utilización del vehículo y casi siempre van vinculados al grado de utilización del mismo. En Alemania<sup>111</sup> no hay posibilidad de deducción si la afectación del vehículo a la actividad es inferior al 10 por 100 pero si es superior se admite en la misma proporción en la que esté afecto el vehículo, aunque también se permite acreditar respecto de aquellos un porcentaje de utilización mayor.

La regla francesa de la no deducibilidad del IVA soportado en la adquisición del vehículo se aplica igualmente a los componentes, repuestos, accesorios y gasolina de los vehículos automóviles de turismo, suavizándose el tratamiento cuando en el caso de otros carburantes respecto de los que se permiten deducciones del 50 u 80 por 100, según los casos<sup>112</sup>. Algo parecido lo encontramos en la normativa sueca<sup>113</sup>, con una regulación muy exigente respecto de la deducción del IVA soportado en la adquisición, pero que lo es menos en relación con el Impuesto soportado por los bienes y servicios vinculados a la utilización del vehículo, que pueden deducirse en su totalidad en la medida en que el vehículo se utilice al menos parcialmente en la actividad.

En Portugal el artículo 21.1, letras a) y b) de la Ley parte de la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado por la utilización de los vehículos de turismo, si bien el tratamiento de los gastos por el consumo de determinados carburantes es menos rígido, permitiéndose la deducción del 50 por 100 (diésel, gases licuados del petróleo, gas natural y biocombustibles) y del 100 en los que expresamente relaciona (para transporte

---

<sup>109</sup> Artículo 12 (2) 2.a) de la Ley del IVA de Austria.

<sup>110</sup> Artículo 66 ter de la Ley del IVA de Eslovenia.

<sup>111</sup> Sección 15.5 de la Ley del IVA de Alemania.

<sup>112</sup> Artículo 206 IV 2 (7º y 8º) 3 y 4 de la normativa del IVA de Francia.

<sup>113</sup> Sección 16 del Capítulo 8 de la Ley del IVA de Suecia.

y de mercancías y tractores de uso agrícola). También Rumanía<sup>114</sup> fija en la Ley un porcentaje máximo de deducción del 50 por 100 para los gastos relativos a la utilización de automóviles de turismo de uso mixto que no estén incluidos en las excepciones a esta limitación por sus características o el fin al que se destinan. Igual porcentaje permite la Ley del IVA polaca<sup>115</sup>, si bien deja fuera de esta limitación a los vehículos utilizados exclusivamente para la actividad económica y a los dedicados al transporte con, al menos, nueve plazas incluida la del conductor.

Más estricta es Finlandia<sup>116</sup> que no admite la deducción del IVA soportado en la adquisición de los carburantes, lubricantes, repuestos y servicios estrechamente relacionados con ellos, a excepción de los utilizados para fines estrictamente empresariales o profesionales relacionados en las respectivas leyes. En Eslovenia<sup>117</sup> se parte también de una restricción general a la deducción del IVA de estos gastos, pero se admite si el sujeto pasivo tuvo derecho a deducir el soportado por la adquisición del vehículo por no emitir dióxido de carbono y no ser el valor de adquisición superior a 80.000,00 €. La Ley húngara<sup>118</sup> también exceptiona de las restricciones del derecho a la deducción los carburantes utilizados para el desarrollo tecnológico de motores más ecológicos.

La normativa británica<sup>119</sup> regula de forma exhaustiva la cuestión relativa al IVA soportado en la adquisición de carburante que luego es utilizado en vehículos para necesidades privadas. Una opción es la deducción en función del porcentaje de uso comercial frente al privado, basado en un registro de kilometraje. Otra es la deducción inicial plena y el posterior devengo en función de una tarifa plana que se vincula al nivel de emisiones de dióxido de carbono del automóvil.

---

<sup>114</sup> Artículo 298.1 de la Ley del IVA de Rumanía.

<sup>115</sup> Artículo 68a 1 de la Ley del IVA de Polonia.

<sup>116</sup> Apartado 5) del Epígrafe 114 de la Ley del IVA de Finlandia.

<sup>117</sup> Artículo 66 ter (2) de la Ley del IVA de Eslovenia.

<sup>118</sup> Artículo 125 (2) i) de la Ley del IVA de Hungría.

<sup>119</sup> Secciones 56 y 57 de la Ley del IVA del Reino Unido, de 5 de julio de 1994 (*Value Added Tax Act, 1994-07-05*) y Reglamento del IVA soportado nº 3290, de 30 de noviembre de 2005 (*2005 No. 3290, The Value Added Tax (Input Tax) (Reimbursement by Employers of Employees' Business Use of Road Fuel, 30th November 2005)*).



### **CAPÍTULO 3. EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA EN RELACIÓN A LA DEDUCCIÓN EN LA ADQUISICIÓN DE VEHÍCULOS DE TURISMO**

#### **I. LA LEY 30/1985, DE 2 DE AGOSTO Y REAL DECRETO 2028/1985, DE 30 DE OCTUBRE**

La implantación del IVA en España tiene lugar como consecuencia de nuestra adhesión a la Comunidad Económica Europea, además de por la necesidad de sustituir el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, que era el que hasta ese momento gravaba las operaciones empresariales. Se trataba de un tributo en cascada que, por un lado, no permitía deducciones o compensaciones por las cargas impositivas soportadas en las fases anteriores, incrementando su incidencia sobre el consumidor final a medida que aumenta el número de transacciones del proceso productivo. Por otro lado, hacía imposible el conocimiento preciso de las cargas tributarias soportadas por los productos exportados a los efectos de las compensaciones a los exportadores. Su sustitución y la de otra serie de figuras impositivas por el Impuesto sobre el Valor Añadido se llevó a cabo por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, que entró en vigor el día 1 de enero de 1986. En contraste con la normativa anterior el IVA se configuraba como un tributo neutral tanto en el contexto interno como el internacional.

Adecuándose a lo establecido en el artículo 17 de la Sexta Directiva nuestra primera Ley del IVA, al fijar en el artículo 32 las condiciones para la deducibilidad del IVA soportado, determinaba que los gastos debían estar directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, considerándose directamente relacionados los bienes y servicios afectados exclusivamente a la realización de aquella. Esa exclusividad sólo se matizaba en relación con los bienes y servicios que se utilizasen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

Sin embargo, esta última disposición no era aplicable en modo alguno a los bienes y servicios recogidos en el artículo 33 bajo el epígrafe de “exclusiones y restricciones del derecho a deducir” que incluían, entre otras, “las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo..., así como los accesorios, piezas de recambio, combustibles, carburantes y lubricantes con destino a dichos vehículos y los

demás servicios referentes a los mismos”<sup>120</sup>. El artículo 62 del Reglamento de 1985 extendió la exclusión, de forma expresa, a los “servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje”. Exclusiones que para ABELLA POBLET Y DEL POZO LÓPEZ<sup>121</sup> lo eran por tratarse de bienes y servicios considerados “de consumo final”. No obstante, la Ley dejaba fuera de la limitación a una serie de vehículos que, fundamentalmente por su destino, presumía afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesionales<sup>122</sup>.

Respecto de estos últimos se produjeron, no obstante, algunas diferencias en función en la forma en que estaban redactadas las excepciones. En unos supuestos se hablaba de “vehículos destinados” y en otros de “vehículos adquiridos”, caso este el de los Agentes comerciales independientes para destinarlos exclusivamente a sus desplazamientos profesionales y el de los utilizados exclusivamente en servicios de vigilancia. En estos dos supuestos, y atendiendo a la literalidad del precepto, no se admitía la deducción en la medida en que dichos vehículos se utilizasen en virtud de un contrato de arrendamiento financiero. Así lo indicaba la Dirección General de Tributos y en ello se basó la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica<sup>123</sup>, del Departamento de Inspección de la AEAT, para concluir que la deducción de las cuotas soportadas en un arrendamiento financiero de automóviles de turismo concertado por un

---

<sup>120</sup> Se trata de la doble formulación del principio general del derecho a la deducción a que se refiere COLMENAR VALLÉS, “al establecer, por un lado, el principio de relación entre las operaciones que original el derecho a la deducción y el ejercicio de la propia explotación, y señalando de modo concreto una serie de bienes y servicios que, por su propia naturaleza, excluyen la deducción de las operaciones que se refieran a ellos”. De hecho, a través de esta “formulación particular” el Proyecto de Ley del IVA establecía una larga lista de bienes cuya adquisición o importación no comportaban el derecho a la deducción y que iban mucho más allá de los vehículos de motor mecánico para circular por carretera y que coincidían con aquellos a los que se aplicaría el tipo incrementado del 22 por 100 (muchos de ellos sometidos al Impuesto sobre el Lujo hasta su desaparición como tributo). COLMENAR VALLÉS, S., “El derecho a la deducción en el IVA”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Vol. XXXIII, número 157/II, 1982, pp.291-370 (en esp. pp.319 y 322).

<sup>121</sup> ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J., *Manual del IVA*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1986, p.532.

<sup>122</sup> Los destinados exclusivamente al transporte de mercancías, los destinados exclusivamente al transporte de viajeros mediante contraprestación, con excepción de las cuotas soportadas por la utilización de dichos vehículos que no serán deducibles en ningún caso, los destinados exclusivamente a la enseñanza de conductores, los destinados por sus fabricantes exclusivamente a la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o promoción de ventas, los adquiridos por Agentes comerciales independientes para destinarlos exclusivamente a sus desplazamientos profesionales y los adquiridos para ser utilizados exclusivamente en servicios de vigilancia. Estos últimos no iban en el Proyecto de Ley inicial, incorporándose a través de una enmienda en el Senado (Boletín Oficial de las Cortes de 24 de julio de 1985, nº 147-IV)

<sup>123</sup> Informe C/16/37/93

Agente comercial independiente sólo sería procedente a partir del momento en que se produjese la transmisión de la propiedad del vehículo al cliente.

La exposición de motivos de la Ley 30/1985 curiosamente señalaba que los criterios orientadores de las exclusiones y restricciones del derecho a deducir eran los contenidos en las Propuestas de Directiva Duodécima y Decimotercera, por sintetizar la experiencia del régimen vigente en los diversos países comunitarios. Sin embargo, al menos en relación a la deducción del IVA soportado vinculado a la adquisición o utilización de los vehículos de turismo y viendo el contenido de la misma, es evidente que tuvo únicamente en cuenta lo que disponía la propuesta inicial de decimosegunda Directiva de 1983 pero no la recogida en la modificación a la anterior presentada en 1984. El legislador español a pesar de disponer de ambas referencias se inclinó por un modelo claramente restrictivo que, además, la Dirección General de Tributos se encargó de preservar en su interpretación más literal<sup>124</sup>. En todo caso y como señaló el Tribunal Supremo en la Sentencia de 17 de febrero de 2001<sup>125</sup>, “aun cuando esa Propuesta de Directiva Duodécima preconizaba la deducción de los gastos que nos ocupan, nunca fue incorporado este texto al de la Directiva que pretendía desarrollar ni constituyó un mandato imperativo para los Estados miembros de la Comunidad Europea. Es decir, quedó en una mera propuesta carente de fuerza de obligar.”

Nuestra primera normativa del IVA en este aspecto era, por tanto, básicamente contraria al principio de neutralidad que también preconizaba la Exposición de Motivos de la Ley. Falta de neutralidad a la que ya aludía BANACLOCHE PÉREZ<sup>126</sup> al apuntar la existencia “de ciertos vehículos no dedicados al transporte, pero precisos para la actividad”, y vinculando acertadamente y ya desde su origen la cuestión de la no

---

<sup>124</sup> El derecho a la deducción se confirmaba respecto de los agentes comerciales independientes, pero no en relación a los agentes comerciales dependientes que prestasen sus servicios mediando una relación de dependencia de carácter ordinario o especial (Resolución de 24 de marzo de 1986. BOE núm. 82, de 5 de abril de 1986).

No se admitía para los economistas (Resolución de 4 de julio de 1986. BOE núm. 172, de 19 de julio de 1986), ni para los aparejadores y arquitectos técnicos, aunque estuviesen directamente relacionadas con sus visitas a las obras a que se refiera su actividad profesional, y aunque fuese el IVA de los servicios vinculados a la utilización del vehículo (Resolución de 9 de octubre 1986. BOE núm. 256, de 25 de octubre de 1986). Tampoco se permitía a los topógrafos (Consulta no vinculante de 29 de abril de 1986, expte.1.461/86), ni a los peritos tasadores de seguros (Resolución de 30 de octubre de 1986. BOE núm. 270, de 11 de noviembre de 1986).

<sup>125</sup> STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 17 de febrero de 2001 (ECLI:ES:TS:2001:1097).

<sup>126</sup> Dicho autor llegó a calificar la solución adoptada por el legislador español de “falta de realismo, temerosa y recaudatoria”. BANACLOCHE PÉREZ, J., *El IVA beligerante...*, cit., p.163.

deducibilidad al hecho de que respecto de ellos “se produce un problema de prueba de la afectación”.

## II. EL TEXTO ORIGINAL DE LA LEY 37/1992 Y DEL REAL DECRETO 1624/1992

Con la supresión de las fronteras fiscales y la entrada en vigor de la nueva Ley del IVA de 28 de diciembre de 1992, el 1 de enero de 1993 se dio un primer paso en el sentido de admitir la deducción del IVA soportado en la adquisición de los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, aunque de forma muy limitada. En términos generales la deducción seguía circunscrita a las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que se afectasen directa y exclusivamente a la actividad empresarial, salvo que dichos bienes o servicios fuesen utilizados para necesidades personales o particulares de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

Respecto a los automóviles de turismo el nuevo Reglamento del Impuesto<sup>127</sup> se encargó, por un lado, de aclarar en el artículo 27 que esa utilización accesoria y notoriamente irrelevante no les era de aplicación. Por otro, y dentro de las exclusiones y restricciones del derecho a deducir, el artículo 96 de la Ley mantuvo la imposibilidad de deducir las cuotas soportadas por la adquisición, incluso por autoconsumo, arrendamiento, importación, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de automóviles de turismo y sus remolques, así como los accesorios, piezas de recambio, combustibles, carburantes y lubricantes con destino a dichos vehículos y los servicios referentes a los mismos, incluso los de aparcamiento y utilización de autopistas de peaje. Exclusiones estas dos últimas que adquieren rango legal respecto de la normativa anterior.

La modificación legal en ningún caso colisionaba con la cláusula *standstill* del artículo 17.6 de la Sexta Directiva en la medida en que, como se indica más adelante, restringe las exclusiones<sup>128</sup> y no es tampoco contrario al criterio del TJUE sobre

---

<sup>127</sup> Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. BOE num.314, de 31 de diciembre de 1992.

<sup>128</sup> Para ZURDO RUIZ-AYUCAR, esta restricción del ámbito de las exclusiones respecto de la normativa anterior, es consecuencia de la doctrina comunitaria. ZURDO RUIZ-AYUCAR, J., *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1624/1992)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1993, p.349

“legislación nacional” fijado en la Sentencia de 8 de enero de 2002 el que dos de las ya existentes adquirieran rango legal.

La nueva Ley deja fuera de las exclusiones a los automóviles de turismo destinados en todos los casos exclusivamente al transporte de mercancías, a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, a la prestación de servicios de enseñanza de conductores (añadiendo la enseñanza a pilotos) mediante contraprestación, a la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o a la promoción de ventas por sus fabricantes, a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales y a servicios de vigilancia: Pero se refiere, además, como novedad<sup>129</sup>, a aquéllos cuya utilización no diera lugar a la aplicación de lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>130</sup> y, además, pudieran considerarse afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo<sup>131</sup>.

Los citados artículos de la Ley de Renta regulaban las retribuciones en especie, definidas como la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supusiesen un gasto real para quien las concediese. Entre otras se consideraba retribución en especie la utilización o entrega de vehículos automóviles, valorándose en el 15 por 100 anual del coste para el empleador si eran de su propiedad o, en otros casos, por el importe abonado por la empresa para su utilización. Por otro lado, el artículo 6 se refería a los elementos patrimoniales afectos considerando como tales, además de los inmuebles en los que se desarrolla la actividad del sujeto pasivo, los destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad –salvo los

---

<sup>129</sup> La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, refiriéndose al texto de la nueva Ley 37/1992, reconoce este carácter novedoso al indicar que “la previsión de la nueva Ley del IVA, en orden a la deducción de los gastos que nos ocupan, cuando no sean deducibles a efectos del IRPF e IS, según dispone el art. 96.1.1º g), no viene sino a confirmar que en la Ley anterior no eran deducibles, toda vez que la posibilidad de deducción nace a raíz de una modificación legislativa que da nueva regulación a la materia”. STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 11 de junio de 2004 (ECLI: ES:TS:2004:4038).

<sup>130</sup> BOE num.136, de 7 de junio de 1991.

<sup>131</sup> La Memoria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido del Ministerio de Economía y Hacienda, de 9 de octubre de 1992, señalaba al respecto a las exclusiones del derecho a la deducción, la introducción de algunas variaciones para adecuar los criterios de deducibilidad “a las pautas establecidas en la imposición directa en base a la consideración de los bienes como necesarios para la actividad”, pp.104-105.

de esparcimiento y recreo o de uso particular del titular de la actividad- y cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los rendimientos.

En el caso de elementos patrimoniales que sirvieran solo parcialmente al objeto de la actividad empresarial o profesional la afectación se entendía limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilizase en la actividad, pero en ningún caso eran susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles. Esta última precisión legal era sin duda la que tenía un efecto sobre la condición de elemento afecto de los vehículos de turismo, puesto que era imposible la afectación parcial de los mismos. De esta forma el gasto vinculado a aquellos únicamente era deducible en el supuesto de utilización exclusiva en la actividad empresarial o profesional, en cuyo caso también sería deducible el IVA soportado en la adquisición del vehículo.

El Reglamento del IRPF de 30 de diciembre de 1991<sup>132</sup> mantenía en el artículo 1 esta limitación incluso para cuando la utilización para necesidades privadas fuese accesoria y notoriamente irrelevante, al excluir de forma expresa la aplicación de este supuesto al caso de los automóviles de turismo. Como señalan GORDILLO Y OTROS<sup>133</sup> la novedad en la definición de elementos afectos a la actividad contenida en la Ley 18/1991, respecto de la normativa anterior, era precisamente la de la no afectación de los elementos indivisibles y que los vehículos susceptibles de uso particular venían a ser activos que, “considerándose sociológicamente afectos a la actividad,... van a ser excluidos de tal condición”, existiendo “una reiterada doctrina administrativa en el sentido de que los vehículos utilizados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad, pero susceptibles de uso particular, no tienen la consideración de afectos a aquella”.

El avance en la deducibilidad del IVA soportado y, por tanto, en la neutralidad del impuesto, introducido por la nueva Ley fue en la realidad muy limitado, al exigirse por la Ley de Renta la afectación total y exclusiva del vehículo y la frontera entre esta y la no

---

<sup>132</sup> Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras normas tributarias. BOE núm.313, de 31 de diciembre de 1991.

<sup>133</sup> GORDILLO, M., JIMENEZ, E., LÉRIDA T. y NUÑEZ, I., *Las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio*, Arthur Andersen-Asesores Legales y Tributarios y Cía, S.R.C., Alcobendas, Primera Edición, 1991, p.198.

afectación es, en palabras de PONT MESTRES<sup>134</sup>, difusa, dependiendo la adscripción “a uno u otro concepto ... de apreciaciones subjetivas y similares, que pugnan con la seguridad jurídica”. Seguramente la mejor conclusión sobre el alcance de la deducibilidad del IVA de los vehículos de turismo regulada en la Ley 37/1992 en su primer redacción es la que se recoge por la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Castilla y León<sup>135</sup>: “restringía extraordinariamente la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado por la adquisición de vehículos, condicionándola a la prueba de que el vehículo fuera de uso exclusivamente comercial o industrial, prueba siempre de difícilísima aportación, por una parte o por la otra” y que “la regla a aplicar en este caso, en ausencia de prueba en sentido contrario, es la de que el vehículo se utiliza para ambos usos, empresarial y particular, lo que acarrea la no deducibilidad de las cuotas”.

Hay que apuntar, por último, que otro pequeño avance en el sentido de ampliar el ámbito de las posibilidades de deducción fue el cambio en la redacción que la impedía en el caso de vehículos de turismo a disposición de Agentes comerciales o servicios de vigilancia en virtud de contratos de arrendamiento financiero, al no hablarse ya de adquisición de los vehículos por estos sino de destino o utilización.

### III. LA LEY 66/1997: EL APARTADO TRES 2º DEL ARTÍCULO 95

#### 1. El texto de la nueva regulación

El cambio de rumbo en nuestra normativa se produce a finales de 1997, al pasar la Ley 66/1997<sup>136</sup> los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas del artículo que recogía las exclusiones y restricciones del derecho a deducir -el 96- al de las limitaciones del derecho a deducir -el 95<sup>137</sup>- y establecer la posibilidad de deducirse el IVA soportado en su adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título, inspirándose en la propuesta de decimosegunda Directiva en la versión del año

---

<sup>134</sup> PONT MESTRES, M., *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre La Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992, p.52.

<sup>135</sup> STSJ Castilla y León, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 24 de enero de 2001 (ECLI:ES:TSJCL:2001:469).

<sup>136</sup> Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE núm.313, de 31 de diciembre de 1997.

<sup>137</sup> En concordancia con el cambio legislativo, el artículo 27 del Reglamento, quedó derogado por el Real Decreto 296/1998, de 27 de febrero, por el que se modifica el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE núm.51, de 28 de febrero de 1998.

1984 y en la propuesta de modificación de la Sexta Directiva de 1998. Además, a diferencia de lo que establecía la normativa anterior, dejaba de hacer referencia expresa a las aeronaves y embarcaciones recreo, cuyo tratamiento pasa a ser el de los bienes de inversión en general.

La nueva redacción de los citados artículos fue la propuesta en el Proyecto de Ley<sup>138</sup> que, al igual que el texto definitivo, se justificaba en la necesidad de fomentar la competitividad de las empresas. Habrá que entender que lo que a ello contribuía era la mejora en la neutralidad del Impuesto. El proyecto no fue objeto de modificación alguna, si bien el Grupo Parlamentario Socialista mantuvo su disconformidad con la propuesta presentando enmiendas tanto en el Congreso como en el Senado<sup>139</sup>. En ellas se argumentaba que se trataba de una regulación que podía calificarse como de “regalo fiscal” por las dificultades de prueba que iba a tener la Administración frente a las presunciones legales establecidas, “contrastando vivamente con el estricto tratamiento de la fiscalidad de las rentas del trabajo dependiente”. Lo que no deja de ser solo parcialmente cierto, porque se olvidaban que las mismas dificultades tiene el sujeto pasivo si pretende una deducción superior a la presumida. Además de ser también real el tratamiento más estricto sobre la deducibilidad de estos gastos en el IRPF. Lo cierto es que vuelve a ponerse de manifiesto el trasfondo real de esta cuestión como es el problema probatorio.

La regla segunda del apartado Tres del artículo 95 determina en concreto:

“2ª. Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas..., se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

...

No obstante lo dispuesto en esta regla 2ª, 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:

---

<sup>138</sup> Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados) número 85-1, de 09 de octubre de 1997.

<sup>139</sup> Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados) número 85-4, de 04 de noviembre de 1997, enmiendas 188 y 189 y Boletín Oficial de las Cortes Generales (Senado) número 65 (c), de 09 de diciembre de 1997, enmiendas 139 y 140.

- 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.”

El precepto, como veremos, se desliga en todo caso de lo establecido a efectos del IRPF y permite la deducción sin necesidad de afectación exclusiva. Pero consciente de las dificultades que entraña la prueba del grado de afectación de los vehículos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional adopta “una solución posibilista”<sup>140</sup> o “salomónica”<sup>141</sup> basada en un sistema de presunciones aparentemente bastante equilibrado. Este sistema, además, buscaba minimizar la conflictividad entre los sujetos pasivos y la Administración.

## 2. Su adecuación a los preceptos y jurisprudencia comunitarios

El cambio normativo tampoco entraba en contradicción con lo establecido en el párrafo segundo del artículo 17.6 de la Sexta Directiva puesto que, como ya se ha indicado y en concordancia con la jurisprudencia comunitaria, autorizaba a mantener todas las

---

<sup>140</sup> Expresión empleada por el Consejo de Redacción de la Revista Tribuna Fiscal. Además, entre las consideraciones que realiza entiende que la normativa tiende a evitar problemas “a costa del contribuyente”, pero se olvida señalar que realmente se trata de una carga compartida, porque hasta el porcentaje de afectación presumido el problema se evita en mayor o menor medida a costa de la Hacienda Pública. CONSEJO DE REDACCIÓN DE TRIBUNA FISCAL (CISS), “Adquisición de Vehículos por las entidades: deducibilidad del IVA soportado y gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Tribuna Fiscal*, nº 174, abril, 2005, pp.10-13 (en esp. pp.10 y 12).

<sup>141</sup> Así la califica Solana Villamor cuando señala que “el legislador optó en 1997, a través de la oportuna enmienda de los artículos 95 y 96 LIVA, por ofrecer tanto a los contribuyentes como a la Administración tributaria una regla ciertamente salomónica, traducida en una presunción de afectación a la actividad empresarial o profesional del 50%”. SOLANA VILLAMOR, F., *El IVA y el automóvil, la limitación en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en relación con automóviles, alcance, naturaleza y consecuencias*, en *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y comercio exterior. Parte IV, Deducciones y devoluciones. Capítulo I*, CISS, Valencia, 2006, p.267.

exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de su entrada en vigor (en el caso de España desde su adhesión) y a cualquier modificación que no incluyera nuevas limitaciones a la posibilidad de deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos sino que al contrario las ampliara.

La adecuación de la norma española a la comunitaria, contenida en su día en la Sexta Directiva y posteriormente en la Directiva IVA, fue confirmada por el TEAC<sup>142</sup> al señalar que la presunción establecida en el artículo 95 “no supone una restricción general del derecho a deducir en caso de uso profesional o empresarial limitado”. El Tribunal Administrativo entiende que “el principio del que se parte es el contrario, permitir la deducción inmediata de las cuotas soportadas en la misma proporción en que el automóvil adquirido o utilizado esté afecto al ejercicio de la actividad gravada” y que, “por lo tanto, el principio de neutralidad se respeta escrupulosamente.”

No obstante, la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana se pronunció en sentido contrario en numerosas Sentencias<sup>143</sup>, entendiéndose que incurría en un exceso respecto de lo dispuesto en dicha normativa al limitar el derecho a la deducción en función del grado de utilización y fundamentándose para ello en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 11 de julio de 1991 (caso Lennartz, asunto C/97/90). De acuerdo con esta última no está permitida una regla o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de un bien de uso profesional limitado. Este IVA va a ser deducible desde el momento de la adquisición de acuerdo con las reglas contenidas en el artículo 17 de la Sexta Directiva. Partiendo la Sala de lo Contencioso Administrativo de la concurrencia en este caso de los requisitos que determinan la producción del efecto directo de la Directiva, fundamentalmente el incumplimiento respecto al desarrollo de la Directiva, considera inaplicable el artículo 95, “en cuanto no permite deducirse la totalidad del IVA repercutido en la adquisición de un bien (un vehículo en este caso) afecto parcialmente a la actividad, sin necesidad de tener que probar su afectación al 100 por 100 a la actividad

---

<sup>142</sup> TEAC, Resolución 5662/2011/00/00, de 17 de junio de 2014.

<sup>143</sup> Entre otras las SSTSCV, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 14 de abril de 2010 (ECLI: ES:TSJCV:2010:2660), de 28 de octubre de 2010 (ECLI: ES:TSJCV:2010:7254), de 15 de marzo de 2011 (ECLI: ES:TSJCV:2011:1498), de 14 de noviembre de 2014 (ECLI: ES:TSJCV:2014:8361), de 24 de abril de 2013 (ECLI: ES:TSJCV:2013:2259), de 17 de abril de 2013 (ECLI: ES:TSJCV:2013:1519), de 29 de junio de 2017 (ECLI: ES:TSJCV:2017:4578), de 19 de julio de 2017 (ECLI: ES:TSJCV:2017:5279), de 19 de julio de 2017 (ECLI: ES:TSJCV:2017:5662) y de 20 de noviembre de 2017 (ECLI: ES:TSJCV:2017:8641).

empresarial”. El fundamento es, por tanto, que el citado precepto impone una restricción general del derecho a deducir.

El TSJ de Valencia no se olvida de la autorización contenida en el apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva para que los Estados puedan mantener todas las exclusiones previstas en la legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Directiva, pero la obvia sin entrar en muchas profundidades apuntando que “en el momento de la entrada en vigor de la Ley 37/1992 ya había quedado agotado el plazo de cuatro años previsto” en el citado apartado. Se refiere al plazo de cuatro años que se daba al Consejo para determinar, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción. La Sala de Valencia confunde así el plazo dado al Consejo e incumplido con una especie de plazo de caducidad en la aplicación de las exclusiones. Sin embargo, la Directiva es clara en este sentido, cuando permite el mantenimiento de aquellas “hasta la entrada en vigor” de esa modificación encaminada a unificar las exclusiones en el derecho a la deducción para todos los Estados miembros.

El Tribunal no solo interpreta mal el plazo referido en el artículo 17.6 de la Sexta Directiva sino que olvida toda la jurisprudencia europea sobre el mismo que, como hemos visto, reconoce expresamente el derecho de los Estados miembros a mantener las exclusiones aun cuando el Consejo no hubiese determinado los gastos que no conllevan el derecho a deducción en el plazo previsto<sup>144</sup>. También la referida al alcance de las posibles modificaciones a las restricciones aplicables inicialmente en cada Estado y, por último, lo establecido en el artículo 176 de la Directiva IVA vigente en el momento de dictarse la Sentencia, que reitera la autorización para mantener las exclusiones ya sin previsión de plazo alguno para la armonización encomendada al Consejo.

Planteada la cuestión ante el Tribunal Supremo este deja constancia ya en el auto de admisión de la existencia de criterios contradictorios sobre la interpretación del artículo 95. Tres en diversas Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia. También se refiere en dicho auto a la reiteración por la Sala de Valencia en la referencia al artículo 17 de la Sexta Directiva, incluso en casos en los que ya era aplicable la Directiva IVA, aunque lo atribuye a que se limita precisamente a

---

<sup>144</sup> STJUE (Sala Sexta) de 5 de octubre de 1999, asunto C-305/97 (ECLI:EU:C:1999:481).

reiterar su propia doctrina y que, en definitiva, ambos preceptos son idénticos en la parte que aquí interesa.

La doctrina sentada por el Alto Tribunal<sup>145</sup> zanja la cuestión en el sentido de considerar que el artículo “95. Tres, reglas 2a y 4a, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido, no se opone a lo dispuesto en los artículos 168 a) y 173.1 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la vista de la doctrina que emana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”. La Sala entiende como más relevante al caso la Sentencia de 15 de septiembre de 2016 (caso *Landkreis Postdam-Mittelmark*, asunto C- 400/2015), porque analiza en concreto los supuestos en los que un bien de inversión es utilizado por un empresario o un profesional para fines estrictamente privados y para actividades empresariales o profesionales.

La Sentencia determina que “en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines empresariales y para fines privados, el interesado puede optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (sentencia de 23 de abril de 2009, *Puffer*, C-460/07). En cambio, tal libertad de elección no existe cuando se trata de averiguar si un bien es utilizado o no para una actividad económica. Cuando una empresa utiliza un bien tanto para actividades económicas como para actividades no económicas, el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva se limita a establecer el derecho a deducir el impuesto soportado. Las medidas que los Estados miembros han de adoptar a este respecto deben respetar el principio de neutralidad fiscal en el que se basa el sistema común del IVA (sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06).

El Tribunal Supremo considera que la Sentencia del caso *Lennartz* no está bien interpretada por el TSJ de la Comunidad Valenciana, puesto que cuando dice que “todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tiene derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición por pequeña que sea la proporción de su

---

<sup>145</sup> Entre otras las SSTs, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 19 de julio de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:2986) y de 26 de febrero de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:662).

uso para fines profesionales, no está afirmando que tal deducción deba ser necesariamente la que corresponda a la totalidad de la cuota soportada o satisfecha, sino que está diciendo que no puede "excluirse" el derecho a deducir por la circunstancia de que el bien en cuestión no esté completamente afectado a la actividad empresarial o profesional o por el hecho de que esa afectación sea proporcionalmente poco relevante”.

La conclusión es que el artículo 95. Tres de la LIVA no determina *a priori* la deducción que corresponde por las cuotas soportadas en relación con estos vehículos sino que condiciona el *quantum* de esa deducción a la completa acreditación del uso efectivo del vehículo en la actividad del profesional o del empresario, de suerte que el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir esas cuotas en proporción al grado de utilización del vehículo en su actividad.<sup>146</sup>

---

<sup>146</sup> La Sala de los Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo también se ha pronunciado sobre las exclusiones del derecho a la deducción contenidas en el artículo 96 de la LIVA, confirmando su adecuación a la Sexta Directiva y, por tanto, a la vigente. SSTS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 25 de septiembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3057) y de 22 de abril de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1563).



## **CAPÍTULO 4. VEHÍCULOS A LOS QUE AFECTA LA REGLA ESPECIAL DEL ARTÍCULO 95 TRES DE LA LIVA**

### **I. CUESTIONES GENERALES**

El artículo 95 Tres establece unas reglas especiales de deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de los bienes de inversión cuando estas se emplean parcialmente en la actividad, es decir, cuando se hace un uso mixto para ellos, rompiendo con la regla general recogida en el número Uno que supone la imposibilidad de la deducción por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional. Se trata de unas reglas de exclusiva aplicación a los bienes de inversión y, dentro de esta categoría genérica, en particular a los vehículos que sean automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas. No obstante, como veremos, la regla general de no deducibilidad si no hay afectación exclusiva del bien o servicio también se rompe respecto de los segundos cuando van a estar vinculados a la utilización de los citados vehículos.

El precepto no define las mencionadas categorías, limitándose a realizar una remisión a estos efectos a lo establecido en la normativa de tráfico contenida en su día en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprobó el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, posteriormente sustituida por la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial<sup>147</sup>. Por tanto, solo a los definidos como vehículos de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas en las citadas leyes se les va a poder aplicar la regla especial a que nos estamos refiriendo. A cualquier otra categoría o modalidad de vehículo le será de aplicación la regla 1ª del artículo 95 Tres establecida para la generalidad de los bienes de inversión.

En todo caso es preciso no olvidarse que el concepto de bien de inversión a estos efectos se concreta en el artículo 108 de la LIVA. Este excluye de tal condición, entre otros, a los bienes cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 €, por lo que, de

---

<sup>147</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. BOE núm.261, de 31 de octubre 2015. En adelante LTCV.

adquirirse un vehículo de turismo, un remolque, un ciclomotor o una motocicleta por un importe inferior al citado, solo cabrá la deducción del IVA soportado en la adquisición si se afecta totalmente a la actividad, siguiendo la regla general del número Uno del artículo 95<sup>148</sup>. Hay que tener en cuenta en este sentido que el número Tres no distingue entre bienes de inversión y los citados medios de transporte, sino que se refiere a ellos como unos bienes de inversión concretos a los que se aplica una regla especial.

## II. LOS VEHÍCULOS DE TURISMO

### 1. Definición de vehículo de turismo a efectos legales

Ni la Sexta Directiva ni la actualmente vigente dan una definición de vehículo de turismo. Sí la podemos encontrar en las propuestas de decimosegunda Directiva que, a los efectos de la limitación del derecho a la deducción, entienden que lo es “cualquier vehículo apto para circular por carretera (incluidos los remolques) que por su diseño y equipamiento no esté destinado únicamente al transporte de mercancías, al uso industrial o agrícola o no tenga una capacidad de hasta nueve personas incluido el conductor”. La propuesta de modificación de 2004 añade la necesidad de que tengan “una masa máxima autorizada de 3.500 kilogramos”.

Por otro lado, la Directiva 2009/132/CE<sup>149</sup> y el Reglamento (CE) n° 1186/2009, del Consejo<sup>150</sup>, al referirse a determinadas franquicias en importaciones definitivas de bienes y en relación al artículo 143 de la Directiva 2006/112, lo definen en términos similares, es decir, en el sentido de que se trate de un vehículo de carretera que por sus características no esté destinado al transporte de mercancías o de más de nueve personas, comprendido el conductor.

---

<sup>148</sup> Aunque no trata del caso de un vehículo de turismo sino de un ordenador portátil, la DGT deja claro que no estamos ante un bien de inversión si el valor de adquisición de este no ha superado el importe de 3.005,06 €, siendo necesaria la afectación directa y exclusiva a la actividad para que sea deducible. DGT Consulta 0012-21, de 14 de junio de 2021.

<sup>149</sup> Artículo 84.2 de la Directiva 2009/132/CE, del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de algunas importaciones definitivas de bienes. DOUE L 292/18 de 10 de noviembre de 2009.

<sup>150</sup> Artículo 107 del Reglamento (CE) n° 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras. DOUE L 324/23, de 10 de diciembre de 2009.

Como se ha indicado, la Ley del IVA no se establece un concepto propio de automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas, remitiéndose a estos efectos el párrafo segundo de la Regla 2ª del artículo 95.Tres a los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, -sustituido posteriormente por la LTCV-, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo jeep". La LTCV define al turismo en el número 15 del Anexo I como "el automóvil destinado al transporte de personas que tenga, por lo menos, cuatro ruedas y que tenga, además del asiento del conductor, ocho plazas como máximo". Como se puede observar esta definición no es exactamente coincidente con la señalada por las disposiciones comunitarias, si bien con la referencia que posteriormente se hace a los vehículos de uso mixto la conclusión es la misma.

Por lo que se refiere a los vehículos todo terreno o tipo jeep el Reglamento General de Vehículos<sup>151</sup> se remite para su calificación a lo establecido en el Anexo II punto 4 de la Directiva 92/53, actualmente Directiva 2007/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de septiembre de 2007<sup>152</sup>, por la que se crea un marco para la homologación de los vehículos de motor y de los remolques, sistemas, componentes y unidades técnicas independientes destinados a dichos vehículos.

## 2. Los vehículos tipo pick-up

Dentro de la categoría de automóviles de turismo debemos incluir al denominado tipo pick-up, vehículo cuya masa máxima no es superior a 3.500 kg y en el que las plazas de asiento y la zona de carga no están situadas en un compartimiento único y cuya altura total no sea superior a 2 metros, de forma que la parte destinada a la mercancía se encuentra separada de la cabina y normalmente a cielo abierto. Hasta la Orden PCI7810/2018, de 27 de julio<sup>153</sup>, que modificó los anexos II, XI y XVIII del RGV<sup>154</sup>, no había una clasificación propia en las definiciones contenidas en él, por lo que estos vehículos se habían venido clasificando como vehículos tipo camión. Sin embargo, como

---

<sup>151</sup> Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos. BOE núm. 22, de 26 de enero de 1999 (en adelante RGV).

<sup>152</sup> DOUE núm. 263, de 9 de octubre de 2007.

<sup>153</sup> Orden del Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes e Igualdad 7810/2018, de 27 de julio. BOE núm. 184, de 31 de julio de 2018.

<sup>154</sup> Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. BOE núm. 22, de 26 de enero de 1999.

se señala en el Texto de la citada Orden, su “configuración, uso y prestaciones ... se encuentran dentro del ámbito propio de las de un vehículo de turismo y no de las de un camión”.

### 3. El caso especial de las autocaravanas

Queda hacer una última referencia al caso de las autocaravanas que, como tal categoría, no aparecen en la LTCV aunque sí en el RGV, que las define en su Anexo II como vehículos diferentes de los automóviles y de los vehículos mixtos que trataremos más adelante. La autocaravana es, en concreto, un “vehículo construido con propósito especial, incluyendo alojamiento vivienda y conteniendo, al menos, el equipo siguiente asientos y mesa, camas o literas que puedan ser convertidos en asientos, cocina y armarios o similares. Este equipo estará rígidamente fijado al compartimento vivienda los asientos y la mesa pueden ser diseñados para ser desmontados fácilmente”.

Esa no inclusión a las categorías referidas en la Regla 2ª del apartado del artículo 95 hace que la DGT<sup>155</sup>, al menos en tres consulta (y dos de ellas vinculantes), entienda que les resulta aplicable a la regla general 1ª. La consecuencia es que la deducción lo será en la medida en que vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, sin que operen las presunciones del 50 o del 100 por 100. No obstante, también se puede encontrar una consulta vinculante en la que se mantiene el criterio de la aplicabilidad de las presunciones<sup>156</sup>, lo que igualmente hace la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Valencia<sup>157</sup> cuando enjuicia el caso de una autocaravana respecto de la que se pretende la deducción del 100 por 100 por equiparación a la categoría de vehículo mixto,

---

<sup>155</sup> DGT Consulta 0143-05, de 04 de abril de 2005 y Consultas Vinculantes V0849-15, de 17 de marzo de 2015, V3089-20 y de 15 de octubre de 2020.

<sup>156</sup> DGT Consulta Vinculante V4033-16, de 22 de septiembre de 2016. En ella se pronuncia de forma contradictoria con las citadas, al tratar de la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de una autocaravana por un editor de libros cuyo trabajo consiste en escribir libros de escalada y precisa pasar largos períodos de tiempo viajando.

<sup>157</sup> La Sala entiende que no es posible la equiparación a un vehículo mixto, pero teniendo en cuenta que la propia Administración admite la aplicación de la regla 2ª del 95 Tres de la LIVA y según el criterio que mantenía entonces sobre la manera de interpretar el citado precepto en relación a la Directiva 2006/112, reconoce la deducción del 100 por 100 por el solo hecho de manifestarse afecto a la actividad. STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 30 de junio de 2017 (ECLI:ES:TSJCV:2017:5235).

siendo lo más relevante el que la propia oficina gestora no había puesto en duda la posibilidad de aplicar la presunción de afectación del 50 por 100.

El criterio mantenido de forma más reiterada por la DGT encuentra amparo, sin duda, en una estricta interpretación del precepto, pero también en la propia naturaleza del vehículo, cuyo fin principal es el de utilizarse como alojamiento vivienda, algo en principio ajeno al uso empresarial o profesional. Sin perjuicio de que no es descartable la adaptación del mismo para su uso como oficina u otro espacio donde poder desarrollar una actividad económica y que, por ello, sea posible su deducibilidad, si bien excluyendo también en este caso la aplicación del sistema de presunciones.

### III. REMOLQUES

El Anexo I de la LTCV define al remolque en el número 20 como el “vehículo no autopulsado diseñado y concebido para ser remolcado por un vehículo de motor”, distinguiendo entre remolque ligero (con una masa máxima autorizada no superior a 750 kg) y semirremolque. Este último estaría “diseñado y concebido para ser acoplado a un automóvil, sobre el que reposará parte del mismo, transfiriéndole una parte sustancial de su masa”.

Respecto de los remolques el RGV distingue, a su vez, en el Anexo II.A entre remolque de enganche o remolque completo y remolque con eje central. Además, introduce la categoría específica de caravana, que puede ser tanto remolque como semirremolque y que está “concebido y acondicionado para ser utilizado como vivienda móvil, permitiéndose el uso de su habitáculo cuando el vehículo se encuentra estacionado”. Curiosamente, y a diferencia de lo que se indicó respecto de las autocaravanas, a las caravanas no habría inconveniente en aplicarles el régimen de presunciones del artículo 95 Tres 2ª, en la medida en que se trata de una clase específica de remolque y este sí aparece expresamente como categoría en el referido precepto, sin perjuicio de que sea el RGV el que las menciona como una modalidad específica de remolque. Lógicamente siempre y cuando, a pesar de esa inicial concepción para ser utilizada como vivienda, se acreditase algún grado de afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

#### IV. CICLOMOTORES Y MOTOCICLETAS

También en el Anexo 1 de la LTCV se contienen las definiciones de ciclomotor y motocicleta. Los primeros pueden ser de dos, tres y cuatro ruedas, con la característica común de que su velocidad máxima por construcción no puede ser superior a 45 km/h y su motor debe tener una cilindrada inferior o igual a 50 cm<sup>3</sup> o una potencia máxima neta de 4 kw, o bien, si son eléctricos, una potencia continua nominal máxima inferior o igual a 4 kw.

Dentro de la categoría de motocicleta el Anexo II.A del RGV incluye al ciclo de motor, “definido conforme a lo dispuesto en el Anexo I del Reglamento (UE) n° 168/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero de 2013, para la categoría L1e-A”. Para dicho Reglamento<sup>158</sup> se trata de “ciclos diseñados para funcionar a pedal que cuentan con una propulsión auxiliar cuyo objetivo principal es ayudar al pedaleo”. Además, es preciso que la propulsión auxiliar se interrumpa cuando se alcanzan los 25 km por hora y que su potencia nominal o neta continua máxima no supere los 1.000 W. Estos ciclos de motor tienen que estar homologados y matriculados y para circular con ellos es preciso disponer de carnet de conducir y seguro obligatorio. No se incluyen dentro de este concepto las bicicletas a pedales con pedaleo asistido definidas en el artículo 2.2.h) del mismo Reglamento, es decir, las “equipadas con un motor eléctrico auxiliar, de potencia nominal continua máxima inferior o igual a 250 W, cuya potencia disminuya progresivamente y que finalmente se interrumpa antes de que la velocidad del vehículo alcance los 25 km/h o si el ciclista deja de pedalear”.

En cuanto a las motocicletas se trata de aquellos automóviles de dos ruedas cuyo motor tenga una cilindrada superior a 50 cm<sup>3</sup> y/o una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h. También se incluyen dentro de esta categoría a las motocicletas con sidecar, que se caracterizan por disponer de tres ruedas asimétricas respecto a su eje longitudinal y siempre que cumplan las mismas condiciones técnicas señaladas.

---

<sup>158</sup> DOUE L 60/52, de 2 de febrero de 2013.

El RGV incluye en el Anexo II.A a los vehículos de tres ruedas simétricas como categoría diferente de las motocicletas y que se caracterizan por tener una cilindrada superior a 50 cm<sup>3</sup> o una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h. A diferencia de lo que ocurre con los ciclomotores que, como hemos visto, pueden tener dos, tres o cuatro ruedas, las motocicletas solo incluyen dentro de esta categoría a las de tres ruedas cuando llevan un sidecar. Tampoco tienen estos vehículos la calificación de turismo, al reservarse esta categoría a los que tienen, al menos, cuatro ruedas. Por ello, siguiendo el mismo criterio utilizado por la DGT para el caso de las autocaravanas, quedarían fuera del ámbito de las presunciones establecidas en el artículo 95.Tres.2ª y la deducción del IVA soportado en su adquisición o como consecuencia de su utilización lo sería en función del grado efectivo de utilización de acuerdo con la regla 1ª del citado precepto. Sin perjuicio de que, como se dijo respecto de las autocaravanas, carece de sentido en la realidad dar un tratamiento distinto a un vehículo que en términos prácticos cumple la misma función que una motocicleta y queda fuera de esta categoría simplemente por la posición simétrica de las ruedas frente a la posición asimétrica en el caso del sidecar.

Otro de los vehículos que genera cierta controversia a la hora de determinar la posible aplicación del régimen de presunciones del 50 o del 100 por 100 son los denominados vehículos de movilidad personal (patinetes), categoría incorporada al Anexo II.A del RGV por el Real Decreto 970/2020<sup>159</sup>. Estos se definen como el “vehículo de una o más ruedas dotado de una única plaza y propulsado exclusivamente por motores eléctricos que pueden proporcionar al vehículo una velocidad máxima por diseño comprendida entre 6 y 25 km/h. Sólo pueden estar equipados con un asiento o sillín si están dotados de sistema de autoequilibrado”.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 22 bis del RGV para estos vehículos no se exige autorización administrativa para circular ni para conducirlos, aunque sí requieren un certificado de circulación que garantice que se cumplen los requisitos técnicos exigibles por la normativa nacional e internacional y su identificación. El RGV

---

<sup>159</sup> Real Decreto 970/2020, de 10 de noviembre, por el que se modifican el Reglamento General de Circulación, aprobado por Real Decreto 1428/2003, de 21 de noviembre y el Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, en materia de medidas urbanas de tráfico. BOE núm. 297, de 11 de noviembre de 2020.

deja fuera de esta categoría a los que tengan sillín, pero no sistema de autoequilibrado, los concebidos para competición, los específicos para personas con movilidad reducida, los que tengan una tensión de trabajo mayor a 100 VCC o 240 VAC, así como los incluidos dentro del ámbito del Reglamento (UE) nº 168/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de enero de 2013.

La DGT<sup>160</sup> se pronunció respecto de estos vehículos antes de su inclusión como categoría específica en el RGV, pero teniendo en cuenta el contenido de la Instrucción de la Dirección General de Tráfico de 3 de diciembre de 2019<sup>161</sup> que adelantaba la definición de los vehículos de movilidad personal y su marco jurídico en previsión de la modificación que se preveía en el RGV. En los términos definidos en el párrafo anterior se concluyó que, al no tener la consideración de ciclomotor o motocicleta, tratándose de un bien de inversión a efectos del Impuesto, la deducción de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportada en la adquisición del mismo podrá realizarse conforme a lo previsto en el artículo 95. Tres Regla 1ª de la Ley 37/1992”.

## V. VEHÍCULOS CON PRESUNCIÓN DE DEDUCCIÓN DEL 100 POR 100

La Ley relaciona en la Regla 2ª del apartado Tres una serie de vehículos que por sus características o destino se van a presumir afectados en el 100 por 100 a la actividad empresarial o profesional. Se trata de una lista cerrada<sup>162</sup> que, en definitiva, supone la aceptación de la deducción total del IVA soportado aun siendo consciente el legislador de que es posible la utilización privada<sup>163</sup>, en la idea de que dicha utilización lo es en

---

<sup>160</sup> DGT Consulta Vinculante V1690-20, de 29 de mayo de 2020.

<sup>161</sup> Dirección General de Tráfico, Instrucción 2019/S-149 TV-108, de 3 de diciembre de 2019. Aclaraciones técnicas y criterios para la formulación de denuncias de vehículos ligeros propulsados por motores eléctricos. [Fecha de consulta 06/03/2022. URL: file:///C:/Users/i30000uf/Downloads/Instruccion-VMP-y-otros-vehiculos-ligeros.pdf

<sup>162</sup> No obstante tratarse de una lista cerrada, una antigua consulta de la DGT trata la cuestión de los vehículos funerarios, que difícilmente podemos integrar dentro de los vehículos dedicados al transporte de mercancías o de viajeros y sus equipajes, aunque sea por razones puramente estéticas. Y si bien va referida a la Ley 30/1985, sus criterios pueden considerarse válidos a los efectos de entender que tales vehículos podrían también gozar de la presunción de afectación al 100 por 100 siempre que, como dice Tributos, se trate de “cuotas soportadas por adquisiciones de vehículos de turismo destinados a ser transformados de forma inmediata en vehículos industriales por el adquirente y utilizados en la realización de sus actividades empresariales consistentes en la prestación de servicios funerarios”. DGT, consulta no vinculante de 24 de junio de 1987 (Expte.510/87).

<sup>163</sup> La Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Andalucía se refiere al caso de un todo terreno que, teniendo desde el punto de vista teórico, la aptitud para desenvolverse en parajes rurales ... es susceptible de un uso estrictamente personal. STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26 de abril de 2018 (ECLI: ES:TSJAND:2018:7979).

forma accesorio o notoriamente irrelevante, por utilizar una terminología de la derogada Ley del Impuesto<sup>164</sup>. En estos casos la Administración no puede exigir al sujeto pasivo que se acredite la exclusiva afectación como señala la AN<sup>165</sup> porque lo que demanda el precepto es que se acredite su destino.

Esta posibilidad ya estaba implícita en la propuesta armonizadora realizada por la Comisión en 1998 que, al referir los principios que la informan, señalaba la especial atención que se prestaba a los sujetos pasivos “cuya actividad consista en la explotación de turismos o que dependan de dichos bienes para ejercer su actividad (por ejemplo, sujetos pasivos cuya actividad económica consista en la venta o alquiler de turismos, o que exploten taxis, conducción escuelas, etc.)”. En estos casos la admisión de la deducción plena quedaba supeditada a que “cualquier uso no comercial” fuese “insignificante”. Circunstancia que vinculaba a un uso de este tipo inferior al 10 por 100.

Tanto en la citada propuesta, como en las anteriores y en la de 2004 se incluía dentro de estos vehículos con derecho pleno a la deducción a los utilizados en el transporte, a la enseñanza de conductores, alquiler y uso agrícola, así como los que constituyesen medios de explotación del sujeto pasivo y los destinados a la venta en el ejercicio de su actividad.

Es importante resaltar que si algo caracteriza los casos en que la Ley establece la presunción del 100 por 100 es el hecho de que el vehículo es, en sí mismo, el elemento esencial e imprescindible para llevarla a cabo la actividad empresarial o profesional, frente a los casos de actividades en los que simplemente se requiere en mayor o menor medida su utilización, circunstancia esta a la que, en relación con la similar enumeración de casos de afectación plena que hace el artículo 22.4 de la Ley del IRPF, se refiere el TSJ de Galicia<sup>166</sup>

---

<sup>164</sup> Acaso exagera la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Andalucía en diversas Sentencias al señalar que, si la Ley establece esta presunción de afectación exclusiva, “es por la sencilla razón de que resulta difícil encontrar en la experiencia cotidiana ejemplos de su utilización con fines privados”. SSTSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 6 de junio de 2018 (ECLI: ES:TSJAND:2018:9653), de 11 de junio de 2018 (ECLI: ES:TSJAND:2018:9677) y de 7 de noviembre de 2018 (ECLI: ES:TSJAND:2018:14853).

<sup>165</sup> SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 14 de diciembre de 2011 (ECLI: ES:AN:2011:5534).

<sup>166</sup> STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22 de octubre de 2020 (ECLI: ES:TSJGAL:2020:6077).

A diferencia de lo que ocurre en otros países de la UE y de lo que recogían las diferentes propuestas de la Comisión para poner fin a la cláusula *stand still* no se incluyen en esta lista los vehículos adquiridos para su reventa, lo que responde claramente a su carácter de bienes del circulante y no del inmovilizado, por lo que respecto de ellos no cabe la aplicación de una normativa pensada para los bienes de inversión susceptibles de un uso mixto. Tampoco se hace referencia en el precepto a la adquisición de vehículos destinados al alquiler, en los que la condición o no de bien de inversión va a depender de la modalidad en la que las empresas de alquiler contraten su adquisición con los fabricantes o concesionarios, cuestión esta que se trata más adelante. En cualquier caso, cuando haya que calificarlos como de bienes de inversión y aun no siendo lo habitual cabría el uso mixto, quedando por ello fuera de la relación de vehículo con presunción de afectación plena.

#### 1. Vehículos mixtos utilizados en el transporte mercancías.

Este primer supuesto contiene la exigencia de un doble requisito para la aplicación de la presunción en el porcentaje máximo: el primero afecta a la naturaleza del vehículo (mixto) y el segundo se refiere al fin al que se destina (transporte de mercancías). El concepto de vehículo mixto adaptable también lo encontramos en el Anexo I de la LTCV, que lo define en su número 19 como “el automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de 9, incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos”. En la letra C del Anexo II del RGV se asigna el código alfanumérico B18 a los vehículos destinados al transporte de mercancías con una masa máxima autorizada igual o inferior a 3.500 kg y que está afectado significativamente a una actividad económica de acuerdo con la normativa tributaria<sup>167</sup>, pero no define lo que debe considerarse transporte de mercancías.

Sobre el alcance de este concepto existe una discrepancia entre el criterio fijado por la DGT y el que tienen algunos TEAR. Para Tributos lo es “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

---

<sup>167</sup> En caso de no afectarse a una actividad económica al vehículo mixto se le asigna el código B00.

transformación”<sup>168</sup>, por lo que entiende que no se puede aplicar la presunción del 100 por 100 a los vehículos mixtos dedicados al transporte de otro tipo de bienes como materiales o herramientas, aunque estos se empleen en la actividad empresarial<sup>169</sup>.

En contra de este criterio se han manifestado tanto el TEAR de Cataluña como el de Valencia<sup>170</sup> para quienes, no definiendo la LIVA lo que debe entenderse por vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías y remitiéndose a la LTCV, consideran que esta Ley “cuando alude al concepto de vehículos de mercancías atiende a un concepto amplio” ... “no restringido al concepto que se deriva del diccionario de la Real Academia Española de la Lengua que define las mercancías como: «Todo género vendible», «cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta»”. Para estos Tribunales “la finalidad del precepto ...no es otra que permitir una deducibilidad íntegra a aquellas actividades que, de forma lógica e incluso natural, requieren de la existencia de un vehículo para el transporte, sea del género vendible o sea del instrumental necesario para su desarrollo, sin supeditar dicha deducción a unos condicionantes que son exigibles a otras actividades en que la necesidad de un vehículo puede resultar más discutible.

A la vista de los argumentos en que se apoya Tributos y los citados Tribunales no es fácil concluir que solo una de las interpretaciones sea indiscutible. La primera cuestión debe ser determinar si la presunción va vinculada a una categoría de vehículo con unas características específicas –el mixto- o si afecta únicamente a los que dentro de esa categoría se utilizan para un fin concreto, cual es el transporte de mercancías. Si atendemos a la literalidad del precepto no se puede prescindir del fin al que debe estar destinado el vehículo y, en ausencia de una definición en la Ley del IVA de lo que por aquel debe entenderse, es lógico acudir a la que nos da el diccionario de la Real Academia de la Lengua, sin que pueda calificarse sin más tal definición como de “restringida”. En

---

<sup>168</sup> Consultas de la DGT V0862-06, de 08 de mayo de 2006 y V2243-19, de 20 de agosto de 2019. El mismo criterio se recoge por la Agencia Tributaria en INFORMA, Impuesto sobre el Valor Añadido, 107613 [Fecha de consulta 17/03/2022, URL: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>].

<sup>169</sup> La Consulta no vinculante 0160-01, de 30 de enero de 2001, se refiere al caso de un vehículo mixto utilizado para el transporte de andamios y demás materiales o utensilios por un empresario que realiza la actividad de albañilería y tributa en el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, determinando que, al no tratarse de mercancías, le va a ser de aplicación la regla 2ª del artículo 95. Tres de la LIVA, y no la de la presunción de deducción del 100 por 100. Lo mismo establece la citada Consulta Vinculante V0862-06 respecto del vehículo mixto utilizado por un empresario que ejerce la actividad de pintura, papel y decoración para llevar el traslado de materiales y herramientas.

<sup>170</sup> TEAR de Cataluña, Resolución 241/2008, de 19 de enero de 2012 y TEAR de Valencia, Resolución 46/18790/2015, de 26 de septiembre de 2018.

el campo del Derecho Mercantil<sup>171</sup> a las mercancías se le atribuyen las características de corporalidad, movilidad, aptitud para el tráfico, valor patrimonial propio y pertenencia actual al tráfico mercantil, lo que no difiere ni amplía el concepto dado por la RAE. Proclamar, por tanto, la existencia de un concepto “amplio” de mercancías que incluya al instrumental necesario para el desarrollo de una actividad económica no parece un criterio acertado.

En realidad, más que en ese hipotético concepto “amplio” de mercancía los TEAR parecen ampararse en la supuesta existencia de una categoría de vehículo vinculada al cumplimiento de unas condiciones estructurales determinadas que lo habilitarían, entre otros fines, para el transporte de mercancías, pero susceptible también de otros usos empresariales o profesionales. Lo que se refuerza por la exigencia contenida en el artículo 12.4.2 del RGV de que los que estén “autorizados a transportar simultáneamente personas y carga deben estar provistos de una protección adecuada a la carga que transporten”. Resulta especialmente relevante el empleo en este precepto del término “carga” y no “mercancías”. Desde este punto de vista cualquier vehículo destinado al transporte de mercancías al que se asigne el código alfanumérico B18 antes referido, por estar afectado significativamente a una actividad económica, estaría dentro de la presunción del 100 por 100. Para ello habría que prescindir de la literalidad del precepto, pero la realidad es que la Ley del IVA condiciona la presunción a que se utilice en el transporte de mercancías y desde el punto de vista gramatical la preposición “en” tiene, entre otras, la función de indicar una ocupación.

También se amparan los TEAR en que, más allá de la discusión sobre el alcance del concepto de transporte de mercancías, la finalidad del precepto es la de permitir la deducibilidad al 100 por 100 “a aquellas actividades que, de forma lógica y natural requieren de la existencia de un vehículo para el transporte, sea del género vendible o sea del instrumental”. Criterio también discutible por existir una gran diferencia entre el ejercicio de una actividad para la que puede requerirse la utilización de un vehículo y el ejercicio de una actividad en la que el vehículo es, en sí mismo, el medio para llevarla cabo, que es, como se ha dicho, lo que ocurre en todos y cada uno de los casos contenidos en el precepto que ampara la deducción en el porcentaje máximo. En la actividad de

---

<sup>171</sup> DEL ARCO TORRES, M.A. (coordinador) y otros, *Diccionario Básico Jurídico*, Comares. Granada, 1989, pág.242.

transporte de mercancías por carretera en el sentido de género vendible el vehículo es el instrumento a través del cual se desarrolla la actividad, mientras que en otro tipo de actividades el vehículo puede ser necesario, pero no imprescindible en todo caso. Esa necesidad lógica y natural fundamentarán, sin duda, la afectación del vehículo, pero no su utilización al 100 por 100. En tal caso se estaría abriendo la puerta a que esta presunción de afectación máxima operase en todas aquellas actividades en las que es necesario utilizar cualquier tipo de instrumental susceptible de ser cargado en un vehículo.

Las distintas propuestas realizadas por la Comisión en orden a armonizar las limitaciones del derecho a la deducción ya diferenciaban entre vehículos estrictamente necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial (la de 1998) o constituyesen medios de explotación del sujeto pasivo (la de 2004) y aquellos otros que estuviesen destinados al transporte de mercancías.

También encontramos una referencia válida en el artículo 57 de la LIVA dedicado a las exenciones en las importaciones de carburantes y lubricantes, cuando, de acuerdo con lo establecido en el artículo 84.2.a) y b) de la Directiva 2009/132/CE<sup>172</sup>, distingue entre “vehículo automóvil de turismo” y “vehículo automóvil industrial”. A este último lo define como “todo vehículo a motor capaz de circular por carretera que, por sus características y equipamiento, resulte apto y esté destinado al transporte, con o sin remuneración, de personas ... o de mercancías, así como para otros usos industriales distintos del transporte”. Lo que pone de manifiesto que sí puede haber un vehículo con características similares, pero con destinos empresariales o profesionales diferentes a los que aplicar distintas presunciones de afectación.

2. Vehículos utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

La plena deducibilidad de los vehículos destinados a la prestación de estos servicios estuvo admitida desde la originaria Ley del IVA, si bien en el texto actualmente vigente hubo un cambio respecto de lo que señalaban las redacciones anteriores al no incluirse la referencia a la exclusión, en todo caso, de la deducción de las cuotas soportadas por la

---

<sup>172</sup> Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143 letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de algunas importaciones definitivas de bienes. DOUE núm. 292, de 10 de noviembre de 2009.

utilización de dichos vehículos. Dicho supuesto pasó a regularse en el artículo 96.Uno.6º dentro de las exclusiones del derecho a la deducción pero permitiéndose no obstante aquella cuando tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades<sup>173</sup>.

El transporte de viajeros se define en el artículo 63 de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres<sup>174</sup> como “el dedicado a realizar los desplazamientos de las personas y sus equipajes en vehículos construidos y acondicionados para tal fin”, concretando el artículo 2 del Reglamento Nacional de los Servicios Urbanos e Interurbanos de Transportes en Automóviles Ligeros<sup>175</sup> que estos servicios se pueden establecer bajo las modalidades de “Auto-taxis”, que disponen de contador taxímetro, “Auto-turismos”, sin contador taxímetro, y “Especiales o de abono”, dedicados estos últimos a prestar servicios diferentes a los de las clases anteriores (por su mayor potencia, capacidad, lujo, dedicación, finalidad, etc). Por otro lado tenemos el caso de los vehículos con conductor que son objeto de arrendamiento (VTC) y que se encuentran regulados en el artículo 91 de la citada LOTT<sup>176</sup>.

Teniendo en cuenta que en cualesquiera de las tres primeras modalidades citadas se exige disponer de licencia local para prestar el servicio, que el vehículo debe figurar como propiedad del titular de la misma en el Registro de la Dirección General de Tráfico y que en el caso de los vehículos con conductor objeto de arrendamiento también es necesaria la licencia concedida por una Administración pública, no existe problema alguno para determinar cuándo nos encontramos ante esta modalidad de vehículos. A ello se añade como prueba de su uso al fin previsto en la Ley la necesidad de que las placas de matrícula trasera de los vehículos destinados al servicio de taxi y de alquiler con conductor de hasta nueve plazas tengan el fondo retrorreflectante de color azul y los caracteres pintados en color blanco mate<sup>177</sup>. Además, en la letra C del Anexo II del RGV, dentro del apartado D

---

<sup>173</sup> La DGT se refiere a la deducción del IVA por la utilización de los taxis por el personal de una Sociedad en la Consulta 0765-98, de 06 de mayo de 1998

<sup>174</sup> Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres (en adelante LOTT). BOE núm. 182, de 31 de julio de 1987.

<sup>175</sup> Real Decreto 763/1979, de 16 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento Nacional de los Servicios Urbanos e Interurbanos de Transportes en Automóviles Ligeros. BOE núm. 89, de 13 de abril de 1979.

<sup>176</sup> Redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/2018, de 28 de septiembre. BOE núm. 236, de 29 de septiembre de 2018,

<sup>177</sup> Esta exigencia es consecuencia de la modificación de los Anexos al Reglamento General de Vehículos realizada por la antes citada Orden PCI/810/2018, de 27 de julio, en concreto del Anexo XVIII, y deriva de

en el que se relacionan los vehículos en función del servicio del que se destinan y que se anota en el permiso de circulación, se asigna el código alfanumérico B04 a los taxis y el B02 a los de alquiler con conductor.

Hay otra circunstancia que caracteriza a estos vehículos como es que, precisamente por pertenecer a las categorías vistas, van a estar exentos de tributación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de acuerdo con lo establecido en el artículo 66.1.a) de la Ley de Impuestos Especiales<sup>178</sup>, si bien se requiere el previo reconocimiento de la misma por parte de la Administración tributaria.

3. Vehículos utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

Tampoco existen problemas para saber cuando un vehículo de turismo se encuentra dedicado a la enseñanza de conductores, en la medida en que la normativa aplicable determina que deben cumplir una serie de requisitos que se concretan en el artículo 16 del Reglamento regulador de las escuelas particulares de conductores<sup>179</sup>. Estos van desde su constancia en el Registro de Centros de Formación de conductores hasta la inscripción de manera visible en su parte superior de un cartel en el que figure la denominación completa de la Escuela a la que está adscrito, así como el logotipo correspondiente. También se permite que estos vehículos figuren dados de alta en más de una Escuela de la misma titularidad o estar adscritos a una agrupación o sociedad formada por los titulares de las Escuelas agrupadas o asociadas.

Al igual que sucede con los vehículos destinados al transporte de viajeros a los destinados a la enseñanza de conductores la letra C del Anexo II del RGV les atribuye un código específico –el B03- que se anota en el permiso de circulación. Además, el citado artículo 66 de la LIIEE también los declara exentos en la letra b) de número 1 previo reconocimiento de la misma por la Administración.

---

una Proposición no de Ley de la Comisión sobre Seguridad Vial y Movilidad Sostenible del Congreso de los Diputados en su sesión de 29 de noviembre de 2016, y cuyo objetivo principal es evitar que este tipo de transporte se realice por entidades no autorizadas y se facilite su identificación a los potenciales clientes.

<sup>178</sup> Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante LIIEE). BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

<sup>179</sup> Real Decreto 1295/2003, de 17 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento regulador de las escuelas particulares de conductores. BOE núm. 258, de 28 de octubre de 2003.

4. Vehículos utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.

En este apartado podemos distinguir dos grupos diferentes de vehículos en función del destino dado a los mismos: por un lado, los de pruebas y ensayos y, por otro, los de demostración y para la promoción de ventas. En ambos casos se vinculan por la Ley a que sean utilizados por los fabricantes.

La Instrucción 10/TV-66 de la Dirección General de Tráfico<sup>180</sup> considera vehículo de pruebas o ensayos a todo vehículo automotriz o remolcado, generalmente equipados con sistemas inteligentes aplicados al tráfico para el estudio y motorización de parámetros tanto del propio vehículo como de los conductores y como de la vía por la que circula<sup>181</sup>. Como sucede en el caso de otros vehículos analizados en los apartados anteriores a los que se refiere el RGV la acreditación de la condición de vehículo de pruebas o ensayos no plantea problema, desde el momento en que el artículo 47 del citado Reglamento les exige llevar, además de las placas de matrícula y permisos generales, dos placas con las letras F.V.

No ocurre lo mismo con los vehículos dedicados a demostraciones o promoción de ventas que no tienen unas exigencias normativas específicas. En cualquier caso, y como ya se ha indicado antes, la presunción de deducción del 100 por 100 se vincula por la Ley exclusivamente a los fabricantes, por lo que no afectaría a los vehículos automóviles que los concesionarios dedican “a demostración, prueba o cortesía, y que son matriculados con el fin de que puedan circular y los clientes comprueben las características de los

---

<sup>180</sup> Dirección General de Tráfico, Instrucción 10/TV-66, de 26 de abril de 2009, Tramitación, gestión y traza de pruebas o ensayos de investigación realizados en los vehículos y/o en la vía por fabricantes, carroceros y laboratorios oficiales [Fecha de consulta 06/03/2022. URL: <https://carris.files.wordpress.com/2010/05/tv-66-tramitacion-prueba-investigacion.pdf>].

<sup>181</sup> La Instrucción citada y la 15/V-113, de 13 de noviembre de 2015, Autorización de pruebas o ensayos de investigación realizados con vehículos de conducción automatizada en vías abiertas al tráfico en general [Fecha de consulta 06/03/2022. URL: <https://www.dgt.es/muevete-con-seguridad/conoce-las-normas-de-trafico/todas-las-normas/index.html?reloaded&page=9>], establecen el alcance de las autorizaciones temporales, los procedimientos para la tramitación y concesión de las mismas y las medidas para el adecuado seguimiento por parte de la Dirección General de Tráfico, de las pruebas o ensayos de investigación extraordinarios realizados por fabricantes, carroceros y laboratorios oficiales, en desarrollo de la previsión contenida en el artículo 47 del Reglamento General de Vehículo, Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. BOE núm. 22 de 26 de enero de 1999.

mismos” y que “una vez cumplida esta finalidad inicial, son vendidos después de un período muy corto de tiempo” en palabras del Tribunal Supremo<sup>182</sup>.

La DGT<sup>183</sup> se refería a ellos en consultas de los años 1986 y 1987 en relación con la antigua Ley del IVA, dejando claro que los concesionarios que adquirirían vehículos para destinarlos a la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o promoción de ventas no tenían derecho a la deducción del IVA soportado por no poder extenderse a estos el derecho establecido a favor de los fabricantes. De lo que puede deducirse que los estaba identificando con bienes del inmovilizado y no con existencias y que, por tanto, aplicando la normativa actual seguirán el régimen de presunción de afectación del 50 por 100 previsto con carácter general para los vehículos de turismo afectos a las actividades empresariales o profesionales.

Sin embargo, a la vista de la referida Sentencia del Supremo, no puede concluirse sin más esta condición. Como se indica en la misma puede haber bienes que, “reuniendo materialmente, en principio, las características del inmovilizado material –incorporación al patrimonio y utilización para la obtención de rendimientos-, sin embargo, quedan excluidos de esta categoría cuando la adquisición se realiza con una concreta finalidad: su incorporación a los bienes producidos o a la venta”. Por ello considera que la calificación como existencias o inmovilizado depende en gran medida de la intención con la que lo adquiera el sujeto pasivo, “resultando difícil, cuando no imposible, dar una doctrina general aplicable”. Por ello, si el destino final del vehículo es la venta, el hecho de que se dedique inicialmente a demostración o prueba, no le excluye de la consideración de existencias, por tratarse aquel de “un destino accesorio y temporal”. Teniendo esta naturaleza no resultarían aplicables las reglas del artículo 95.Tres de la LIVA, siendo plenamente deducible el IVA únicamente en la medida en que se afecté directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional.

---

<sup>182</sup> STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, para unificación de doctrina de 14 de abril de 2010 (ECLI: ES:TS:2010:1923). En el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 357/2005. Esta Sentencia no se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, sino al tratamiento que debe darse contablemente a estos vehículos, concluyendo que se trata de existencias puesto que, aunque su destino inicial sea la demostración o prueba, su destino final es la venta, aunque sea a un precio inferior.

<sup>183</sup> DGT, Resolución de 07 de noviembre de 1986 (BOE núm. 284, de 27 de noviembre de 1986) y consulta no vinculante de 15 de junio de 1987, expte. 446/87.

5. Vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

En este caso no hablamos de una categoría o modalidad específica de vehículo<sup>184</sup>, puesto que la presunción se vincula exclusivamente a una cualidad o condición de la persona que lo utiliza, como es la de ser un representante o agente comercial. Lógicamente siempre y cuando dicho vehículo sea utilizado en su actividad profesional. Lo que implica que, como apunta CALVO VÉRGEZ<sup>185</sup>, el sujeto pasivo pueda ser requerido para “demostrar, tanto que los usuarios de dichos vehículos realizan efectivamente las tareas comerciales a las que alude el legislador ..., como el dato de que el vehículo resulte empleado habitualmente en desplazamientos profesionales”<sup>186</sup>.

Concretando el concepto de representante o agente comercial el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>187</sup>, recoge en su Sección Segunda la agrupación 51 y el grupo 511 referidas a los “Agentes Comerciales”, en tanto que asigna el epígrafe 599 a otros profesionales relacionados con el comercio y la hostelería. Los primeros se corresponden con los agentes comerciales colegiados mientras que los segundos son los mediadores mercantiles no colegiados o comisionistas. En ambos casos se trata de intermediarios que se limitan a ofrecer al comercio o a los particulares por medio de catálogos, muestrarios o anuncios, los artículos o efectos de las casas representadas. Finalmente tenemos a los intermediarios del comercio que, a diferencia de los anteriores, puede realizar, además de las funciones indicadas, las de almacenar mercancía, exponerla en establecimiento abierto al público, entregarla o cobrar su

---

<sup>184</sup> Puede tratarse de cualquier vehículo, refiriéndose la DGT en relación al IRPF al caso concreto de una motocicleta utilizada por un agente comercial, que “*se entenderá afectada a la actividad económica ... cuando se utilice exclusivamente en la misma, sin perjuicio de la utilización para necesidades privadas cuando la misma se accesorie y notoriamente irrelevante*”. Consulta Vinculante V1229-15, de 23 de abril de 2015.

<sup>185</sup> CALVO VÉRGEZ, J., “La discutida compatibilidad del art.95.Tres de la LIVA con la Jurisprudencia comunitaria: algunas consideraciones”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 21, 2019, pp.113-152 (en esp. pp.121-122).

<sup>186</sup> La Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Galicia señala al respecto que, acreditándose “la necesidad de los desplazamientos y siendo indiscutida la contratación de cuatro trabajadores como agentes comerciales y el desarrollo de las funciones que les son propias para la entidad, no basta para inaplicar la presunción del 100% con limitarse a negar la suficiencia probatoria de los elementos aportados por la interesada para acreditar el uso de los vehículos por dicho personal. Si resultan indiscutidos los desplazamientos por ellos realizados ... ha de entenderse que este fue el medio utilizado por los agentes comerciales”. STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 6 de julio de 2022 (ECLI:ES:TSJGAL:2022:4793).

<sup>187</sup> BOE núm. 234, de 29 de septiembre de 1990.

importe. Solo con realizar cualesquiera de las cuatro actividades descritas o si no se es persona física el sujeto debe clasificarse en el grupo 631 de la Sección 1ª).

La Agencia Tributaria<sup>188</sup> se refiere a los tres casos tomando como base las consultas de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales<sup>189</sup>. Habrá que entender que a los efectos de la presunción del 100 por 100 del artículo 95.tres.2.e) el tercer grupo queda excluido<sup>190</sup>, mientras que respecto de los dos primeros el hecho de estar o no colegiado en nada afecta a la aplicación del citado precepto, como así lo ha determinado la DGT<sup>191</sup>, puesto que “la normativa del Impuesto no ha establecido la necesidad de que la condición de representante o agente comercial precise de la colegiación de dichas personas como requisito necesario para que la referida presunción resulte aplicable” y “ello es así en aplicación del principio de neutralidad fiscal”. Para dicha Dirección General “la no colegiación de los agentes o representantes comerciales no puede ser óbice a la procedencia de la presunción de afectación del 100 por cien... pero sí lo será, no obstante, que dichas personas no lleven a cabo las labores propias de los agentes o representantes comerciales”.

Por otro lado hay que distinguir entre agentes comerciales independientes y agentes comerciales dependientes vinculados por una relación laboral de carácter especial, siendo aplicable lo dispuesto en el artículo 95.tres.2.e) sobre la presunción del 100 por 100 a ambas modalidades de agente<sup>192</sup>. Al agente comercial independiente se refieren la Directiva 86/653, de 18 de diciembre de 1986 y la Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia<sup>193</sup>, no incluyendo el artículo 2º en su regulación específica a “los representantes y viajantes de comercio dependientes ni, en general, las personas que se

---

<sup>188</sup> INFORMA Impuesto sobre Actividades Económicas, 109502 y 109503 [Fecha de consulta 17/03/2022, URL: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>].

<sup>189</sup> Consultas de la DGCHT 562 y 2095

<sup>190</sup> En la Consulta no vinculante de la DGT de 12 de mayo de 1987, Expte. 313/87, ya se hacía mención expresa de la exclusión de las personas jurídicas de la condición de agente comercial.

<sup>191</sup> Consulta vinculante V1497-14, de 9 de junio de 2014. Las Consultas de la DGT 0862-98, de 22 de mayo de 1998 y 1173-00, de 23 de mayo de 2000, ya lo establecía de forma indubitada para los agentes comerciales dados de alta en el epígrafe 511 de las tarifas del IAE. En cuanto a los dados de alta el epígrafe 599, la contestación contenida en la Consulta de la DGT 2369-99, de 17 de diciembre de 1999, es tan poco precisa, que no permite una conclusión clara en este punto, al menos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y no tanto en relación con el IRPF, donde la respuesta es clara.

<sup>192</sup> INFORMA, Impuesto sobre el Valor Añadido 107591 [Fecha de consulta 17/03/2022, URL: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>]. Originariamente, la Dirección General de Tributos excluía a los agentes comerciales dependientes (Resolución de 24 de marzo de 1986).

<sup>193</sup> BOE núm. 129, de 29 de mayo de 1992.

encuentren vinculadas por una relación laboral, sea común o especial, con el empresario por cuya cuenta actúan”. Se establece, además, una presunción de dependencia en el sentido de que la tendrá “quien se dedique a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, no pueda organizar su actividad profesional ni el tiempo dedicado a la misma conforme a sus propios criterios”.

Si atendemos al alcance que el TEAC<sup>194</sup> da al precepto de la LIVA que estamos analizando debemos entender incluido en él a cualesquiera de los citados sean independientes o dependientes, incluso vinculados por una relación laboral, sea común o especial, puesto que determina en relación a los vehículos cedidos por una empresa al personal comercial la presunción de afectación del 100 por 100. El Tribunal Supremo<sup>195</sup> por su parte viene a decir sobre este punto que el texto incorporado a la letra e) “no exige que los representantes o agentes comerciales a que se refiere actúen necesariamente como personal autónomo ..., 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; y (que) 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”<sup>196</sup>. La misma consideración tienen los automóviles de turismo utilizados por los visitantes médicos

---

194 Resolución del TEAC00/05662/2011, de 17 de junio de 2014. En la 3580/2005, de 13 septiembre 2006 ya se refería a esta cuestión, en concreto al caso de los vehículos puestos a disposición por una empresa a sus visitantes médicos para el desempeño de su actividad profesional, determinando la prevalencia de la presunción de afectación plena de dichos vehículos a la actividad.

<sup>195</sup> STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 19 de julio de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:2986).

<sup>196</sup> La antes referida Sentencia del TSJ de Galicia, de 6 de julio de 2022, incluye entre los sujetos que por su actividad dan derecho a la citada deducción plena al delegado comercial de la empresa. STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 6 de julio de 2022 (ECLI:ES:TSJGAL:2022:4793).

que, como apunta TOVILLAS MORÁN<sup>197</sup>, tanto el TEAC<sup>198</sup> como la AN<sup>199</sup> los incluyen dentro de los que gozan de la deducción plena.

La DGT se ha pronunciado sobre la inclusión dentro de este apartado de vehículos utilizados en actividades que pueden tener cierta similitud con la de los representantes o agentes comerciales, como es el caso de los agentes libres de publicidad, representantes técnicos del espectáculo y agentes de seguros<sup>200</sup>, negando la presunción de deducibilidad al 100 por 100. MALVÁREZ PASCUAL<sup>201</sup> es crítico con esta interpretación que califica de “estricta”, entendiendo que el fundamento de la deducción es idéntico y que “se trata de actividades que exigen una importante labor comercial”. Pero parece olvidar al respecto que lo que establece la Ley es una lista cerrada de casos perfectamente definidos en ella. De hecho, respecto de los representantes técnicos de espectáculo se ha pronunciado el TSJ de Galicia<sup>202</sup>, señalando que están acogidos “al epígrafe 851 a efectos de sus declaraciones tributarias –junto al 852, sobre apoderados y representantes taurinos– concepto diferente al de representante o agente comercial, cuyo epígrafe habitual es el 511” y que por ello no están amparados por la exención.

Es interesante en este punto hacer mención a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ del País Vasco<sup>203</sup> que, aunque referida el IRPF y a la norma foral, trata del caso de un agente de seguros que invoca la deducibilidad plena del vehículo en base al principio de igualdad establecido en la Constitución, al entender que no hay diferencias con los agentes comerciales. La Sala se refiere para resolver la cuestión a la doctrina del

---

<sup>197</sup> TOVILLAS MORÁN, J. M., “Deducción de las cuotas de IVA soportados por la adquisición de vehículos de turismo”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 90, 2010, pp.101-116 (en esp. p.107).

<sup>198</sup> En la Resolución 00/3580/2005, de 13 de septiembre de 2006 dice en concreto el TEAC que “Los visitadores médicos son profesionales del ámbito de la Sanidad, también denominados Informadores Técnicos Sanitarios, y constituyen en ocasiones el principal medio de información y enlace entre la investigación científica y farmacológica y la aplicación práctica en el ejercicio profesional de la Medicina, la Farmacia, la Veterinaria o cualquier otro ámbito relacionado con la Sanidad Pública. El carácter de representantes o agentes comerciales deriva de su actuación como eslabón entre la industria farmacéutica que investiga, desarrolla y comercializa los avances terapéuticos y el profesional que los aplica en beneficio de la sociedad en general.”

<sup>199</sup> SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 25 de abril de 2008 (ECLI: ES:AN:2008:1433).

<sup>200</sup> Consultas no vinculantes de 5 de mayo de 1987, expte. 902/87, y de 14 de septiembre de 1987, expte. 591/87, y consulta vinculante V0711-10, de 13 de abril de 2010.

<sup>201</sup> MALVÁREZ PASCUAL, L.A., “Las consecuencias tributarias de la afectación de un vehículo a la actividad económica”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5, 2018, p.4 de 27 (ed. telemática).

<sup>202</sup> SSTSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 27 de enero de 2020 (ECLI: ES:TSJGAL:2020:55) y de 15 de octubre de 2020 (ECLI: ES:TSJGAL:2020:6088).

<sup>203</sup> STSJ País Vasco, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 9 de septiembre de 2015 (ECLI: ES:TSJPV:2015:2874).

Tribunal Supremo (Sentencias de 29 de mayo de 2014, 18 de marzo de 2015 y 8 de junio de 2015) en las que se recuerda que para el Tribunal Constitucional (Sentencia 60/2015, de 18 de marzo) lo que prohíbe el principio de igualdad es la creación de situaciones desiguales, artificiosas o injustificadas, que no se apoyen en criterios objetivos y razonables, admitiéndose los tratamientos diferenciados para situaciones distintas, por existir una justificación objetiva y razonable, siempre y cuando las consecuencias jurídicas sean proporcionadas, evitando resultados gravosos o desmedidos.

La Sentencia determina que en el ámbito tributario para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley es preciso, en primer lugar, concretar que las situaciones que se pretenden comparar son iguales; en segundo término, una vez concretado que las situaciones son comparables, resulta precisa la existencia de una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales; y, en tercer lugar, que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos. En el caso de los agentes comerciales y agentes de seguros cada actividad tiene un régimen jurídico distinto regulado en normativas diferentes. Además, la Directiva 86/6534/CEE del Consejo, relativa a la coordinación de los derechos de los Estados miembros en lo referente a agentes comerciales independientes, tiene un ámbito concreto referido a la intermediación en "mercancías" no a la prestación de servicios, excepto que el derecho interno los equipare, lo que no sucede en nuestro ordenamiento jurídico, por lo que no se puede hablar de situaciones iguales.

Respecto de esta delimitación de lo que no incluye el precepto el TSJ de Madrid<sup>204</sup> trata el caso a efectos del IRPF de la deducción del gasto por *renting* por parte de un procurador que en defensa de ese derecho entiende que, siendo su principal misión la representación técnica de quienes sean parte en cualquier clase de procedimiento, se trata de un representante procesal y el vehículo estaría afecto por mandato legal a su profesión, siendo deducible el cien por cien del gasto de acuerdo con lo establecido en el artículo 22.4.d) del Reglamento del Impuesto. Tratándose de un precepto de idéntica redacción al

---

<sup>204</sup> STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 17 de junio de 2020 (ECLI: ES:TSJM:2020:5559).

que estamos analizando resulta procedente recoger lo concluido en la Sentencia en el sentido de que “la norma alude a los representantes o agentes de comercio (el subrayado es nuestro), de manera que el empleo de la conjunción disyuntiva "o" implica que el precepto reglamentario utiliza dos términos para referirse a la misma actividad económica, y no a dos distintas, en cuyo caso hubiera utilizado la conjunción copulativa "y".”

Aunque más adelante se hablará de los vehículos utilizados en arrendamiento o cesión de uso más detenidamente y como ya se indicó en un apartado anterior, tras la entrada en vigor de la Ley 37/1992 -incluso con su primitiva redacción- se acabó con la imposibilidad de que los agentes comerciales dedujesen el IVA soportado correspondientes a las cuotas de arrendamiento del vehículo utilizado en su actividad, al exigir la primera LIVA que se tratase de “vehículos adquiridos”. A partir del año 1993 bastaba con que se tratase de vehículos utilizados, por lo que es perfectamente factible que el vehículo utilizado por el agente comercial esté a su disposición en virtud de un contrato de arrendamiento y sin que se vean mermadas sus posibilidades de deducción del 100 por 100, como lo constata la DGT en distintas resoluciones<sup>205</sup>. Siempre en la medida en que el vehículo se encuentre afecto a los desplazamientos profesionales. Estos desplazamientos profesionales son, en palabras de la DGT<sup>206</sup>, “los realizados en el ejercicio de su actividad, tenga esta el carácter de actividad empresarial o profesional” y siendo esta exigencia aplicable cualquiera que sea el título por el que disponga del vehículo.

Como ya se indicó al hablar de las distintas categorías de vehículos a las que resulta aplicable la regla segunda de artículo 95 Tres las autocaravanas quedan excluidas por tratarse de vehículos distintos de los turismos y los vehículos mixtos, por lo que en el caso de su utilización por un agente comercial no se va a ver amparada por la presunción de afectación del 100 por 100. Ello no significa que el IVA soportado en su adquisición o en los bienes y servicios vinculados a su utilización no sea deducible, pero sólo podrá serlo aplicando lo establecido en la regla 1ª del citado artículo, es decir, “en la medida en

---

<sup>205</sup> Consultas de la DGT 1113-97, 2 de junio de 1997 y 2166-97, 21 de octubre de 1997.

<sup>206</sup> Consulta Vinculante de la DGT V0921-05, de 20 de mayo de 2005.

que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional”<sup>207</sup>.

#### 6. Vehículos utilizados en servicios de vigilancia.

Los servicios y actividades de seguridad privada se relacionan en el artículo 1 del Reglamento de Seguridad Privada<sup>208</sup> e incluyen, por un lado, la vigilancia y protección de bienes, establecimientos, espectáculos, certámenes o convenciones y personas y, por otro, el depósito, custodia, recuento y clasificación de monedas y billetes, títulos-valores y demás objetos que, por su valor económico y expectativas que generen o por su peligrosidad, puedan requerir protección especial. Únicamente para este segundo grupo de actividades prevé el Reglamento la existencia de unos vehículos con características específicas, que serán determinadas por el Ministerio del Interior, sin que puedan disponer de lanza destellos o sistemas acústicos destinados a obtener preferencia de paso a efectos de circulación vial. Sus características técnicas, así como las de los destinados al transporte de explosivos y cartuchería metálica, se concretan en la Orden INT/314/2011, de 1 de febrero<sup>209</sup>.

Fuera de esos casos específicamente señalados en la normativa indicada, para el resto de vehículos utilizados por las empresas de seguridad privada y para los que no se concretan unas especiales características, lo que sí habrá que tener en cuenta a la hora de aplicar la deducción del 100 por 100 es que, como señala El TSJ de Galicia<sup>210</sup>, la afectación lo sea exclusivamente al servicio de vigilancia, sin que puedan ser utilizados por personal de control, jefatura o directivos de la empresa. Porque según se desprende de lo establecido en el artículo 1, en relación con el 5 de la Ley 23/1992, de 30 de julio, de Seguridad Privada, en esta actividad empresarial hay una parte “de servicio de vigilancia y otra, superpuesta a ella, de control de quienes realizan efectivamente dicha actividad, incluso de control de la actividad de la empresa que presta los servicios de vigilancia”, correspondiendo al interesado acreditar la exclusiva afectación a la parte de

---

<sup>207</sup> Ver en este sentido la Consulta de la DGT V1997-20, de 18 de junio de 2020, referida al caso de un agente comercial que utiliza una caravana para su actividad comercial consistente en viajar ofreciendo productos en diferentes puntos de España.

<sup>208</sup> Real Decreto 2364/1994, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Seguridad Privada, BOE núm. 8, de 10 de enero de 1995.

<sup>209</sup> BOE núm. 42, de 18 de febrero de 2011.

<sup>210</sup> STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 19 de noviembre de 2008 (ECLI: ES:TSJGAL:2008:6662).

actividad reseñada. Habla así de “la paradoja que en otro caso se daría para el supuesto de que los vehículos afectos a servicios de vigilancia con el alcance antes expuesto -y respecto de los que se reconoció la deducción del cien por cien- fueran también utilizados en actividades privadas y, sin embargo, se beneficiaran de la deducción de referencia.”

## VI. SITUACIONES ESPECIALES

### 1. Vehículos utilizados en arrendamiento o cesión de uso

La Norma 8ª del Plan General de Contabilidad<sup>211</sup> se refiere a los arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar definiéndolos como cualquier acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un tiempo determinado, distinguiendo dos modalidades: el arrendamiento financiero y el arrendamiento operativo. En el primero de ellos, de las condiciones económicas del acuerdo, debe deducirse que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato. El segundo se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado a cambio de uno o varios pagos o cuotas, cuando no se trate de un arrendamiento financiero. En esta modalidad, por tanto, no se necesita incluir la posibilidad de opción de compra ni es preciso que intervenga una entidad financiera y el titular del vehículo no asume directamente los derechos y obligaciones derivados de la propiedad del vehículo alquilado: pago del seguro<sup>212</sup>, impuestos, revisiones y reparaciones.

A los efectos de la referencia establecida en el artículo 95.Tres a los arrendamientos de vehículos ambas modalidades deben considerarse incluidos a pesar de que, como

---

<sup>211</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. BOE núm. 278, de 20 de noviembre de 2007.

<sup>212</sup> Sobre la cuestión de si el contrato de seguro en las operaciones de *renting* debe considerarse para el prestador del servicio una actividad independiente o accesorio, se ha pronunciado el TEAC aludiendo a la jurisprudencia del TJUE contenida en las Sentencias de 25 de febrero de 1999 (Sala Sexta), asunto C-349/96 (ECLI:EU:C:1999:93) y de 17 de enero de 2013 (Sala Sexta), asunto C-224/11, (ECLI:EU:C:2013:15). El Tribunal europeo señala que hay que distinguir el caso en el que hay prestaciones múltiples y el caso que hay una operación principal con otras accesorias, encontrándonos en el primer caso cuando las operaciones se perciben como sustantivas por los clientes, que perciben algo adicional que es útil por sí mismo y valoran como tal. Los seguros de responsabilidad civil, daños propios y autoseguro estarán encuadrados dentro de lo que son las prestaciones múltiples y, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 Uno 16º LIVA se tratará de prestaciones de servicios exentas. TEAC, Resolución 00/00449/2019, de 21 de junio de 2021

indica SÁNCHEZ GALLARDO<sup>213</sup>, ello supone una cierta contradicción, puesto que para el arrendatario “este nunca puede tener la condición de bien de inversión”, a pesar de que el precepto se refiere exclusivamente a este tipo de bienes. No obstante, también considera que el tratamiento adquiere coherencia si entendemos que su “función en la empresa es análoga a la que cumpliría un vehículo adquirido en plena propiedad”. Por ello el mismo autor deja claro que en ningún caso las reglas de deducción parcial previstas en el citado artículo van a ser aplicables en el supuesto de “que el vehículo se arriende circunstancialmente, es decir, mediante un contrato de corta duración”<sup>214</sup>.

El TJUE<sup>215</sup> ha determinado que el arrendamiento de un automóvil en virtud de un contrato de arrendamiento financiero puede equipararse a una operación consistente en la adquisición de un bien de inversión destinado, en parte, a un uso privado y, en parte, a un uso profesional. El Tribunal se remite a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17<sup>216</sup>, relativa a los contratos de arrendamiento que, como hace nuestro Plan General de Contabilidad, distingue entre el contrato de arrendamiento operativo y el de arrendamiento financiero, “caracterizándose este último porque se transmiten al arrendatario la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal”. Además, señala el Tribunal que “el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de él como si fuera la propietaria del bien”. Por ello, “en el supuesto en el que el contrato de arrendamiento financiero relativo a un automóvil prevea, bien la transmisión de la propiedad de dicho vehículo al arrendatario al término de dicho contrato, bien que el arrendatario disponga de los atributos esenciales de la propiedad de dicho vehículo, en particular que se le transmita la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal de éste y que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien, la operación debe equipararse a la adquisición de un bien de inversión”<sup>217</sup>.

---

<sup>213</sup> SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., *IVA para expertos* 2012, Francis Lefebvre, Madrid 2011, p.1.167.

<sup>214</sup> SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., “El IVA y el automóvil, la limitación en el derecho a la deducción en relación con automóviles, alcance, naturaleza y consecuencias”, *Revista Carta Tributaria, Monografías*, 1ª quincena de enero, Valencia, 2003, p.9.

<sup>215</sup> STJUE (Sala Segunda), de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11 (ECLI:EU:C:2012:97).

<sup>216</sup> Normas recogidas en el Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión, de 02 de noviembre de 2008.

<sup>217</sup> La DGT se refiere en la Consulta Vinculante V3787-16, de 8 de septiembre de 2016, al caso en que el contrato de *leasing* se resuelve anticipadamente como consecuencia de haberse producido el siniestro total del vehículo. En este caso, si el arrendatario debe pagar el importe del capital pendiente restante, dicho

Respecto de la modalidad de arrendamiento operativo o “*renting*” la DGT<sup>218</sup> también ha determinado expresamente que es posible la deducción del IVA soportado en los mismos términos que para la adquisición siempre que el vehículo esté afecto a la actividad en todo o en parte.

Como se ha indicado, quedan fuera de la referida norma los arrendamientos “circunstanciales” o a corto plazo de vehículos, para los que en ningún caso se van a aplicar las especialidades del artículo 95 relativas los bienes de inversión de uso mixto. La deducibilidad del IVA correspondiente a estos arrendamientos dependerá, por tanto, de que se trate de un servicio utilizado directa y exclusivamente para las necesidades de la actividad empresarial o profesional.

Cuestión distinta es la relativa al tratamiento que debe darse a estos vehículos destinados a los arrendamientos a corto plazo por parte de las empresas arrendatarias de los mismos, porque para ellas puede tratarse de bienes del inmovilizado material o de vehículos respecto de los que se tiene derecho al uso, siéndoles plenamente aplicables las reglas establecidas en el artículo 95. Tres. En este sentido y de acuerdo con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas<sup>219</sup> las entidades que se dedican a este tipo de arrendamientos (*rent a car*) reciben los vehículos de los fabricantes en virtud de dos tipos de acuerdos fundamentalmente: con un pacto de recompra a precio fijo (vehículos *buy-back*) y sin ese pacto de recompra (*vehículos risk*).

En el primer caso, si en el momento inicial de la entrega se deduce del contrato un incentivo económico significativo para que la empresa *rent a car* ejercite la opción de venta al fabricante, hay que entender que este no ha transmitido los riesgos y beneficios significativos del activo ni que aquella adquiere el aprovechamiento del bien a lo largo de su vida económica, lo que permite identificar estas operaciones con los arrendamientos operativos. Si la entrega de los vehículos por el fabricante se realiza bajo la modalidad de

---

pago “responde a las deudas que había asumido con la entidad de leasing por la adquisición del vehículo, por lo que dichos pagos estarán sujetos al IVA, con independencia de que de las condiciones contractuales se derive la exigibilidad de las cuotas pendientes o se entienda producida la entrega del vehículo siniestrado a favor del (arrendatario)”

<sup>218</sup> DGT, Consulta vinculante V0767-17, de 27 de marzo de 2017.

<sup>219</sup> Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas N° 106/2016, Consulta 6.

vehículos *risk* el Instituto se remite al criterio contenido en su Resolución de 1 de Marzo de 2013, relativa las normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y, en concreto, a la regla cuarta en la que trata de los elementos del inmovilizado material distintos de los inmuebles adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones. Según esta, en la fecha en que se acuerde el cambio de destino, el vehículo deberá reclasificarse de inmovilizado a existencias, por lo que el ingreso derivado de la baja formará parte del importe neto de la cifra anual de negocio.

Esta reclasificación no debería implicar consecuencia alguna respecto del IVA deducido en la adquisición puesto que lo normal será que estos vehículos se encuentren afectos al cien por cien a la actividad de alquiler sin conductor. En el caso excepcional en que la afectación hubiese sido parcial<sup>220</sup> y, por tanto, la deducción se hubiese visto limitada, únicamente habría que tener en cuenta que la base imponible de la venta se vería limitada en el mismo porcentaje deducido, como veremos más adelante, pero queda la duda de si son aplicables las reglas relativas a la transmisión de bienes de inversión de encontrarse dentro del período de regularización previsto en el artículo 107 de la LIVA y al que se remite el artículo 95.Tres.3º, puesto que ya no estamos vendiendo un bien del inmovilizado sino existencias<sup>221</sup>.

---

<sup>220</sup> Esta excepcionalidad la podemos encontrar en el singular caso enjuiciado por la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Valencia de un vehículo que se declara como afecto al 100 por 100 y que es utilizado por la administradora de la Sociedad adquirente. La justificación de la afectación plena se fundamenta por el sujeto pasivo en que aquel fue adquirido a su actividad de alquiler de vehículos sin conductor, existiendo un autocontrato de arrendamiento realizado por la sociedad en cuya representación actúa la administradora, quien a su vez también actúa como arrendataria del vehículo Porsche Macan 3.0 V6. El órgano gestor entiende que ha existido un negocio simulado, sin causa, tal y como se define en el art. 1274 del C. Civil, cuyo objeto sería fundamentalmente poner a disposición de la apoderada de la compañía un vehículo de alta gama simulando un contrato instrumentado a tal efecto con el objeto de deducir las cuotas del IVA soportado en la adquisición del vehículo. Argumentación con la que se muestra de acuerdo la Sala apoyándose en dos hechos relevantes: por un lado, que a pesar de dedicar el vehículo adquirido al alquiler, no consta que se haya ejercido el derecho a la exención del Impuesto de Matriculación por afectación del vehículo a esta actividad del art. 66.1 c) de la Ley 38/92, de Impuestos Especiales, lo cual hace dudar de tal dedicación; de otra parte que, siendo la causa del contrato para la arrendataria del vehículo la obtención de un beneficio económico, no figuran en el expediente administrativo ni en la contabilidad de la empresa los recibos o justificantes de pagos fijados en el contrato como precio del alquiler. STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 1 de junio de 2020 (ECLI: ES:TSJCV:2020:6007).

<sup>221</sup> Lo que no resultaría en ningún caso aplicable con ocasión del cambio contable son las reglas sobre autoconsumo interno del artículo 9.1º c) y d) de la LIVA, ni por cambio de afectación de bienes de un sector a otro diferenciado de la actividad, porque tanto en la actividad de alquiler como en la venta hay devengo del IVA al 100 por 100, ni por cambio de afectación del circulante al inmovilizado, al producirse la situación totalmente contraria.

## 2. Vehículos cedidos a empleados para su utilización privada total o parcial

Es habitual que las empresas faciliten a alguno o algunos de sus empleados vehículos de turismo que van a ser utilizados por estos tanto para necesidades de la actividad económica como para necesidades privadas. El tratamiento a efectos del IVA va a ser diferente según esa cesión revista las características de una prestación de servicios<sup>222</sup> realizada a título gratuito o lo sea a título oneroso, siendo objeto de análisis en este apartado la segunda de las situaciones descritas. En este caso –cesión a título oneroso- será posible la deducción del impuesto soportado en la adquisición o por su disposición en régimen de arrendamiento financiero o *renting* en la medida en que, por la parte de utilización para necesidades privadas, estamos ante una prestación de servicios a título oneroso sujeta al IVA, que obliga a la empresa a repercutir el IVA en función precisamente del porcentaje de utilización privada. En este caso es necesario precisar dos cuestiones de especial trascendencia: que circunstancias deben concurrir para la calificación como de prestación a título oneroso y cual es el criterio para delimitar ese porcentaje de utilización privada, por ser este el determinante de la base sobre la que habrá de repercutirse el IVA.

El TJUE<sup>223</sup> se ha pronunciado en numerosas sentencias respecto de la calificación de una operación como operación a título oneroso. Para el Tribunal el concepto de prestación de servicios básicamente “supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida por el sujeto pasivo”. Profundizando un poco más, entiende que, entre el prestador del servicio y el destinatario, tiene que haber

---

<sup>222</sup> A esta consideración como de prestación de servicios se refiere expresamente la STJUE (Sala Primera), de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19 (ECLI:EU:C:2021:32): “En cuanto a si esa operación debe asimilarse a una prestación de servicios a título oneroso con arreglo al artículo 26, apartado 1, de dicha Directiva, cabe recordar que ese artículo asimila una operación a una prestación de servicios a título oneroso en dos supuestos. El primero, contemplado en ese apartado 1, letra a), se refiere al uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado; el segundo, contemplado en el citado apartado 1, letra b), se refiere a la prestación de servicios efectuada a título gratuito por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa”.

<sup>223</sup> STJUE (Sala Sexta), de 8 de marzo de 1988, asunto C-102/86 (ECLI:EU:C:1988:120), STJUE (Sala Sexta), de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93 (ECLI:EU:C:1994:80), STJUE (Sala Tercera), de 29 de julio de 2010, asunto C-40/09 (ECLI:EU:C:2010:450), STJUE (Sala Tercera), de 3 de mayo de 2012, asunto C-520/10 (ECLI:EU:C:2012:264), STJUE (Sala Sexta), de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13 (ECLI:EU:C:2014:185), STJUE (Sala Octava), de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19 (ECLI:EU:C:2020:712) y STJUE (Sala Primera), de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19 (ECLI:EU:C:2021:32).

“una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas”, siendo además necesario que “la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario”.

Así lo ha venido entendiendo la Administración que, refiriéndose al caso concreto de la cesión de los vehículos a empleados, ha considerado que se trata de una prestación de servicios a título oneroso, por existir – como dice la DGT- “una relación directa entre el servicio prestado por el empleador (retribución en especie) y la contraprestación percibida por el mismo (trabajo personal del empleado)”<sup>224</sup>. En estas circunstancias la deducción del IVA soportado por la Entidad en la adquisición o el arrendamiento de los vehículos objeto de cesión es perfectamente admisible en su integridad. En la misma línea el TEAC<sup>225</sup> señala que, siendo la actividad de la empresa de las que da derecho a la deducción y devengándose el IVA por la parte de cesión destinada al uso privado de los trabajadores, no existe ninguna limitación en cuanto a la deducción del IVA soportado en la adquisición de estos vehículos cedidos, incluso si estos están a disposición de la empresa en virtud de un contrato de arrendamiento.

Hasta la Resolución de 22 de febrero de 2022, y como se reconoce en la misma, el TEAC venía “asimilando las operaciones calificadas como retribuciones en especie a efectos del IRPF, con operaciones imponibles a título oneroso en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que se incidiera en la necesidad de probar la existencia de un vínculo directo entre la prestación efectuada y la contraprestación recibida, y en que la contraprestación fuera valuable económicamente”. Sin embargo, en base a la jurisprudencia comunitaria<sup>226</sup>, en la citada Resolución llega a la conclusión de que dicha identificación automática entre remuneración en especie y operación a título oneroso a efectos del IVA no es posible, requiriéndose, en todo caso, “que, a cambio de dicha prestación, el empleador obtenga una contraprestación valuable en dinero, lo cual puede suceder si el empleado le abona una renta, renuncia a parte de su salario monetario o se

---

<sup>224</sup> DGT, consultas vinculantes V0996-12, de 9 de mayo de 2012 y V3216-18, de 18 de diciembre de 2018.

<sup>225</sup> Resoluciones TEAC de 22 de noviembre de 2017, 00/04623/2014 y 00/02789/2014/, de 20 de octubre de 2016. 00/05634/2013.

<sup>226</sup> STJUE (Sala Quinta), de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95 (ECLI:EU:C:1997:491), STJUE (Sala Tercera), de 29 de julio de 2010, asunto C-40/09 (ECLI:EU:C:2010:450), STJUE (Sala Sexta), de 18 de julio de 2013, asuntos acumulados C-210/11 y C-211/11 (ECLI:EU:C:2013:479), STJUE (Sala Octava), de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19 (ECLI:EU:C:2020:712), y STJUE (Sala Primera), de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19 (ECLI:EU:C:2021:32).

prevé expresamente que parte del trabajo prestado, expresado en términos económicos, es dicha contraprestación”. En el mismo sentido se pronuncia la Audiencia Nacional<sup>227</sup>, cuando dice que, para que haya una prestación onerosa de servicios sujeta al IVA, es necesario que por el trabajador se satisfaga “una renta a favor del empresario ... ya fuera en dinero, ventaja o renuncia de derechos valuable económicamente”. Sin que pueda presumirse “mediando una relación laboral, que la cesión del vehículo constituye una prestación onerosa de servicios y no salario, porque también se presume que, a cambio y por su uso, se ha satisfecho una retribución, renta o ventaja económica por el trabajador al empresario”.

La segunda cuestión controvertida es la del criterio que debe utilizarse para determinar porcentaje de utilización privada, si el de reparto o el de utilización efectiva. Para la DGT<sup>228</sup>, la determinación de la parte de la cesión que constituye retribución en especie, debe hacerse aplicando “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.” Y sin que sean “aceptables aquellos criterios que fijen un “forfait” según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares”. El TEAC confirma el criterio de disponibilidad y no el de utilización efectiva, vinculando esa disponibilidad siempre a que el “trabajador se encuentre fuera del horario laboral”<sup>229</sup>.

Es el criterio marcado por el TJUE<sup>230</sup> en diversas sentencias y que se fundamenta en la necesidad de “garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final”, porque, como siguen diciendo, “este último siempre tiene la posibilidad de disponer de un bien cuando lo desee; por lo tanto, para determinar ... la base imponible de una operación asimilada a una prestación de servicios ... también deben tomarse en consideración los períodos en los cuales un bien se halla a disposición del sujeto pasivo, de tal modo que en cualquier momento puede utilizarlo efectivamente para sus necesidades privadas”.

---

<sup>227</sup> SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, 29 de diciembre de 2021 (ECLI:ES:AN:2021:5773).

<sup>228</sup> DGT, Consulta Vinculante V0891-12, de 25 de abril de 2012.

<sup>229</sup> TEAC, Resolución 00/04623/2014, de 22 de noviembre de 2017.

<sup>230</sup> STJUE (Sala Cuarta), de 26 de septiembre de 1996, asunto C-230/94 (ECLI:EU:C:1996:352), STJUE (Sala Quinta), de 21 de marzo de 2002, asunto C-174/00 (ECLI:EU:C:2002:200) y STJUE (Sala Tercera), de 3 de septiembre de 2015, asunto C-463/14 (ECLI:EU:C:2015:542).

Como se ha indicado al inicio de este apartado, a las cesiones de los vehículos para uso privado de forma total o parcial, cuando no revisten el carácter prestación de servicios a título oneroso, no les son de aplicación las conclusiones expuestas. En los casos de adquisición de un vehículo o disponibilidad de él para su cesión gratuita exclusivamente para necesidades del empleado o directivo de la empresa operaría la exclusión del derecho a la deducción establecida en el artículo 96 Uno 5º de la LIVA relativa a los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas<sup>231</sup>, además de que también podría concurrir la presunción del artículo 95 Dos 5º de la misma Ley, que entiende como no afectos directa y exclusivamente a la actividad los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares del personal dependiente de aquellas, por lo que no sería deducible el IVA soportado. Si el uso es mixto y la cesión lo es a título gratuito debería aplicarse la limitación del derecho a la deducción contenida en el apartado Tres del mismo artículo en los términos expuestos, más adelante, en el presente trabajo.

Cabe plantearse finalmente el hipotético e improbable caso en que dicha prestación de servicios a título gratuito lo fuese con carácter obligatorio en virtud de una norma jurídica o convenio colectivo, en cuyo caso, de acuerdo con lo previsto en el número 10º del artículo 7 de la LIVA, nos encontraríamos ante una operación no sujeta. Aunque esta no determinaría en modo alguno la aplicación de la regla de prorata, por excluirse expresamente en el artículo 104 Tres 5º de la LIVA las operaciones no sujetas del artículo 7 para la determinación del porcentaje de deducción, habría que preguntarse si la calificación de bien no afecto directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional operaría en orden a impedir la deducción del IVA soportado. Aunque SÁNCHEZ GALLARDO<sup>232</sup> ni siquiera concibe esta situación como hipótesis,

---

<sup>231</sup> DGT, Consulta Vinculante V1334-20, de 15 de mayo de 2020.

<sup>232</sup> También se refiere este autor al caso de la cesión gratuita del vehículo al empleado cuando previamente la empresa no se había deducido la adquisición, considerando aplicable la no sujeción establecida en el apartado 7º del mismo artículo. SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., “El IVA y el automóvil, la limitación en el derecho a la deducción en relación con automóviles...”, *cit.*, p.14. La DGT acude a la aplicación de este apartado 7º del artículo 7 de la LIVA en el caso del servicio de transporte gratuito prestado por una Entidad a sus empleados a través de un tercero. Dadas las especiales circunstancias que concurren en el caso y que están en consonancia con la Doctrina fijada por el TJCE en los asuntos C-193/91 y C-258/95, esta prestación de servicios a título gratuito no puede gravarse por atender realmente a las necesidades de la empresa, no operando lo establecido en el artículo 95. Dos 5º al entenderse que se trata de un servicio afecto directa y exclusivamente a la actividad. Por otro lado, tampoco operaría la limitación del derecho a la deducción del artículo 96. Uno. 5º de la LIVA para las cuotas soportadas en la adquisición de servicios destinados a asalariados “una vez declarada la improcedencia de considerar autoconsumo sujeto a imposición” esta prestación. DGT, Consulta Vinculante V0381-06, de 6 de marzo de 2006.

entendiendo que la aplicabilidad de la no sujeción del número 10 del artículo 7 ha de descartarse.

## VII. VEHÍCULOS ADQUIRIDOS POR EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO DONDE SE ENTREGAN O DESDE EL QUE SE TRASLADAN

Recuerda el Documento de Directrices Internacionales sobre el IVA de la OCDE<sup>233</sup> que “la neutralidad en materia de IVA en las operaciones de comercio internacional se consigue generalmente mediante la aplicación del «principio de destino»”. Principio “concebido para garantizar que, en última instancia, los suministros transfronterizos se gravan en la jurisdicción en la que tenga lugar el consumo final”. En el caso de las adquisiciones de vehículos la aplicación de este principio es, como señala el citado Documento respecto al comercio internacional de bienes, “relativamente sencilla” en la teoría y en la práctica habida cuenta de “la existencia de controles fronterizo o fronteras fiscales”, a diferencia de lo que sucede con las prestaciones de servicios. No obstante, al igual que sucede con estas últimas, la tributación en destino del tráfico de bienes en el interior de la Unión Europea es preciso resolverla en el marco de las denominadas operaciones intracomunitarias, dada la supresión de las aduanas interiores.

Respecto de estas últimas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 31, 32 y 138 de la Directiva IVA, cuando un empresario o profesional establecido en un Estado miembro realice la entrega del vehículo de turismo la operación va a estar sujeta en dicho Estado por ponerse a disposición del adquirente en él o por iniciarse en dicho Estado la expedición o transporte para su puesta a disposición. No obstante, si el adquirente es un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro, acreditada su inclusión en el registro de operadores intracomunitarios y transportándose el vehículo a cualquier otro Estado miembro distinto del de la entrega, la operación va a estar exenta. En el caso del IVA español las citadas reglas se contemplan en los artículos 68. Uno y Dos. 1º y 25 de la LIVA. La consecución de la tributación en destino se consigue con la existencia del hecho imponible adquisiciones intracomunitarias, que gravará la operación en el Estado

---

<sup>233</sup> OECD (2021), Directrices Internacionales sobre IVA..., *cit.*, pp.33 y 15.

de destino del vehículo, en el que será deducible en todo o en parte o no deducible para el sujeto pasivo de acuerdo con las limitaciones o exclusiones establecidas en la normativa interna de dicho Estado<sup>234</sup>.

Si se trata de un adquirente establecido fuera del territorio de la Unión Europea, así como en los territorios no incluidos en la Unión Aduanera o en el ámbito de la armonización del IVA, nos vamos a encontrar igualmente con una entrega sujeta al IVA español pero exenta por tratarse de una exportación, también en base a las reglas de los artículos 31 y 32 y, en este caso, del 146 de la misma Directiva y 68. Uno y Dos. 1º y 21 de la LIVA, siendo irrelevante la condición empresario o profesional del adquirente a los efectos de la concurrencia de la exención.

Si la utilización del vehículo de turismo por el sujeto pasivo no establecido se realizase en virtud de un contrato de arrendamiento financiero u operativo firmado con un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto la aplicación de la regla general sobre lugar de realización del hecho imponible en las prestaciones de servicios -recogida en los artículos 44 de la Directiva IVA y 69 de la LIVA- va a determinar también la tributación en destino, aunque de forma diferente a lo que ocurre cuando el vehículo se adquiere por compraventa, puesto que en el Estado donde se entrega o se pone a disposición aquel simplemente no va a haber operación sujeta alguna pero sí en el Estado donde el adquirente tenga su sede de actividad económica, tributando en él por el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Además, en este caso, no existen diferencias materiales o normativas por el hecho de que el adquirente este o no establecido en un Estado de la Unión Europea, aunque sí de carácter formal. Al igual que se ha indicado para las adquisiciones, al tributar la prestación de servicio en el Estado donde esté establecido el empresario o profesional, serán aplicables, en su caso, las limitaciones o exclusiones a la deducción que su normativa interna establezca para los bienes de uso mixto.

---

<sup>234</sup> La Comisión, en la propuesta de 25 de mayo de 2018, plantea el fin del actual sistema de entregas sujetas y exentas en el Estado miembro del vendedor y adquisición intracomunitaria sujeta en el Estado de destino. El nuevo régimen aplicable a las operaciones entre empresarios de la Unión Europea supondría la existencia de un solo hecho imponible, con derecho a la deducción del IVA soportado en el Estado miembro de destino. En una primera fase la operación debería tributar mediante el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo para los “sujetos pasivos certificados”. COM (2018) 329 final.

## CAPÍTULO 5. LA AFECTACIÓN A LA ACTIVIDAD Y SUS EXCLUSIONES

### I. CUESTIONES GENERALES

Para aplicar las presunciones sobre el grado de afectación de los vehículos de turismo al desarrollo de la actividad empresarial o profesional establecidas en el apartado Tres del artículo 95 de la LIVA previamente debe acreditarse su afectación a ella, tal y como exige el apartado Uno del mismo artículo para cualquier tipo de bien o servicio adquirido o importado. Teniendo además en cuenta que, como determina el apartado Cuatro del artículo 93 de la citada Ley, no van a poder 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”. Se trata, por tanto, de una previa condición inexcusable, siendo expresiva en este sentido la DGT<sup>235</sup> cuando señala que “tratándose de vehículos automóviles de turismo, una vez acreditado que se encuentran, al menos parcialmente afectos a la actividad empresarial”, es cuando se puede presumir el grado de afectación del 50 o del 100 por 100<sup>236</sup>.

Sobre la cuestión de la afectación de los bienes de inversión a la actividad el TJUE<sup>237</sup> establece las siguientes posibilidades:

- a) Que el sujeto pasivo opte por tratar los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como bienes de empresa, en cuyo caso el IVA soportado en la adquisición es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente, si bien su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una

---

<sup>235</sup> DGT, Consulta Vinculante V0566-17, de 2 de marzo de 2017. También es expresivo en este sentido el contenido de la STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 9 de noviembre de 2015 (ECLI:ES:TSJAND:2015:15179), en la que se indica que la adquisición de un vehículo por quien desempeña una actividad empresarial, “no exime de la correspondiente prueba de que efectivamente se encuentra afecto a la mencionada actividad”.

<sup>236</sup> La acreditación de la afectación y, por tanto, de la aplicación de la presunción de deducibilidad del 50 por 100, se configura, además, como presupuesto de afectación significativa a la actividad a los efectos de la no sujeción de los vehículos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, como señala el artículo 65.1.a) de la LIIEE.

<sup>237</sup> STJUE (Sala Segunda), de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11 (ECLI:EU:C:2012:97). Como indica la propia Sentencia, la doctrina sentada ya se contenía en otras anteriores de 11 de julio de 1991, de 8 de marzo de 2001, de 8 de mayo de 2003, de 21 de abril de 2005, de 14 de julio de 2005, de 14 de septiembre de 2006 y de 23 de abril de 2009.

prestación de servicios a título oneroso con arreglo al artículo 26.1 de la Directiva IVA.<sup>238</sup>

- b) Que el sujeto pasivo opte por conservar enteramente en su patrimonio privado el bien de inversión aunque lo utilice al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, no siendo deducible en ninguna proporción el IVA devengado o pagado con motivo de su adquisición. En este caso la utilización de dicho bien para las necesidades de la empresa no puede quedar sujeta al IVA.
- c) Que el sujeto pasivo opte por afectar el bien al patrimonio profesional de su empresa únicamente por la parte de utilización profesional efectiva, en cuyo caso la parte del bien sustraída a dicho patrimonio profesional no forma parte de los bienes de la empresa, por lo que no está incluida en el ámbito de aplicación del sistema de IVA.

RUIZ DE VELASCO PUNÍN<sup>239</sup> se refiere a las críticas que suscitó en la doctrina el criterio sentado por el TJUE “por las dificultades que podía plantear su aplicación práctica”, quedando a la voluntad del empresario como afectar el bien de posible uso mixto a la actividad y entiende que la modificación realizada en la Directiva IVA por la Directiva 2009/162/CE puede hacer inaplicable esta “doctrina de la triple opción”. Así, el artículo 168.bis introducido por dicha Directiva, que establece la deducción proporcional en función del grado de afectación a la actividad para el caso de los bienes

---

<sup>238</sup> A este supuesto se refiere el TEAC en su Resolución 00/02789/2014, de 22 de noviembre de 2017, relativa a la cesión de uso de vehículos a trabajadores que lo usan en parte para su trabajo y en parte para su uso particular, que entiende “afectos a la actividad económica íntegramente pues, tanto en un caso como en otro, el vehículo está directamente vinculado al desarrollo de dicha actividad”, con una doble consecuencia: “1ª. Las cuotas soportadas por el empleador con ocasión de la adquisición, mantenimiento, renting, consumos, etc. de los vehículos, son deducibles sin estar afectadas por la presunción del artículo 95. Tres. 2ª LIVA. 2ª. Por el uso particular que el trabajador hace del vehículo, debe considerarse que existe por parte del empleador una cesión de uso sujeta y no exenta del IVA, debiendo repercutir las cuotas devengadas e incluirlas en sus autoliquidaciones”.

<sup>239</sup> RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., “Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto...”, *cit.* pp.2 y 10. La autora pone también de manifiesto “las diferencias entre uno y otro tratamiento” puesto que “la tributación conforme a la primera opción (deducción de todo el IVA soportado y tributación por autoconsumo) podía resultar ventajosa cuando la cantidad resultante de la diferencia entre el IVA deducido por el bien y la suma ingresada por autoconsumo ... fuera superior a la cantidad de IVA soportado que podría deducirse conforme al mecanismo previsto en el artículo 95 Tres LIVA. Circunstancia que, como se pone de manifiesto en las alegaciones mantenidas por el Abogado General en la Sentencia de 14 de julio de 2005, es la que concurre con mayor probabilidad, independientemente de la ventaja de tesorería que supone ... la inmediata deducción del IVA soportado y ... el aplazamiento de la tributación durante el período de uso privado”, pp.10-11.

inmuebles que formen parte del patrimonio empresarial y se utilicen tanto para la actividad como para fines no empresariales, abocaría a la deducción proporcional al grado de utilización desde un primer momento, al permitir en su número 2 la extensión de dicho criterio por los Estados miembros a otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa. En el mismo sentido se pronuncia FABRA VALLS<sup>240</sup> quién, además, entiende que “el sistema que utiliza la Ley española resulta ... más adecuado a la finalidad perseguida por la Sexta Directiva”.

No obstante, la trasposición a nuestro Derecho interno no se ha producido por no ser necesaria, en la medida en que el artículo 95 de la LIVA precisamente recoge desde antes de la Directiva el criterio sentado por ella de deducción proporcional a la afectación, lo que para RUIZ DE VELASCO PUNÍN fue en su momento –hasta la modificación en la Directiva antes aludida- una limitación a las opciones conferidas por la Jurisprudencia del TJUE que hacía que nuestra normativa fuese contraria a ella, porque aquella “claramente confiere el derecho de opción al contribuyente y no al Estado”<sup>241</sup>. Para ello se apoya en la Sentencia del TJUE de 14 de julio de 2005, dictada en el asunto C-434/03<sup>242</sup>, que declaró contraria a la Directiva la normativa de los Países Bajos por excluir “la posibilidad de que un sujeto pasivo afecte a su empresa la totalidad de un bien de inversión utilizado en parte para las necesidades de la empresa y en parte para fines ajenos a esta ni que, en su caso, deduzca íntegra e inmediatamente el IVA soportado por la adquisición de un bien”.

Sin embargo, un análisis detenido y completo de esta Sentencia no permite concluir que la normativa española contenida en el artículo 95 fuese contraria a la jurisprudencia, al menos en lo que se refiere al tratamiento previsto específicamente para los vehículos de turismo. Así, los sujetos pasivos afectados a que se refería el caso ya daban por excluidos de la controversia en sus alegaciones a los automóviles destinados al transporte de personas. Además, el propio Tribunal mantiene que lo que no tienen los Estados es “una facultad discrecional y absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del régimen del derecho de deducción “; y que, “aunque el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva autoriza a los Estados miembros a excluir determinados bienes, como

---

<sup>240</sup> FABRA VALLS, M., “La deducción del IVA en los bienes de inversión de uso mixto. Comentario a la STJCE de 23 de abril de 2009. As. C-460/07, Sandra Puffer contra Unabhängiger Finanzsenat, Aubenstell Linz”, *Noticias de la Unión Europea*, Julio, 2011, pp.57-61 (en esp. p.61).

<sup>241</sup> RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., “Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto...” *cit.*, pág.10.

<sup>242</sup> STJUE (Gran Sala), de 14 de julio de 2005, asunto C-434/03 (ECLI:EU:C:2005:463).

los vehículos automóviles, del régimen de las deducciones, esta disposición no les permitía excluir de dicho régimen todos los bienes en la medida en que se utilizaran para las necesidades privadas del sujeto pasivo”. Lo que da a entender que sí era posible la exclusión para casos concretos como el de los vehículos de turismo.

En cualquier caso, la relevancia en toda esta cuestión del contenido del artículo 168.bis es indudable. Hasta el punto que nuestro Tribunal Supremo considera “que constituye una clara expresión del criterio del legislador europeo” respecto de la posibilidad de “que las legislaciones nacionales establezcan que el derecho a deducir el IVA de los bienes de inversión ... se corresponda porcentualmente con el grado de afectación de ese bien a la actividad empresarial”. Pero no se trata únicamente de una cuestión de disponer de amparo legal en la aplicación de esta solución respecto de la deducción del IVA soportado en el caso de la utilización de los bienes de uso mixto. Dejando al margen la posibilidad que el sujeto pasivo decida mantener el bien en su patrimonio privado y, por tanto, renunciar a la deducción de cualquier porcentaje de IVA, lo que es coherente con la configuración de la deducción como un derecho que se puede ejercitar o no, el adscribirlo desde el inicio en su totalidad al patrimonio empresarial o profesional aun a sabiendas del posible uso mixto no deja de tener sus riesgos y complicaciones en la práctica.

Sin perjuicio de suponer la anticipación en la deducción de un IVA a la que ya desde el primer momento se prevé que no se tenga derecho en su totalidad, se une el hecho de que el reintegro de la misma no se va a llevar a cabo a través del mecanismo de las regularizaciones en función del grado de afectación, sino mediante devengos parciales por autoconsumo cada vez que el vehículo sea utilizado para necesidades privadas<sup>243</sup>. Devengos parciales que implican fijar la base imponible en función del coste de prestación del servicio de acuerdo con lo establecido en los artículos 75 de la Directiva IVA y 79. Cuatro de la LIVA.

Dándose además la circunstancia de que en muchos de los supuestos de utilización privada puede confluir la norma establecida en el artículo 80 de la Directiva IVA y en el

---

<sup>243</sup> El Tribunal de Justicia se refiere a este supuesto y, en concreto, al modo de determinar los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios cuando se utilizan métodos de cálculo a tanto alzado, exigiendo que dicho método “*sean conforme con el principio de proporcionalidad, en el sentido de que dicha determinación a tanto alzado ha de ser necesariamente proporcionada en relación con el alcance del uso privado del bien en cuestión*”. STJUE (Sala Tercera), de 16 de febrero de 2012, asunto C-594/10 (ECLI:EU:C:2012:92).

apartado Cinco del 79 de la LIVA para determinar la base imponible en las operaciones vinculadas, en este caso de acuerdo con su valor normal en el mercado. Procedimientos ambos de determinación de la base imponible no exentos de polémica en su aplicación y de dificultades en su determinación y, sobre todo, en su control por parte de la Administración.

Conviene hacer una precisión respecto de los casos en los que se trata de vehículos adquiridos por la empresa para su cesión a empleados y que se han tratado de forma específica anteriormente. Como se ha visto, en este supuesto se deduce la totalidad del IVA soportado en la adquisición del vehículo porque posteriormente hay una prestación de servicios a título oneroso (no una operación asimilada) cuando se cede su utilización como parte de las retribuciones al empleado (permuta de servicios), por lo que no se puede hablar en el titular del bien de una utilización en parte privada. La utilización privada será la que haga el empleado. Esto no es posible si la cesión es a título gratuito, porque entonces ya si habrá un uso no empresarial o profesional por la Sociedad, o si el adquirente es un empresario persona física, porque su utilización parcialmente privada se correspondería también con un autoconsumo externo, algo distinto a lo establecido por el TJUE.

Volviendo al criterio consignado en nuestra Ley, la primera cuestión que debemos plantearnos es precisamente si el vehículo se encuentra efectivamente afecto a la actividad, al menos parcialmente. Porque como señala SÁNCHEZ GALLARDO<sup>244</sup> “un automóvil adquirido por un empresario o profesional que no se dedique al desarrollo de su actividad como tal no debería habilitar el derecho a la deducción”. En términos similares se pronuncia la DGT<sup>245</sup> cuando determina que “en caso de que el vehículo se destine al uso particular ..., no será posible la deducción de cuantía alguna, independientemente de que el consultante tenga la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el ámbito del ejercicio de su actividad económica.”

En este punto hay que recordar que una condición previa al posible uso empresarial o profesional en mayor o menor grado es la de que el vehículo se integre en el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo y no en su patrimonio personal. Esto, que es

---

<sup>244</sup> SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., *IIVA para expertos...*, cit., p.1.166.

<sup>245</sup> DGT, Consulta Vinculante V0442-17, de 20 de febrero de 2017.

evidente en el caso de los empresarios o profesionales personas físicas, también puede predicarse en determinados supuestos respecto de las personas jurídicas.

Por un lado tenemos la referencia que realiza la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>246</sup> en su artículo 5 al concepto de entidad patrimonial como aquella en la que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecta a una actividad económica, entendida esta como “*la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*”. Aunque como señala RODRÍGUEZ RELEA<sup>247</sup> “la regulación actual –de estas sociedades patrimoniales- no establece un régimen especial propio y específico”, no es menos cierto que la propia inexistencia de actividad económica es incompatible con la existencia de un vehículo afecto cuyo IVA soportado pueda ser deducido, al igual que la mera tenencia de valores es difícil de vincular a la necesidad de disponer de un vehículo de turismo.

Por otro lado, la letra b) del apartado Uno del artículo 5 de la LIVA atribuye a las sociedades mercantiles la condición de empresario o profesional, pero añadiendo que es posible la prueba en contrario. Admite así que, en palabras del TEAC<sup>248</sup>, “existen determinadas sociedades que, a pesar de que revisten forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del IVA, y que por tanto quedarán fuera de su ámbito de aplicación”. Lo que fundamenta el Tribunal en la jurisprudencia comunitaria<sup>249</sup>, que considera fuera del concepto de actividad económica los pagos derivados de la mera propiedad de un bien. Es el caso de las sociedades holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas<sup>250</sup>.

---

<sup>246</sup> Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, de 27 de noviembre. BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

<sup>247</sup> RODRÍGUEZ RELEA, F.J., *Impuesto sobre Sociedades, Fiscalidad Práctica 2018*, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor, 2018, pp.58-59.

<sup>248</sup> TEAC Resoluciones 00/07303/2003, de 28 de septiembre de 2005 y 00/00891/2007, de 3 de noviembre de 2009.

<sup>249</sup> STJUE (Sala Tercera), de 4 de diciembre de 1990, asunto C-186/1989 (ECLI:EU:C:1990:429) y STJUE (Sala Primera), de 27 de septiembre de 2001, asunto C-16/2000, ECLI:EU:C:2001:495.

<sup>250</sup> Al caso concreto de las sociedades holding que prestan servicios a sus filiales a título gratuito se refiere el Auto del TJUE (Sala Sexta) de 12 de enero de 2017, asunto C-28/16 (ECLI:EU:C:2017:7). En él se determina que dicha sociedad no tiene derecho a deducirse el IVA por los servicios adquiridos “en la medida en que estos se refieren a operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación de (la) Directiva”

La DGT, también en base a la jurisprudencia comunitaria sobre esta cuestión<sup>251</sup>, concluye que “una sociedad patrimonial que se dedique a la mera tenencia de inmuebles sin realizar ninguna actividad empresarial, pese a su condición de entidad mercantil, no tendría la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Por consiguiente, la tenencia de un vehículo de turismo ajena al patrimonio empresarial o profesional no tiene por qué ser exclusiva de las personas físicas, sino que también puede ir referido a una sociedad mercantil que, por reunir las características apuntadas, no va a ser considerada como sujeto pasivo del IVA. Lo que también puede concurrir en las personas jurídicas que realizan conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8º de la LIVA si adquieren un vehículo que no se afecta en todo o en parte al ámbito de su actividad empresarial: Administraciones públicas, entes, organismos y entidades del sector público que ostenten la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, o cuando presten sus servicios a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

Acreditada la dedicación a la actividad se entrará en la cuestión de en qué medida el vehículo se utiliza para aquella y no para fines particulares. Como establece el apartado Tres del citado artículo “las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión” deben emplearse, “en todo o en parte, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional” para que entren en juego las reglas que establece sobre la deducción y aunque ese empleo sea mínimo<sup>252</sup>.

---

<sup>251</sup> DGT, Consulta Vinculante V2156-07, de 11 de octubre de 2007. En ella se refiere a las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de junio de 1991, asunto C-60/90, de 22 de junio de 1993, asunto C-333/91, de 6 de abril de 1995, asunto C-4/94 y de 6 de febrero de 1997, asunto C-80/95.

<sup>252</sup> El TSJ de Madrid lo expresa en los siguientes términos “en cuanto a las alegaciones del recurrente sobre la deducibilidad del 50%, debe precisarse que, al no justificarse la vinculación del vehículo a la actividad, ni siquiera de forma parcial, debe considerarse conforme a Derecho la opción tomada por la Administración. En este sentido no es la Administración la que debe presentar prueba en contrario de la presunción, sino que es el recurrente el que debe probar que se cumplan los requisitos para la aplicación de la presunción, olvidando el recurrente que es preciso acreditar en primer lugar que se ha producido una afectación, al menos parcial, a la actividad profesional, circunstancia que no es justificada en modo alguno en el presente caso”. STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 21 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:TSJM:2018:12974).

Para el TJUE<sup>253</sup> “la cuestión de si el sujeto pasivo ha adquirido el bien actuando como tal, es decir, para las necesidades de su actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva IVA, es una cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éste y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo”. La carga de la prueba respecto de la afectación del vehículo corresponde sin lugar a dudas al sujeto pasivo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 105.1 de la LGT, sin perjuicio de que la Administración pueda demostrar la no afectación valorando los hechos y circunstancias que concurren en cada caso<sup>254</sup>. La DGT<sup>255</sup> entiende que para acreditar la afectación a la actividad vale “cualquier medio de prueba admitido en Derecho” y señala expresamente lo que determina la regla 4ª del apartado Tres del artículo 95: “no será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional”.

La DGT vincula acertadamente esta previsión al modo de acreditar la afectación del vehículo a la actividad y no, como hace la Ley, al grado de utilización del vehículo. En ese mismo error incurre el Tribunal Supremo en las sentencias que se tratan en el apartado siguiente cuando dice que “aceptar estos extremos como prueba indubitada sería tanto como establecer una presunción iuris et de iure que contrasta con la determinada en el propio precepto (del 50 por 100 de afectación del bien de inversión correspondiente)”. Más claro parece tenerlo el TSJ de Cataluña<sup>256</sup> que, puntualizando que se trata de un tema de acreditación de la afectación y no del grado de la misma, entiende que el hecho de la contabilización, por el contrario, “no invierte la carga (de la prueba) a la Administración”.

---

<sup>253</sup> STJUE (Sala Segunda), de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11 (ECLI:EU:C:2012:97).

<sup>254</sup> La Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Valencia se refiere a esta posibilidad, al entender que concurren un conjunto de indicios que llevan a la Administración a concluir la no afectación a la actividad de un vehículo utilizado por el administrador de la Entidad titular del mismo. En este caso se pone de manifiesto que dicho administrador no percibe rendimientos de la entidad, pero sí rendimientos profesionales como persona física y no posee vehículos a su nombre, mientras que su cónyuge, que tiene rendimientos por cuenta ajena, sí tiene un vehículo, “circunstancias indiciarias suficientes que justifican la conclusión sobre la no afectación, sin que la actora haya satisfecho la carga de la prueba que le incumbe para desvirtuarla”. STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26 de noviembre de 2020 (ECLI: ES:TSJCV:2020:8321).

<sup>255</sup> DGT, Consulta Vinculante V0566-17, de 2 de marzo de 2017.

<sup>256</sup> STSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 14 de julio de 2016 (ECLI: ES:TSJCAT:2016:6349).

Queda una última referencia al momento en que se puede considerar afecto el vehículo a la actividad para lo cual hay que acudir a lo establecido en el artículo 93. Cuatro de la LIVA, que excluye de la deducción “las cotas 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”. Lo que significa que, existiendo esa intención, la deducción opera desde el momento mismo de su adquisición, siendo en principio imposible una afectación ulterior<sup>257</sup>.

## II. CRITERIOS PARA CONSIDERAR LA AFECTACIÓN DEL VEHÍCULO

Para profundizar en esta premisa de la intención de utilización en la actividad encontramos un referente válido en el artículo 111 de la misma Ley<sup>258</sup>, aunque se trate de una norma dirigida a regular la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios de quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales. Según el precepto basta también la intención, añadiendo que debe confirmarse “por elementos objetivos”. Circunstancia esta que exige la preconstitución de la prueba de la utilización para la actividad desde el primer momento.

El RIVA desarrolla este precepto en el artículo 27, apuntando que la Administración podrá exigir esa acreditación al sujeto pasivo. Para ello podrá valerse de cualquier medio de prueba admitido en derecho, si bien recoge una serie de circunstancias que podrán ser tenidas en cuenta tales como: la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados y su consonancia con la actividad que se va a desarrollar; el período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad; y el cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora

---

<sup>257</sup> Cabe preguntarse -y más adelante se hace una referencia a esta cuestión-, por qué se niega esta posibilidad de afectación posterior en el caso de los bienes de inversión en los que opera el mecanismo de regularización en los 4 o 9 años siguientes, de forma que, disponiendo de los documentos acreditativos del derecho a la deducción, se pudiese incluir en las declaraciones liquidaciones de los años en los que sí se utiliza en la actividad y estén dentro de esos períodos regularizables, el IVA resultante de considerar que en el año de adquisición la afectación fue cero.

<sup>258</sup> Esta especial vinculación entre ambos preceptos y el apartado Segundo del mismo artículo 93 de la LIVA se deduce del contenido de la Resolución del TEAC 00/01242/2013, de 27 de abril de 2015.

del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.

Concurriendo la existencia de esos elementos objetivos el sujeto pasivo podrá ejercitar el derecho en la declaración liquidación relativa al período en el que se haya soportado el Impuesto o en las de los sucesivos, siempre con el límite de los cuatro años<sup>259</sup> desde el devengo de la operación a que se refiere el artículo 99.Tres del mismo Texto. Porque el hecho de la utilización efectiva no tiene por qué obligar a la deducción desde el primer momento. De no acreditarse tales elementos el Reglamento determina que la adquisición o importación no se considerará efectuada en la condición de empresario o profesional, no admitiendo la deducción del IVA soportado “ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional,” como también señala el artículo 93 Cuatro de la LIVA. Por consiguiente, se puede posponer la deducción, pero nunca la afectación. Así se recoge por la DGT<sup>260</sup> para el caso concreto de un vehículo que con posterioridad a su adquisición se quiere afectar a una actividad profesional iniciada por su propietario, negando la deducción en base al artículo 93.Cuatro, pero añadiendo además en su contestación que la necesidad referida en dicho precepto debe ser confirmada por elementos objetivos.

1. La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados y su consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar: La cuestión de los desplazamientos entre el domicilio y el lugar de trabajo.

Dentro de este primer grupo de circunstancias podemos incluir cuestiones como la necesidad de que la actividad exija desplazamientos o que las características de los vehículos sean las adecuadas a dicha actividad. A estos efectos MALVÁREZ PASCUAL<sup>261</sup> resalta “la prueba de la necesidad del vehículo para la actividad” como “un requisito previo e imprescindible aunque no suficiente”. Poniendo como ejemplo el hecho

---

<sup>259</sup> Excepto en el caso de un vehículo adquirido por un empresario que tribute en el régimen simplificado del IVA, al establecer el artículo 123 de la LIVA que las cuotas soportadas o satisfechas sólo pueden ser deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al último período impositivo del año en el que deban entenderse soportadas o satisfechas, y ello con independencia del régimen de tributación aplicable en años sucesivos.

<sup>260</sup> DGT, Consulta Vinculante V1557-07, de 13 de julio de 2007

<sup>261</sup> MALVÁREZ PASCUAL, L.A., “Las consecuencias tributarias de la afectación...”, *cit.*, p.6.

de “que la actividad económica se desarrolle de forma dispersa geográficamente y, por ello, su ejercicio exija los desplazamientos de su titular o del personal asalariado”.

La Audiencia Nacional<sup>262</sup> confirma esta idea al indicar que “el hecho de que la empresa disponga de diversas obras en lugares de la provincia ... para cuyo apoyo, visita y control se necesitaba el vehículo es una razón claramente suficiente para entender justificado el destino del vehículo”. También lo hace el TSJ de Galicia<sup>263</sup> cuando se trata del vehículo utilizado por el gerente de una empresa que, por el objeto de la misma, extiende su actuación a otras localidades distintas de donde está el domicilio social. En su razonamiento entiende que, siendo titular la empresa “de varios vehículos tipo furgoneta que son utilizados por los trabajadores para los desplazamientos al lugar de ejecución de los trabajos, ... no es de extrañar que el gerente ... necesite un vehículo para desarrollar adecuadamente las funciones que le son propias”.

Las características de los vehículos y su correspondencia con la actividad empresarial o profesional a la que se dice afectar también pueden ser elementos fundamentales a valorar a la hora de entender acreditada aquella. Así, el TSJ de Galicia<sup>264</sup> trata el caso de una empresa de montaje y reparación de maquinaria y estructuras metálicas que utiliza furgonetas para el transporte de los materiales necesarios, de los operarios y de las herramientas precisas, entendiéndolos afectos y afectados exclusivamente a la actividad empresarial mencionada al tratarse de vehículos idóneos para el transporte de aparatos, materiales y herramientas propias, es decir, precisamente porque se trata de unos vehículos que satisfacen las necesidades de la actividad empresarial o profesional y no un elemento patrimonial inútil a estos efectos.

También debe tenerse en cuenta que la afectación de varios vehículos a la actividad empresarial o profesional debe ser coherente con el número de personas que trabajan en la actividad y las funciones de aquellos que los utilicen, motivo por el cual el TSJ de Madrid<sup>265</sup> no admite la deducción de un segundo vehículo en ningún porcentaje en el caso de una actividad ejercida por una sola persona.

---

<sup>262</sup> SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 29 de abril de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:1840).

<sup>263</sup> STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22 de octubre de 2020 (ECLI: ES:TSJGAL:2020:6087).

<sup>264</sup> STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 29 de octubre 2008 (ECLI: ES:TSJGAL:2008:6905).

<sup>265</sup> STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 21 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:TSJM:2018:13028).

En relación a la necesidad de desplazamientos se plantea la polémica cuestión de si puede considerarse afecto un vehículo que se utiliza por el empresario o profesional para los realizados entre su domicilio y su lugar de trabajo<sup>266</sup>. Incomprendiblemente las consultas de la DGT eluden contestar a esta cuestión, tanto en relación a los gastos en el IRPF como en el IVA soportado, a pesar de que las preguntas realizadas por los consultantes en algunos casos son claras en este sentido<sup>267</sup>, realizando tan solo referencias inútiles por su generalidad.

Respecto del IRPF<sup>268</sup> las contestaciones se limitan a decir que la deducción “está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica”, añadiendo para el caso del vehículo propio que este se encuentre exclusivamente afecto a la actividad.

Algo parecido sucede en relación a la deducción del IVA soportado en estos desplazamientos, al contestar la DGT con una remisión al contenido del artículo 95 de la LIVA, de forma que si se trata de vehículos integrados en el patrimonio empresarial las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con su utilización podrán ser objeto de deducción en el grado que se acredite<sup>269</sup>.

El TEAC<sup>270</sup> hace mención a esta cuestión de forma tangencial, al señalar como indicativo del uso privado el que “la propia entidad reconoce en sus alegaciones que determinados trabajadores se desplazaron con los vehículos a sus domicilios”. De lo dicho podemos deducir que, al menos el TEAC, no parecen admitir como necesarios para la

---

<sup>266</sup> Como veremos más adelante, la normativa del IVA de países como Alemania, Bélgica y Holanda excluyen expresamente a los desplazamientos entre el domicilio y el lugar de trabajo como necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional.

<sup>267</sup> En la Consulta Vinculante V0235-20, de 4 de febrero de 2020, en relación con el IRPF, el consultante desarrolla la actividad empresarial de mantenimiento de máquinas industriales como autónomo dependiente de una empresa radicada en Santander, teniendo que desplazarse de lunes a viernes desde Lugo que es donde tiene su domicilio. En la Consulta Vinculante V2631-15, de 8 de septiembre de 2015, esta sobre el IVA, se pregunta por un profesional sobre la utilización del vehículo para desplazarse al centro de trabajo. En ninguno de los dos casos hay respuesta alguna por el Centro Directivo.

<sup>268</sup> DGT, Consultas 2270-00, de 11 de diciembre de 2000, 0400-03, de 13 de marzo de 2003, 0590-03, de 29 de abril de 2003 y Consulta Vinculante V2520-18, de 18 de septiembre de 2018.

<sup>269</sup> DGT, Consulta 2417/03, de 23 de diciembre de 2003.

<sup>270</sup> TEAC, Resolución 00/02789/2014, de 22 de noviembre de 2017.

actividad los desplazamientos entre el domicilio y el lugar de trabajo, siendo realmente excepcionales aquellos casos en los que el sujeto pasivo pruebe la necesidad de este desplazamiento en el vehículo para el ejercicio de la actividad por motivos que trascendiesen el mero hecho de ser utilizado como medio de transporte.

Puede servirnos para dicha conclusión el criterio sentado por el TJUE<sup>271</sup> en el caso *Fillibeck* cuando determina que un “transporte gratuito de trabajadores, efectuado por un empresario entre sus domicilios y su lugar de trabajo, con un vehículo afectado a la empresa satisface, en principio, necesidades privadas de los trabajadores y, por tanto, sirve a fines ajenos a la empresa”. No obstante, matiza que ello no va a operar “cuando las necesidades de la empresa, habida cuenta de determinadas circunstancias particulares, tales como la dificultad de utilizar otros medios de transporte apropiados y los cambios de lugar de trabajo, aconsejan que el empresario efectúe el transporte de los trabajadores, en cuyo caso esta prestación no se realiza con fines ajenos a la empresa.” A esta cuestión también se hace referencia en la Sentencia del caso *Eon Aset Menidjmontl*<sup>272</sup>, en la que se utilizan los vehículos “para garantizar el transporte de su gerente entre el domicilio de éste y su lugar de trabajo”, remitiéndose a la antes citada<sup>273</sup>.

Al amparo de dicha doctrina la DGT<sup>274</sup> se ha referido a la prestación de un servicio de transporte en favor de los empleados, pero no utilizando medios propios de la empresa, sino mediante la contratación del servicio con un tercero y sin que exista contraprestación por parte de los empleados. La idea clave de la contestación, relevante a los efectos que estamos analizando, es que habría una afectación directa y exclusiva de ese servicio a la actividad empresarial o profesional únicamente si el transporte “está organizado en forma de rutas o líneas con puntos fijos de subida y bajada de pasajeros, de forma que no se trata de un servicio a domicilio”. También lo hace respecto de la prestación del servicio de

---

<sup>271</sup> STJUE (Sala Quinta), de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95 (ECLI:EU:C:1997:491).

<sup>272</sup> STJUE (Sala Segunda), de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11 (ECLI:EU:C:2012:97).

<sup>273</sup> No obstante, podemos encontrar algunas sentencias en las que parece admitirse que la realización de dicho trayecto implique la afectación del vehículo. Es el caso de la Audiencia Nacional, que entiende como “de lógico carácter empresarial” el desplazamiento del director gerente desde su domicilio particular al trabajo. SAN, sala de lo Contencioso Administrativo, de 16 de marzo de 2000 (ECLI: ES:AN:2000:1803). También el TEAC en alguna Resolución anterior a la citada en el texto parece tener un criterio diferente cuando se refiere a la prestación del servicio de transporte de forma gratuita por una empresa a sus empleados hasta el centro de trabajo y que no considera autoconsumo “puesto que el mismo no se presta para fines ajenos a la actividad”, admitiendo, además, la deducción del IVA soportado en la prestación de tales servicios. TEAC, Resolución 00/00791/2007, de 12 de mayo de 2009.

<sup>274</sup> DGT, Consulta Vinculante V0381-06, de 6 de marzo de 2006.

transporte por parte de la empresa a los trabajadores consecuencia del traslado de estos a un nuevo centro de trabajo y el perjuicio económico que el cambio puede suponerles<sup>275</sup>.

También es relevante la interpretación mantenida por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional<sup>276</sup> respecto al criterio para determinar el porcentaje de uso particular de los vehículos que constituye renta en especie, en el sentido de que la disponibilidad para utilizarlos para fines particulares “ocurre siempre que el trabajador se encuentra fuera de su horario laboral”. Lo que nos lleva acudir precisamente a la normativa laboral para concretar lo que es tiempo de trabajo y que puede servirnos de referente para determinar lo que es igualmente tiempo que dedican los empresarios y profesionales al ejercicio de su actividad y, a partir de ahí, sustentar lo que es utilización privada del vehículo y lo que no lo es. También el TSJ de Madrid<sup>277</sup> parece dar a entender el carácter no empresarial o profesional de estos desplazamientos, cuando se refiere a la manifestación hecha por el contribuyente de que necesita el vehículo para desplazarse a su centro de trabajo, lo que para el Tribunal “eso no supone la exclusividad requerida por la citada norma”.

La Directiva 2003/88/CE<sup>278</sup> señala en su artículo 2 que es “tiempo de trabajo el período durante el cual el trabajador permanece en el trabajo a disposición del empresario y en ejercicio de su actividad o de sus funciones, de conformidad con las legislaciones y/o prácticas nacionales”. El número 5 del artículo 34 del Estatuto de los Trabajadores entiende que “el tiempo de trabajo se computará de modo que tanto al comienzo como al final de la jornada diaria el trabajador se encuentre en su puesto de trabajo”. De lo que se deduce que no es tiempo de trabajo el empleado en los desplazamientos entre el domicilio y el lugar de trabajo.

Sin perjuicio de que en base a la Jurisprudencia de TJUE antes citada se admitiesen como desplazamientos necesarios para la actividad los realizados en las condiciones referidas. También es posible que se trate de una actividad en la que no haya un centro de trabajo fijo o habitual, en cuyo caso el tiempo de desplazamiento entre el domicilio y los centros del primer y último cliente que les asigne su empresa sí van a constituir “tiempo

---

<sup>275</sup> DGT, consulta vinculante V2438-09, de 30 de octubre de 2009.

<sup>276</sup> SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22 de julio de 2020 (ECLI: ES:AN:2020:1870).

<sup>277</sup> STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 11 de noviembre de 2020 (ECLI:ES:TSJM:2021:12223).

<sup>278</sup> Directiva 2003/88/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de noviembre de 2003, relativa a determinados aspectos de la ordenación del tiempo de trabajo. DOUE L 299/9, de 18 de noviembre de 2003.

de trabajo”, tal y como lo entiende el TJUE<sup>279</sup> interpretando el artículo 2 de la Directiva, lo que es extrapolable al propio empresario o profesional.

Conviene recordar que, como ya se indicó, países como Alemania, Estonia, Holanda, Rumanía y Bélgica regulan esta cuestión de forma expresa en sus respectivas normativas sobre el IVA o por remisión a la imposición sobre la renta, determinando el carácter no necesario de los gastos de desplazamiento entre el domicilio y el lugar de trabajo para el ejercicio de la actividad y calificándolos como privados.

A nuestros efectos y partiendo de esta consideración inicial como de desplazamientos privados, como excepción, los realizados por los empleados, empresarios o profesionales en las circunstancias señaladas por el Tribunal europeo deberían considerarse como necesarios para el ejercicio de la actividad, en el ámbito fiscal incluso habiendo un lugar habitual donde se realice el trabajo o se ejerza la profesión<sup>280</sup>. En cualquier caso también se trataría de desplazamientos en tiempo de trabajo los realizados por trabajadores que, teniendo un centro de trabajo habitual, tengan necesidad de desplazarse a establecimientos o domicilios de terceros “y que vienen determinados por un deber impuesto por la empresa en atención a necesidades o conveniencias del servicio”, según la doctrina del TS<sup>281</sup>. Lo que también es trasladable al desplazamiento realizado por un empresario o profesional directamente desde su domicilio al de un cliente, proveedor, socio, administración pública, etc. y a la inversa.

2. El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.

Parece lógico que si se adquiere un vehículo para afectarlo a las necesidades de la actividad su utilización sea necesaria desde el primer momento, exigencia esta mucho

---

<sup>279</sup> STJUE (Sala Tercera), de 10 de septiembre de 2015, asunto C-266/14 (ECLI:EU:C:2015:578). No obstante, la Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha dictado algunas Sentencias que parecen no adecuarse de forma clara con el criterio de TJUE, como es el caso de las de 1 de diciembre de 2015 (ECLI: ES:TS:2015:5769) y 4 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:4468).

<sup>280</sup> Sería el caso de un abogado que, teniendo despacho profesional abierto al público, se desplazase directamente desde su domicilio a un Juzgado si pasar por su lugar habitual de trabajo.

<sup>281</sup> SSTs, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 24 de junio de 1992 (ECLI: ES:TS:1992:5068) y de 28 septiembre de 2000 (ECLI: ES:TS:2000:6495).

más evidente en el caso de este tipo de bienes muebles. Salvo que se acreditasen circunstancias especiales que hubiesen impedido su utilización hasta transcurrido cierto tiempo y que, además, probasen que no fue utilizado en modo alguno para fines privados. En este sentido señala MARTÍN QUERALT<sup>282</sup> que “cuando un empresario o profesional adquiere un bien, calificándolo como de inversión, pero tarda mucho tiempo en ponerlo en condiciones de ser empleado al servicio de la actividad, quizá lo que se enmascara es la inexistencia de dicha intención, ya que el destino verdaderamente asignado al bien es el de ser utilizado para necesidades privadas”. Lo que no es óbice para que haya que recordar la doctrina del TJUE contenida en la Sentencia dictada en el asunto C-153/2011, en el sentido de que el derecho a la deducción es independiente de que el bien no haya sido utilizado inmediatamente para fines profesionales.

Antes se ha hablado de la imposibilidad de una afectación posterior del vehículo si no fue adquirido con la intención inicial de afectarlo a una actividad empresarial o profesional, circunstancia esta que, sin embargo, podría ser contraria al principio de neutralidad del IVA. La Abogada General Sra. J. Kokott lo argumenta en el asunto C-140/17<sup>283</sup> en relación con la posibilidad de deducción posterior del IVA aunque el sujeto pasivo –en este caso un Ente público- no afectó el bien expresamente a su empresa en el momento de la adquisición, por no ser en ese momento específicamente previsible el posterior uso. Aunque reconoce que la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia es clara en la conclusión de que “a una persona que adquiere un bien para fines privados y posteriormente lo utiliza con fines económicos se le deniega el derecho a deducir el impuesto soportado”, no se trata, por un lado, de una cuestión indiscutida y, por otro, tal pronunciamiento lo era en relación a lo establecido en el artículo 20.2 de la Sexta Directiva.

Dicho precepto determinaba que la regularización de los bienes de inversión debía practicarse durante un período de cinco años a iniciar en el mismo año de adquisición de los bienes. Sin embargo, el artículo equivalente de la Directiva IVA –el 187.2- ya no hace referencia a ese momento de inicio, determinando que la regularización se tiene que efectuar “en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el

---

<sup>282</sup> MARTÍN QUERALT, J.M., “La deducción del IVA soportado en la adquisición de los bienes de inversión que no entran inmediatamente en funcionamiento”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 264, 2013, pp.4-7, en esp. pp.4-6.

<sup>283</sup> Conclusiones de la Abogada General Sra. J. Kokott, presentadas el 19 de abril de 2018, asunto C-323/18 (ECLI:EU:C:2018:273).

curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido, fabricado o, en su caso, utilizado por primera vez”. Para la Abogada General esto supone que “la Directiva del IVA admite ahora explícitamente la posibilidad de una afectación posterior de un bien ya adquirido, mediante una utilización económica posterior”. Ello supone que, si bien en estos casos no existe un derecho inmediato de deducción, un cambio posterior en el uso dentro de los cinco años permitiría una regularización de esa deducción, lo que, además, “evita la discriminación entre contribuyentes en función de la utilización económica y no económica del bien”. Su propuesta al Tribunal es que en base a lo establecido en la Directiva y al principio de neutralidad se tendría derecho a la deducción mediante el mecanismo de la regularización si el bien “se afectó en un primer momento a un uso no sujeto al impuesto, pero posteriormente se produce una modificación del uso”.

El Tribunal de Justicia<sup>284</sup> se pronuncia dictaminando la posibilidad de regularizar la deducción del IVA soportado en la adquisición, en este caso de un inmueble, que “podía destinarse por su naturaleza tanto a actividades gravadas como a actividades no gravadas, pero en un primer momento se utilizó para actividades no gravadas”, entendiéndose que, si bien no se había declarado expresamente la intención de afectarlo a una actividad gravada, tampoco se había excluido tal posibilidad. Lo que se exige es que el sujeto pasivo hubiese actuado en tal condición en el momento de adquirir el bien. Sentencia esta que abre la posibilidad de una afectación tardía a la actividad siempre dentro del período de regularización del bien.

3. El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.

La necesidad del cumplimiento de las obligaciones formales opera claramente en el momento del inicio del ejercicio de la actividad empresarial o profesional pero no tanto para, una vez está en curso, determinar el momento en que un vehículo se entiende afecto

---

<sup>284</sup> STJUE (Sala Segunda), de 25 de julio de 2018, asunto C-140/17 (ECLI:EU:C:2018:595).

a la actividad, puesto que no hay necesidad de presentar con ocasión de su adquisición ningún tipo de declaración o comunicación concreta. Las exigencias de carácter registral y contable de la normativa tributaria sí se presentan aparentemente ineludibles. Más aun si conectamos este precepto con la regla 5ª del apartado Tres del artículo 95 de la LIVA a la que nos referimos en el siguiente apartado y que presume la no afectación de los bienes que no figuren en la contabilidad o en los registros oficiales.

En cuanto al cumplimiento de formalidades establecidas en otras normas pueden ser fundamentales en los casos de vehículos que la Ley presume afectos al 100 por 100 y que requieren de autorizaciones, documentación o requisitos específicos para su matriculación (caso de los destinados al transporte de mercancías<sup>285</sup>, viajeros, enseñanza, pruebas, etc.), teniendo en cuenta que el citado artículo también se refiere al hecho de “disponer o haber solicitados, las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar”.

Con anterioridad se ha hecho referencia puntual a la existencia de unos códigos que, por el servicio al que se destinan los vehículos, se establecen en la letra C del Anexo II del RGV. En este sentido, debería ser una circunstancia a tener en cuenta el que aparezca en el permiso de circulación de los relacionados en el citado Reglamento. En teoría, la asignación de código B00, que actúa como residual, podría ser indicativo de un uso particular, habida cuenta que todos los demás códigos se refieren a actividades tales como alquiler sin o con conductor (B01 y B02), enseñanza (B03), taxi (B04), auxilio en vías públicas (B05), funerario (B08), obras en trabajos de construcción (B09), transporte de mercancías peligrosas y perecederas (B10y B20) y actividad económica (B18), entre otros. Este último se define como el destinado al transporte de mercancías que está afectado significativamente a una actividad económica de acuerdo con la normativa tributaria. En cualquier caso, la clasificación asignada en el permiso no sería determinante por sí misma del uso o no real del vehículo para la actividad económica, como así lo señala expresamente el TSJ de Galicia<sup>286</sup> indicando que el hecho de que figure en la ficha técnica del vehículo B00 no es determinante de su uso particular.

---

<sup>285</sup> Piénsese en el caso de un vehículo mixto adaptable cuyo código alfanumérico en el momento de la matriculación y que consta en la ficha técnica sea el B00 indicativo según el Reglamento General de Vehículos de que no va a afectarse a una actividad económica, en vez de asignarle el B18 previsto para los dedicados a este fin, que podría ser indicativo de cual era la intención inicial del propietario.

<sup>286</sup> STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 2 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TSJGAL:2022:930).

### III. EL CASO PARTICULAR DE LOS VEHÍCULOS CALIFICADOS COMO “DE LUJO”

Tanto el artículo 17 de la Sexta Directiva como el 176 de la Directiva IVA contienen una referencia expresa a la necesidad de excluir del derecho a la deducción, en todo caso, los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. Se plantea en este punto la cuestión de si en base a ellos es posible excluir de la aplicación de las presunciones del artículo 95 a los vehículos que habitualmente se califican “de lujo”.

El primer problema que surge en este caso es la propia definición de gasto de lujo. La propuesta armonizadora de 1998 excluía de la deducción en un hipotético artículo 17 b), entre otros, a los gastos en lujos, pero se abstenía de intentar una definición de lo que debe entenderse por tales. En los comentarios previos al articulado se limitaba a dar alguna indicación general de lo que podía abarcar el término, señalando aquellos que “por su naturaleza e importe” no pudieran ser considerados “gastos operativos normales”. Poniendo el ejemplo de la compra por un contable de una alfombra oriental de 50.000 de los entonces ecus para decorar su oficina. En todo caso, el citado precepto recogía en letras diferentes los gastos en lujos (además de los de diversión o entretenimiento) y los relacionados con los vehículos de turismo con un uso empresarial inferior al 10 por 100, por lo que no está claro que a estos les afectase la circunstancia indicada, como se verá más adelante al analizar la Ley española.

No existe ninguna definición genérica de lujo, como tampoco existe respecto de la categoría concreta de “vehículo de lujo”. Fuera de lo establecido en la Ley del IVA de Letonia, que habla de los vehículos representativos (con un precio superior a 50.000,00 €), no hay ninguna disposición comunitaria o nacional que la contenga. En el caso español ni siquiera la vigente LIIEE que, a los efectos de la mayor o menor tributación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, clasifica los vehículos destinados al transporte de personas en función del volumen de las emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> y sin referencia alguna al posible carácter suntuario de los mismos.<sup>287</sup>

---

<sup>287</sup> Tampoco nos sirve como referente el antiguo Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo (Real Decreto Legislativo 875/1981, de 27 de marzo, BOE núm. 119, de 19 de mayo de 1981, para el que la adquisición de cualquier vehículo de tracción mecánica que no fuera para inválidos o para el transporte de mercancías o el colectivo de viajeros, estaba dentro del hecho imponible, lo que suponía que cualquier vehículo se

En el ámbito empresarial es posible encontrar algunos criterios indicativos. Así, las marcas de automóviles utilizan una clasificación de los vehículos por segmentos que van en función de su longitud y determinadas características y que se vinculan a grupos homogéneos de consumidores<sup>288</sup>. La Asociación Nacional de Fabricantes de Automóviles<sup>289</sup> distingue por el tamaño entre urbano, utilitario, compacto, medio, grande y premium, que también se pueden identificar con las letras A á la F. Las letras E y F<sup>290</sup>, que se corresponden con los turismos grande (entre 4,75 y 4,95 metros) y Premium (más de 5 metros) son las que incluyen los vehículos que podemos calificar de lujo y que también suelen tener altas cilindradas o turbocompresor. En cualquier caso, una calificación de esta naturaleza exigiría a la Administración una fundamentación adecuada a cada caso concreto analizado, utilizando no sólo esas referencias comerciales apuntadas sino también describiendo las características más relevantes del vehículo que lo hacen acreedor de esa consideración de vehículo de lujo (precio, motorización, accesorios, extras, etc.)<sup>291</sup>

Sobre esta posibilidad de excluir del derecho a la deducción a los vehículos de lujo que se apartan de la consideración normal de vehículo de empresa, al menos en aquellas que no necesitan especialmente incurrir en costes de demostración del estatus elevado o que no van dirigidas a una clientela acostumbrada a un elevado nivel de consumo u ostentación, se han pronunciado distintas Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia.

---

calificaba como un bien de lujo. La única norma que establece una tributación diferente según la potencia en CV fiscales es la que regula los tipos aplicables en el Impuesto General Indirecto Canario (artículo 59 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, de la Comunidad Autónoma de Canarias, BOE núm. 166, de 12 de julio de 2012), pero únicamente diferenciando en este sentido entre potencia igual o inferior a 11 CV (9%) y superior a ella (15%), pero tampoco esta distinción permite calificar a los segundos como vehículos de lujo.

<sup>288</sup> OTERO NEIRA y OTROS señalan que “la segmentación se refiere a la división del mercado”, una técnica muy utilizada en el campo del Marketing. OTERO NEIRA, M.C., RODRÍGUEZ COMESAÑA, L. y RODRÍGUEZ DAPONTE, R., “La segmentación por atributos, un estudio en el sector de la automoción”. Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de Empresa, Vol.2, nº 3, 1996, pp.107-117.

<sup>289</sup> [Fecha de consulta 06/03/2022, URL: <http://anfac.com/wp-content/uploads/2019/07/ANFAC-Informe%20Anual%202017.pdf>].

<sup>290</sup> [Fecha de consulta 06/03/2022, URL: <https://elobservatoriocetelem.es/segmentación-del-mercado-del-automovil-en-españa>].

<sup>291</sup> La Ley del IVA de Letonia, a la que ya nos hemos referido, da un tratamiento especialmente restrictivo a los vehículos que llama “representativos” utilizando para como criterio determinante de esta cualidad el que su precio de adquisición se superior a 50.000,00 €, IVA excluido.

El de Castilla y León<sup>292</sup> mantiene que ello no vulnera la presunción legal del artículo 95.Tres.2º de la LIVA ni de la Sexta Directiva, al establecer esta última en el artículo 17.6<sup>293</sup> que del derecho de deducción se excluyen en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. Para negar la afectación conjuga tanto las condiciones técnicas del vehículo, que al ser de lujo o suntuoso hace presumir su uso personal y privativo, como las de la actividad desarrollada, que no hace necesaria la utilización de un vehículo de estas características.

También trata este supuesto el TSJ de Galicia<sup>294</sup>, negando en dos Sentencias la afectación. En la primera de ellas entiende que las “condiciones técnicas, características (incluible en la categoría de vehículos de lujo) y precio, difícilmente resultan sustraibles o ajenos a la satisfacción de necesidades personales o particulares, de suerte que era a la demandante a quien incumbía acreditar la excepción prevista en aquella normativa, cual es, que la satisfacción de necesidades personales o particulares era meramente accesorio y notoriamente irrelevante”. En la segunda se basa para negar la afectación “tanto en razón a las condiciones del vehículo, como a las actividades a que se afecta”. Por ello “la presunción legal ... ha de referirse al vehículo que se beneficia de ella, a lo que debe añadirse que entre éste y la actividad empresarial o profesional debe existir la necesaria proporción y correspondencia, de suerte que el vehículo se incorpore a ellas como un medio de su ejercicio, que es la razón de ser de la deducción. En el caso que nos ocupa, concurre un hecho notorio, y por tanto relevado de prueba para la Administración, cual es el de que el vehículo ... es ... de los comúnmente considerados como de lujo y cuyo destino principal, por esa razón, es el uso personal y privativo, y no el empresarial, pues no se alcanza a establecer la necesidad de utilizar en la actividad societaria de la actora un vehículo de tal naturaleza”.

No obstante, el mismo Tribunal en Sentencia del año 2020<sup>295</sup> sostiene un criterio radicalmente opuesto respecto a la afectación de los vehículos de lujo a la actividad y su

---

<sup>292</sup> STSJ Castilla y León, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 15 de diciembre de 2015 (ECLI: ES:TSJCL:2015:5972).

<sup>293</sup> Y la vigente Directiva en el párrafo primero del artículo 176.

<sup>294</sup> SSTSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 17 de junio de 2002 (ECLI: ES:TSJGAL:2002:4327) y de 3 de diciembre de 2008 (ECLI: ES:TSJGAL:2008:6342). Argumentos reproducidos en otra más reciente también de la Sala de lo Contencioso Administrativo de 11 de octubre de 2017 (ECLI: ES:TSJGAL:2017:6241).

<sup>295</sup> STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22 de octubre de 2020 (ECLI: ES:TSJGAL:2020:6087).

deducibilidad, entendiendo que “no puede extrañar” que el administrador de una Sociedad utilice estos vehículos de alta gama con la finalidad de “ofrecer o mejorar la imagen de la empresa”. Llegando a afirmar que “esta es la razón por la que la mayor parte de los concesionarios de automóviles ponen a la venta vehículos de alta gama que matriculan para que lo utilicen sus directivos y comerciales, y lo hacen bajo el nombre de “coches de gerencia”. Criterio este que puede tener sentido si se trata de una actividad empresarial o profesional desarrollada en un entorno en el que el lujo y la exclusividad son elementos fundamentales de la misma

Para el TSJ de Aragón<sup>296</sup> el hecho de tratarse de un vehículo de lujo es un elemento a tener en cuenta para valorar la afectación, puesto que sus características (se refiere al caso de un deportivo con solo dos asientos) no se corresponden con las necesidades de una actividad mercantil. El TSJ<sup>297</sup> de Andalucía habla en este mismo sentido de que las características propias de estos vehículos de alto coste suponen “una inversión injustificada y nada acorde con la gestión racional de la empresa”.

Tanto el TSJ de Castilla-León como el de Galicia al menos hasta el año 2020 apoyan su decisión en la exclusión impuesta por las directivas comunitarias a la deducción de los bienes de lujo, recreo o representación a la que no hace referencia, sin embargo, el artículo 95 de la LIVA. Seguramente porque la Ley dedica a este tipo de bienes el artículo 96 relativo a las exclusiones y restricciones del derecho a deducir, haciendo mención a las joyas, alhajas y piedras preciosas como artículos que podemos calificar de lujo, a los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas como bienes o servicios de representación, y a los espectáculos y servicios de carácter recreativo como bienes o servicios de recreo.

Si entendemos que el artículo 96 agota la previsión recogida en la Directiva en relación a los bienes de lujo no habría impedimento alguno para admitir la deducción del 50 por 100 del IVA soportado en las adquisiciones de vehículos que podamos calificar como de lujo, aunque si tenemos en cuenta los pronunciamientos jurisdiccionales podría exigirse para la deducción del IVA de estos vehículos en algún porcentaje el que su

---

<sup>296</sup> STSJ Aragón, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 28 de junio de 2017 (ECLI: ES:TSJAR:2017:955).

<sup>297</sup> STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 11 de octubre de 2016 (ECLI: ES:TSJAND:2016:9200). También la STSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 24 de octubre de 2017 (ECLI: ES:TSJCAT:2017:11564), que invoca y reproduce la anterior.

utilización sea mínimamente coherente con la actividad a la que se afecta. Lo que también parece concordar con la idea expresada en la Propuesta armonizadora de 1998 de que se trate de “gastos operativos normales”.

Más difícil es admitir la posibilidad de una deducción total o superior al 50 por 100 precisamente por la dificultad de estos vehículos para ser ajenos a la satisfacción de necesidades privadas o particulares apuntada en alguna sentencia. Respecto de la posible afectación exclusiva de estos vehículos de alta gama el TSJ de Andalucía<sup>298</sup> de forma expeditiva entiende que no es admisible aceptarla si el contribuyente no acredita que para el desarrollo de su actividad empresarial los necesite“ y que dichos vehículos tienen unas características que difícilmente pueden conducir a la creencia de su exclusiva y única afectación a la actividad económica, salvo prueba en contra”. Así mismo para el citado tribunal el hecho de que se trate de un vehículo todo terreno al servicio del Gerente y los miembros del Consejo de Administración de una Sociedad no son argumentos suficientes para acreditar la afectación al 100 por 100, porque “basta transitar a diario por las carreteras del país” para saber que esta tipología de vehículos “es utilizada frecuentemente al servicio de usos estrictamente personales o familiares” y que el estar al servicio de los indicados directivos “no excluye, ni mucho menos, los usos personales que en tal condición quedan al margen del mecanismo de la deducción”<sup>299</sup>.

Tampoco presupone la afectación exclusiva el tener que desplazarse a “distintas localidades donde radican proveedores, clientes o entidades bancarias”, incluso algunas de las explotaciones de la empresa, al ser perfectamente compatible con el uso con fines privados<sup>300</sup>. La misma idea subyace en la negativa a admitir la deducción del 100 por 100 del IVA soportado en un vehículo cuando el TSJ<sup>301</sup> de Valencia, después de analizar la falta de pruebas que acreditan la pretendida afectación plena, añade: “máxime cuando se trata de un vehículo de lujo y alta gama Mercedes/ML 250 BL, todo terreno 4x4”.

---

<sup>298</sup> STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26 de noviembre de 2018 (ECLI: ES:TSJAND:2018:14917).

<sup>299</sup> STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 7 de noviembre de 2018 (ECLI: ES:TSJAND:2018:14853).

<sup>300</sup> STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 6 de junio de 2018 (ECLI: ES:TSJAND:2018:9653). En este mismo sentido la SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 29 de abril de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:1840).

<sup>301</sup> STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 12 de junio de 2020 (ECLI: ES:TSJCV:2020:3090).

En una situación parecida y respecto de la afectación al menos en el 50 por 100 la Sala es más abierta, entendiéndose que la aplicación de este porcentaje puede resultar del simple hecho de que se trate del vehículo del administrador de un grupo de empresas cuyos negocios estén repartidos por distintas provincias<sup>302</sup>, aunque también llega a determinar la inaplicabilidad de la presunción al 50 por 100 cuando, dado el tipo de actividad al que se afecta el turismo “y las gestiones que normalmente precisa, se entiende que los desplazamientos por motivos exclusivamente profesionales quedan diluidos en su uso para fines abrumadoramente particulares”<sup>303</sup>.

Sobre la dificultad de aceptar la afectación total en este tipo de vehículos la AN<sup>304</sup> también parece tenerlo claro cuando argumenta que, no aportándose indicio alguno más allá de la simple manifestación, “no parece conforme a las reglas de la sana crítica entender como verosímil que un BMW 840 y un Audi 3, se encuentren afectos “exclusivamente” a la actividad”.

#### IV. LOS VEHÍCULOS ADQUIRIDOS CON DISFRUTE DE BENEFICIOS FISCALES

1. Vehículos adquiridos con reducción en la base imponible en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte<sup>305</sup> por su destino al uso exclusivo de familias calificadas como numerosas.

Se ha planteado la compatibilidad de la afectación a la actividad y, por tanto, con la aplicación del sistema de presunciones del artículo 95.Tres de la LIVA, con el disfrute de la reducción del 50 por 100 de la base imponible del IEDMT prevista en el artículo 66.4 de la LIIEE para la primera matriculación de los vehículos “que se destinen al uso exclusivo de familias calificadas como numerosas”, y que está supeditada a su reconocimiento previo por la Administración tributaria.

---

<sup>302</sup> STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 11 de diciembre de 2017 (ECLI: ES:TSJAND:2017:15727).

<sup>303</sup> STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 7 de julio de 2016 (ECLI: ES:TSJAND:2016:7031).

<sup>304</sup> SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 18 de diciembre de 2013 (ECLI: ES:AN:2013:5785).

<sup>305</sup> En adelante IEDMT.

El TSJ de Madrid se ha pronunciado claramente en sentido contrario a la posible compatibilidad en diversas sentencias<sup>306</sup>. La Sala parte de la exigencia establecida en la Ley reguladora del Impuesto Especial de que para obtener la reducción del 50 por 100 en la base por parte de las familias numerosas tiene que haber un reconocimiento previo por la Administración tributaria, el cual debe solicitarse antes de la primera matriculación definitiva del vehículo. Dicha reducción, además, “requiere inexcusablemente que éste sea destinado al uso exclusivo de familias calificadas de numerosas”. Por lo tanto, si para disfrutar de la bonificación se alegó el destino al uso exclusivo de la familia numerosa, “no se puede pretender que dicho beneficio fiscal sea compatible con la afectación del vehículo a la actividad económica, a fin de poder deducirse determinadas cantidades en concepto de cuotas de IVA soportadas”.

Sostiene en las diferentes sentencias que la bonificación solicitada y obtenida vendría a demostrar que, por sus características, el vehículo, desde su matriculación, se hallaba destinado a satisfacer necesidades particulares, lo que es contrario a lo establecido en el artículo 95. Uno y Dos de la LIVA respecto de la no deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en bienes destinados a satisfacer las necesidades personales o particulares de los empresarios, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos. Teniendo en cuenta, además, que el art.93. Cuatro de la LIVA no permite deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total. Para la Sala es evidente que cuando el sujeto pasivo solicitó la reducción del 50 por 100 del IEDMT “no tenía intención de utilizarlo en su actividad profesional o empresarial, pues de ser así no se podría haber aplicado dicha bonificación, ya que para disfrutar de ella el artículo 66.4 de la Ley 38/1992, exige claramente que el vehículo sea destinado al uso exclusivo de familias numerosas”.

El criterio administrativo mantenido por el TEAR de Galicia<sup>307</sup> y la DGT<sup>308</sup> es, sin embargo contrario. El primero no ve incompatibilidad alguna entre la aplicación de las presunciones sobre grado de afectación y el disfrute de la reducción en el Impuesto

---

<sup>306</sup> SSTSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 4 de julio de 2016 (ECLI: ES:TSJM:2016:6245), de 22 de julio de 2016 (ECLI: ES:TSJM:2016:8529), de 26 de julio de 2016 (ECLI: ES:TSJM:2016:8550), de 27 de octubre de 2016 (ECLI: ES:TSJM:2016:10859) y de 17 de septiembre de 2020 (ECLI: ES:TSJM:2020:11512).

<sup>307</sup> TEAR de Galicia, Resolución 15/04598/2016/00/00, de 28 de septiembre de 2018.

<sup>308</sup> DGT, Consulta 0018-19, de 7 de mayo de 2019.

Especial. El Centro Directivo en consulta no vinculante no lo dice con la misma rotundidad que el TEAR, pero no parece rechazar la posibilidad al contestar con una referencia general al tema de la prueba del mayor o menor grado de afectación por quien corresponda y al hecho de que, en todo caso, la valoración debe efectuarse por los órganos de investigación y comprobación de la AEAT y, en su caso, por los Tribunales Económico Administrativos y Contencioso Administrativos. Todo ello sin salirse del argumentario reiterado en otras contestaciones sobre la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de los vehículos de turismo.

Sin duda parece más acertado el criterio favorable a permitir ambos usos y que, por tanto, se pueda disfrutar de la exención a la vez que haya una posible afectación a la actividad. Siguiendo los presupuestos del TSJ de Madrid podría llegar a entenderse que no cabe un uso ajeno al transporte de la familia numerosa, lo que no tiene mucho sentido porque siendo o no empresario o profesional habrá desplazamientos en los que pueda ir uno solo de los miembros de la familia. Bastaría que hubiese alguna utilización empresarial o profesional por mínima que fuese para que operase la presunción de afectación del 50 por 100, siendo lo realmente incompatible el que se pretendiese una afectación total y, por tanto, la deducción del 100 por 100 del IVA soportado. En este último caso es cuando efectivamente se constataría el incumplimiento del fin que permitió la exención del IEDMT.

2. Vehículos adquiridos con reducción en la base del IEDMT por su acondicionamiento como vivienda.

Otra posibilidad de reducción establecida en el artículo 66 de la citada LIIEE se contiene en el número 5 y alcanza al 30 por 100 de la base del Impuesto con ocasión de la adquisición de los vehículos definidos como autocaravanas y los vehículos acondicionados para ser utilizados como vivienda a que se refiere el artículo 65.1.a) 8º de la misma Ley. Es decir, vehículos mixtos adaptables cuya altura total desde la parte estructural del techo de la carrocería hasta el suelo sea superior a 1.800 milímetros.

En estos casos parece clara con carácter general la contradicción que implica el hecho de su concepción como alojamiento vivienda (caso de las autocaravanas) o de su acondicionamiento como tal si se trata de un vehículo mixto adaptable y su afectación a

la actividad empresarial o profesional. No obstante, cabe pensar que, configurado como tal vivienda, y al igual que sucede con las que tienen naturaleza inmobiliaria, el sujeto pasivo utilizase un espacio de la misma como despacho o taller para el ejercicio de la actividad económica. De acreditarse este uso empresarial o profesional parcial por cualquier medio de prueba admisible en derecho sería posible la deducción de la cuota soportada en la adquisición en la proporción en que se utilizase para ese fin<sup>309</sup>, aunque habrá que entender que en manera alguna estaremos en presencia del juego de presunciones establecido en el artículo 95.Tres de la LIVA. Sin que ello fuese incompatible con el disfrute de la bonificación prevista en el IEDMT, al no dejar de cumplirse el fin de su utilización como vivienda para el que la Ley no habla de exclusividad.

### 3. Vehículos sujetos al tipo del 4 por 100

La LIVA establece en el artículo 91 Dos 1.4º la aplicación del tipo impositivo superreducido a las entregas de determinados vehículos en función del cumplimiento de determinadas condiciones en el adquirente o del destino que se va a dar al mismo. La aplicación de este tipo va a requerir el previo reconocimiento del derecho del adquirente, quien está obligado a justificar el destino del vehículo.

Se refiere el precepto, en primer lugar, a los vehículos para personas con movilidad reducida mencionados en el número 20 del Anexo I de la LTCV que los define como aquellos “cuya tara no sea superior a 350 kg, y que, por construcción, no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km/h, proyectado y construido especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física. En cuanto al resto de sus características técnicas se les equipará a los ciclomotores de tres ruedas”. Al tratarse de vehículos distintos de los definidos como de turismo, sus remolque, ciclomotores y motocicletas, a aquellos no les sería de aplicación la regla establecida en el párrafo 2º del artículo 95.Tres de la LIVA, tal y como señalan la DGT<sup>310</sup> y el TEAC<sup>311</sup>, por lo que la posible deducción en caso de poder

---

<sup>309</sup> La DGT se refiere en la Consulta Vinculante V0605-19, de 21 de marzo de 2019, al caso de una vivienda de naturaleza inmobiliaria.

<sup>310</sup> DGT, Consultas Vinculantes V1607-06, de 27 de julio de 2006 y V0209-18, de 30 de enero de 2018.

<sup>311</sup> TEAC, Resoluciones 00/0079/2016, de 28 de marzo de 2019 y 00/00283/2018, de 15 de diciembre de 2020.

acreditarse su afectación a una actividad empresarial o profesional seguiría la regla general del párrafo 1º, sin aplicación de presunción alguna.

Aun cuando pudiera ser excepcional la afectación de este tipo de vehículos al desarrollo de una actividad económica, no se trata de un supuesto imposible. Por otro lado, no puede argumentarse ningún tipo de incompatibilidad entre esa posible afectación y el hecho de haber soportado el Impuesto a un tipo inferior al general.

En segundo lugar, tenemos el caso de los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, respecto de los que no hay duda alguna sobre su afectación a la actividad económica. Tratándose, además, de una categoría de vehículos a los que les resulta aplicable la presunción de utilización en el 100 por 100.

Por último, se refiere el precepto a los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos. Vinculada la aplicación del tipo súper-reducido a la condición de la persona que habitualmente lo utilice como medio de transporte, en el caso de que aquella lo utilice al menos en parte en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, el IVA soportado en la adquisición y el derivado de los bienes y servicios vinculados a su utilización será deducible al menos en el 50 por 100. Es posible incluso que, siendo utilizado habitualmente por la persona con discapacidad o movilidad reducida, el titular del vehículo y de la actividad empresarial o profesional a la que se afecta aquel sea una persona jurídica, como así se ha admitido por la DGT<sup>312</sup> y el TEAC<sup>313</sup>.

---

<sup>312</sup> DGT, Consultas Vinculantes V1607/2006, de 27 de julio de 2006, y V0980/2010 de 11 de mayo de 2010.

<sup>313</sup> TEAC, Resolución 00/03367/2009/, de 5 de julio de 2011.

## V. EXCLUSIONES A LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE DEDUCCIÓN PREVISTO PARA LOS BIENES DE INVERSIÓN

1. Exclusión por no contabilización o registro o no integración en el patrimonio empresarial o profesional

La regla 5ª del apartado Tres del artículo 95 de la LIVA es más de exclusión que de limitación del derecho a la deducción, al señalar que “no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3.º y 4.º del apartado dos de este artículo”. Números que se refieren a los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y a los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional. Este segundo caso de exclusión resulta sin duda una obviedad, puesto que el presupuesto de la deducción del IVA soportado es la necesidad de que se trate de la adquisición de bienes o servicios que se utilicen para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional.

Más controvertido es el primer supuesto, en el que no solo se pone en cuestión la afectación directa y exclusiva de los bienes o derechos no contabilizados, como hace el apartado Dos, sino que se determina la inexistencia de afectación y, por tanto, la imposibilidad de deducir IVA alguno, constituyendo una manifestación más de la insuperable tentación de lo formal que BANACLOCHE PÉREZ<sup>314</sup> atribuye al legislador tributario.

La primera pregunta que hay que hacerse es a qué registros en concreto se refiere el precepto, porque por el propio literal se estaría condicionando la afectación y, por tanto, la deducibilidad, al cumplimiento de una formalidad consistente en que figuren en contabilidad y esta es, en principio, exclusivamente la referida en la Sección primera del Título III del Código de Comercio. De entenderse así, no bastaría con que la adquisición del vehículo figurase reflejada en los libros registro de facturas recibidas y de bienes de inversión de los artículos 64 y 65 del RIVA, que sería lo razonable, sino también en los

---

<sup>314</sup> BANACLOCHE PÉREZ, J., “La prueba en los procedimientos tributarios”, *Revista Impuestos* n° 2, 2013, p.3 de 11.

libros exigidos por la legislación mercantil. Además, el precepto habla de registros oficiales de la actividad empresarial o profesional sin más especificación, por lo que también podría entenderse que esta referencia incluye los registro de gastos y de bienes de inversión regulados en el artículo 68 del Reglamento del IRPF para los contribuyentes cuya actividad no tenga carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio, a los que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa y a los profesionales, casos todos ellos en los que no hay obligación de llevar contabilidad.

Sobre el papel la exigencia recogida en el artículo es global, de forma que, en teoría, la ausencia de inclusión de la operación en cualesquiera de los mencionados libros o registros, determinaría la no admisión de la deducibilidad del IVA. Como ya se ha dicho, esta hipótesis no parece la más razonable. Por ello, más allá de la aplicación del sentido común, por el exceso que supone, debemos acudir a las normas específicas que regulan esta exigencia formal en el IVA.

El artículo 242 de la Directiva IVA se refiere a la necesidad de que los sujetos pasivos lleven una “contabilidad” suficientemente detallada, por lo que parece que este término a efectos del IVA es más genérico que el que resulta de nuestra normativa mercantil. El reflejo de este precepto en nuestra Ley aparece en el artículo 164 hablando de “la contabilidad y los registros que se establezcan reglamentariamente”, de lo que se desprende que esa contabilidad debe ser diferente a la legalmente establecida. Lo que se confirma por el inciso final que hace cuando señala que lo anterior es “sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables”. La norma reglamentaria que define la obligación contable es el artículo 62 del RIVA y este solo refiere los libros registros de facturas expedidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias, por lo que hay que entender que es a la cumplimentación en ellos de la operación respecto de la que se pretende la deducción a la que se refiere la exclusión del 95 Tres 5ª.

La segunda pregunta es si tal disposición podría estar contraviniendo la reiterada jurisprudencia comunitaria sobre el derecho a deducir el impuesto como principio fundamental del sistema común del IVA para garantizar la perfecta neutralidad con

respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas<sup>315</sup>, actuando así como una suerte de castigo material frente a un incumplimiento formal. Con la inmediata consecuencia de que convierte la contabilización del IVA soportado en un elemento constitutivo del derecho a la deducción y no en un mero requisito formal para que la Administración pueda controlar su adecuado ejercicio por el sujeto pasivo.

A primera vista la norma parecería estar consagrando una presunción *iuris et de iure* ante la que la posibilidad de acreditar la real afectación deviene inútil, puesto que, como indica LÓPEZ MOLINO<sup>316</sup>, este tipo de presunciones “eliminan casi toda la actividad probatoria en la medida en que, aquello que se afirma a través de ellas resulta irrefutable e impiden al tiempo cualquier acción de prueba para el obligado tributario”<sup>317</sup>. Tal configuración no parece, sin embargo, coherente con el contexto en el que se enmarca el precepto, además de que entraría en flagrante contradicción con la Jurisprudencia Comunitaria a la que se hace referencia más adelante. Por ello, preguntándonos cual sería la consecuencia en caso de invertir los términos de la aseveración, podemos encontrar su verdadera naturaleza. De esta forma, si es evidente que la mera contabilización no presupone la afectación (así lo dice además expresamente la Ley) siendo necesaria una acreditación material, la mera ausencia de contabilización puede presuponer la falta de afectación, pero no la imposibilidad de probar por el sujeto pasivo que realmente lo esté. Lo que nos sitúa más bien ante una presunción *iuris tantum*.

Pero, independientemente de las disquisiciones sobre la naturaleza del precepto, no se puede olvidar respecto a la imposición de obligaciones formales en el IVA que, como señala PABLOS MATEOS<sup>318</sup>, la exigencia de aquellas puede ser un elemento

---

<sup>315</sup> STJUE (Sala Primera), de 1 de marzo de 2012, asunto C-280/10 (ECLI:EU:C:2012:107), STJUE (Sala Séptima), de 9 de julio de 2015, asunto C-183/14 (ECLI:EU:C:2015:454), y STJUE (Sala Cuarta), de 21 de noviembre de 2018, asunto C-648/16 (ECLI:EU:C:2018:932).

<sup>316</sup> LÓPEZ MOLINO, A.M., *Régimen Jurídico de la Prueba en la aplicación de los tributos*, Aranzadi, Elcano, 1998, p.416.

<sup>317</sup> Sin perjuicio de que, según el mismo LÓPEZ MOLINO, las limitaciones probatorias de estas presunciones “no significa ni que la misma pueda ser discrecionalmente empleada o no –no olvidemos que esta sigue siendo un instrumento probatorio- en el curso del procedimiento tributario por el órgano administrativo que lo incoa, ni siquiera que el administrado contribuyente esté imposibilitado para intentar emplear cuantos argumentos estime oportunos al efecto de impulsar al órgano administrativo para que no llegue a emplear la norma de presunción, por ejemplo, advirtiéndole de que la evidencia de los hechos contrastada con su realidad, es contraria al resultado del proceso deductivo que se alcanza con la aplicación de la norma de presunción. Antes bien, solo y cuando el órgano administrativo resuelva en aplicar la norma de presunción no será ya posible la contraprueba ya que la técnica de funcionamiento de la presunción absoluta así lo impide”. LÓPEZ MOLINO, A.M., *Régimen Jurídico de la Prueba...*, cit. p.417.

<sup>318</sup> PABLOS MATEOS, Y., “*La neutralidad fiscal en el IVA...*”, cit. p.12

distorsionador en el logro de la neutralidad del IVA. Algo que también apuntaba BANACLOCHE PÉREZ<sup>319</sup> al entender que “si las normas reguladoras del IVA o las complementarias para su gestión impiden la deducción del tributo soportado por deficiencias formales en la documentación de las operaciones realizadas, se está lesionando frontalmente la neutralidad del impuesto”, añadiendo una cuestión fundamental como es que partamos “de la prueba suficiente de las adquisiciones”.

Para el ejercicio del derecho a la deducción el artículo 178 a) de la Directiva IVA únicamente establece estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el artículo 226 del mismo texto<sup>320</sup>, sin que se refiera en ningún caso a la necesidad de la contabilización en los correspondientes registros. Es cierto que la citada Directiva recoge, como se ha dicho, la obligación para los sujetos pasivos de “llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal” y que en el artículo 273 se permite a los Estados miembros “establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude”. Pero como determina el TJUE en el asunto C-188/09<sup>321</sup>, en relación a los artículos equivalentes de la Sexta Directiva, estas medidas “no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de percibir el Impuesto de manera exacta y de evitar el fraude. Por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA”. De esta forma dicho incumplimiento no permite a la Administración negar el derecho a la deducción “si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho”<sup>322</sup>.

---

<sup>319</sup> BANACLOCHE PEREZ, J., *El IVA beligerante...*, cit. p.113.

<sup>320</sup> En la Exposición de Motivos del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, BOE núm. 286, de 29 de noviembre de 2003, por el que se aprobó el primer Reglamento de Facturación, se indicaba que “la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los empresarios o profesionales, tal y como dispone el artículo 97 de la Ley del Impuesto, lejos de configurarse como un medio de prueba tasada, ha de caracterizarse como un requisito de deducibilidad establecido por la normativa comunitaria, y, en consecuencia, por la ley, en virtud del cual las cuotas se deducen por los empresarios o profesionales en la medida en que dichas cuotas han sido soportadas, sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la ley, lo que se acredita con este documento.”

<sup>321</sup> STJUE (Sala Cuarta), de 29 de julio de 2010, asunto C-188/09 (ECLI:EU:C:2010:454). En la Sentencia se trata del caso de la limitación del derecho a deducir el IVA por incumplimiento de la obligación de utilizar una caja registradora para contabilizar las ventas hechas a personas físicas que no actúan en ejercicio de una actividad económica y que se establece en la normativa rumana. La conclusión es que tal limitación es posible en la medida en que no cuestione la referida neutralidad.

<sup>322</sup> MATESANZ CUEVAS se refiere a las Sentencias en los asuntos acumulados C-123/87, C-330/87 y C-85/95, como pioneras en esta línea de limitar las consecuencias del incumplimiento de los requisitos de carácter formal, advirtiendo, no obstante, de que “las autoridades fiscales de varios Estados miembros, entre

Más significativas aun son las Sentencias del TJUE de 7 de marzo de 2018<sup>323</sup> y 1 de julio de 2021<sup>324</sup>. La primera insiste en “que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales”. La segunda se refiere a la única exigencia formal que la Directiva vincula expresamente con el ejercicio del derecho a la deducción, indicando que “el hecho de que los sujetos pasivos hayan incumplido la obligación de facturación no puede obstaculizar la aplicación del principio básico de la Directiva, en virtud del cual el sistema del IVA está destinado a gravar únicamente al consumidor final”. Nos encontramos, por tanto, ante una jurisprudencia también consagrada por nuestro Tribunal Supremo<sup>325</sup> y que, como se indica por el TSJ de la Comunidad Valenciana<sup>326</sup>, “ha interpretado flexiblemente las normas de recuperación del IVA cuando la Administración Tributaria tiene asegurados sus intereses recaudatorios en gran medida”.

Sobre la concreta obligación de llevar una contabilidad que haga posible la aplicación del IVA y su control por la Administración y las consecuencias de la falta de contabilización de las operaciones el TJUE también se ha pronunciado. En un primer momento respecto de aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo es el destinatario de la entrega de bienes o prestaciones de servicios, es decir, cuando opera la inversión del sujeto pasivo. El Tribunal<sup>327</sup> parte del reconocimiento de que la normativa comunitaria establece la necesidad de que el sujeto pasivo cumpla las formalidades establecidas en cada Estado miembro para el ejercicio del derecho a la deducción y de que estos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal. Pero inmediatamente se pregunta si la vulneración de las formalidades y de sus obligaciones de contabilidad puede ser válidamente sancionada con la denegación del derecho a deducir. La conclusión es que

---

ellos, España, no parecen darse por aludidas en este sentido puesto que los casos sobre limitaciones del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por incumplimiento de requisitos formales no dejan de crecer”. MATESANZ CUEVAS, F., “El derecho a la deducción del IVA soportado en la jurisprudencia comunitaria”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 113, 2016, pp.39-60 (en esp. pp.47-48).

<sup>323</sup> STJUE (Sala Décima), de 7 de marzo de 2018, asunto C-159/17 (ECLI:EU:C:2018:161).

<sup>324</sup> STJUE (Sala Tercera), de 1 de julio de 2021, asunto C-521/19 (ECLI:EU:C:2021:527).

<sup>325</sup> STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 10 de marzo de 2014, ECLI:ES:TS:2014:938.

<sup>326</sup> STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 8 de mayo de 2020 (ECLI:ESTSJCVC:2020:2902).

<sup>327</sup> STJUE (Sala Tercera), de 8 de mayo de 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-96-07 (ECLI:EU:C:2008:267).

en estos casos –que denomina de autoliquidación- tal vulneración no puede privar del derecho a la deducción “si la Administración dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de la prestación de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho”.

Relevantes son también las observaciones presentadas por la Comisión en el caso referido, cuando señala lo excesivo y desproporcionado que sería “que el Estado miembro interesado pretendiera enriquecerse indebidamente basándose en la inobservancia de meras formalidades contables”. Añadiendo lo que entiendo que es una circunstancia esencial a tener en cuenta en los casos en que se incumple por el sujeto pasivo una obligación formal: el que los Estados están facultados para sancionar estas irregularidades de forma apropiada.

En sentencia posterior trata la falta de contabilización de las facturas emitidas por terceras empresas y, por tanto, en las que no tiene lugar la referida inversión del sujeto pasivo. El Tribunal de Justicia<sup>328</sup> analiza la norma italiana que supedita el derecho a deducir el IVA a que las correspondientes facturas se hayan anotado en el registro correspondiente y, en línea con lo expuesto anteriormente respecto de los incumplimientos formales en general y del de la ausencia de factura en particular, se recuerda como el derecho a la deducción constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, garantiza la perfecta neutralidad, no puede limitarse y se ejercita inmediatamente. Por ello dicha deducción debe admitirse si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Para el Tribunal “sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales”. De esta forma, “la denegación del derecho a la deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho”, por lo que “corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en derecho que se cumplen los datos objetivos que prueban la existencia de un fraude o de un abuso”. Se permite, por tanto, que la normativa nacional

---

<sup>328</sup> STJUE (Sala Séptima), de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15 (ECLI:EU:C:2016:614).

impida la deducción del IVA soportado que no fue reflejado en la contabilidad, pero siempre y cuando la denegación se haga “en circunstancias que demuestren la existencia de un fraude fiscal”.

Vista la doctrina establecida por el TJUE respecto a la deducibilidad del IVA en el caso de incumplimientos formales, permitiéndola en todo caso en base al principio de neutralidad cuando es posible constatar que se cumplen los requisitos materiales<sup>329</sup> para el ejercicio del derecho y en ausencia de fraude fiscal, hay que concluir que la aseveración de falta de afectación total parcial por falta de contabilización recogida en el número 3º del apartado Dos y en la regla 5ª del apartado Tres del artículo 95 debe necesariamente admitir prueba en contrario. Para no entrar en clara contradicción con el sentido que da el TJUE al alcance del cumplimiento de los requisitos formales para la deducción del IVA soportado, debe admitirse la deducción del IVA soportado en la adquisición del bien de inversión en la proporción que corresponda en la medida en que, por cualesquiera otros medios de prueba, haya clara constancia de que en el bien efectivamente se utiliza en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional y, en concreto, en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción.

Hay otra cuestión que puede pasar desapercibida en una lectura acelerada del precepto. Siguiendo la literalidad de la citada regla 5ª esta únicamente afectaría a los vehículos y sus accesorios y piezas de recambio, pero no a los servicios vinculados a aquel, en tanto en cuanto el precepto únicamente se refiere a “bienes” al hacer la remisión y no a los servicios. Además, la regla 3ª del apartado Dos también habla de bienes y derechos, pero no de servicios. Para estos últimos el único precepto en el que podría basarse la no deducibilidad por falta de contabilización sería el 99 de la LIVA, que en su apartado Tres determina la no deducibilidad en general de las cuotas no contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente cuando hubiese mediado

---

<sup>329</sup> En contraste con esta clara línea jurisprudencial en la que prima lo sustantivo sobre lo formal, CASTAGNARI habla del “neoformalismo” del legislador comunitario al haber subordinado la neutralidad en las operaciones intracomunitarias al requisito ineludible de contar el adquirente con un número de operador intracomunitario. CASTAGNARI, F., *Neutralità dell’IVA ed operazioni intracomunitarie. Il «neoformalismo» dei recenti sviluppi normativi comunitari in parziale deregulation al substantia lapproach della Corte di Giustizia dell’U.E.*, Rivista di Diritto Tributario, Giappichelli Editore, Turín. 2020, pp.455-494, en esp. pp.492 y 493.

requerimiento de la Administración. Lo que también afectaría a las adquisiciones de bienes y derechos para los que existe, además, la previsión antes citada del artículo 95.

Pero si bien este precepto es interpretado de forma mayoritaria por la doctrina, la Administración tributaria y los Tribunales económico administrativos como la consagración de la contabilización como un requisito formal más a añadir al de estar en posesión del documento acreditativo del derecho, a pesar de no estar recogido en el artículo 97 de la LIVA dedicado a los requisitos formales de la deducción sino dentro de las reglas para el ejercicio del derecho a la deducción, entiendo que la disposición debe interpretarse en el contexto exclusivo de dicho ejercicio. Porque no se debe confundir lo que supone el cumplimiento de los requisitos formales del derecho a la deducción y lo que es el ejercicio de ese derecho.

Salvo en el caso concreto del IVA satisfecho como consecuencia de las adquisiciones intracomunitarias, en las que también se exige su inclusión dentro del IVA devengado en la declaración liquidación correspondiente, los requisitos formales se agotan en disponer del documento justificativo del derecho, sin perjuicio de la obligación general de llevar unos libros registro del Impuesto. Por otro lado, sería además una sinrazón el que se tratase de un requisito vinculado exclusivamente al hecho de verse el sujeto pasivo sometido a una comprobación administrativa, por lo que tiene más sentido concluir que si el modo normal de ejercitar el derecho a la deducción es presentando la declaración liquidación en la que se incluya el IVA soportado o satisfecho, de no haberse hecho así, en caso de una comprobación administrativa podría ejercitarse siempre y cuando estuviese contabilizado. Es decir, habría que vincular ese requisito al precepto en el que se enmarca y, por lo tanto, a una forma concreta de ejercitar el derecho a la deducción distinta de la ordinaria<sup>330</sup>.

---

<sup>330</sup> En este sentido se pronuncian ZURDO RUIZ-AYUCAR y JIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, que entienden que el requisito de la contabilización únicamente tiene virtualidad cuando el sujeto pasivo no hubiese computado cuotas como deducibles y estas se pongan de manifiesto tras un requerimiento de la Administración o una actuación inspectora. ZURDO RUIZ-AYUCAR, J., JIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. ZURDO RUIZ-AYUCAR I., “Un esquema de orientación normativa”, *Revista Impuestos*, Tomo I, 1996, pp. 234 a 261 (en esp. pp.252-253). Para ABELLA POBLET y DEL POZO LÓPEZ la contabilización de las cuotas soportadas en los libros registros de facturas recibidas o de bienes de inversión ... constituye un requisito formal, previo al ejercicio del derecho a deducir, únicamente en el caso de cuotas cuya falta de contabilización se haya puesto de manifiesto en una actuación de la Administración o una actuación inspectora. ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ J., *Manual del IVA ...*, cit. p.971.

Al menos, la previsión del artículo 99 circunscribe la exigencia formal al registro en los libros establecidos reglamentariamente sin mencionar como hace el 95 a la contabilidad, lo que no plantea los problemas interpretativos antes señalados, bastando la inclusión de las operaciones en los libros propios del IVA. Pero se esté o no de acuerdo con lo indicado y aun considerando que se tratase de un requisito formal de carácter general para la deducibilidad equivalente al de disponer del documento justificativo del derecho, ante esta previsión se pueden oponer los mismos argumentos antes indicados respecto a la prevalencia del principio de neutralidad.

Por ello, la falta de contabilización de tales gastos no debería implicar por sí misma la imposibilidad de deducirse el IVA realmente soportado. Incluso la ausencia de las formalidades exigidas a los documentos acreditativos del derecho a la deducción no deberían ser determinantes, porque como señala el TSJ de Cataluña<sup>331</sup> para el caso de la deducción del IVA soportado por la utilización de un parking por parte de un abogado, aunque no se aportó una factura original con las indicaciones establecidas en el Reglamento de Facturación, sí se dispuso de la información bancaria en cuyos recibos se contenían los datos esenciales establecidos en dicho Reglamento, debiendo atenderse “al criterio reiteradamente expuesto por el TJUE en cuanto a la exigencia de los requisitos formales para la deducción de las cuotas soportadas, en términos que no se cuestione el derecho a deducir el IVA, que constituye el principio fundamental del sistema común, yendo más allá de lo necesario para lograr la comprobación si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente (por todas, sentencia de 30 de septiembre de 2009, Asunto C-392/09 )”.

Nuestro Tribunal Supremo<sup>332</sup> ha analizado el alcance de lo establecido en el segundo párrafo del apartado tercero del artículo 99 de la LIVA sobre esa necesidad de que las cuotas soportadas estén debidamente contabilizadas cuando hubiere mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora en los casos de inversión del sujeto pasivo. Su conclusión es que hay que abandonar la interpretación literal del artículo 99, de forma que “todas las obligaciones formales están pensadas para facilitar la correcta aplicación del IVA, por lo que resulta incoherente otorgar la misma trascendencia al

---

<sup>331</sup> STSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 15 de febrero de 2018 (ECLI:ES:TSJCAT:2018:2507).

<sup>332</sup> SSTs, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 25 de marzo de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:2229) y de 26 de noviembre de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:7807).

incumplimiento de los requisitos formales en casos de inversión del sujeto pasivo en los que el contribuyente no declara por entender que la operación no se encuentra sujeta al Impuesto, e interpreta de forma razonable pero errónea la normativa establecida, pues esta interpretación supondría la ruptura de la neutralidad”. Para el Tribunal “el derecho a la deducción forma parte indisociable del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ... ya que, en otro caso, se podría vulnerar el objetivo básico que con este derecho pretende alcanzarse, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA, fin fundamental de este Impuesto”.<sup>333</sup>

También se refiere al alcance de lo establecido en el artículo 99 Tres de la LIVA el TEAR de Murcia<sup>334</sup> en aquellos casos en los que los libros registros han desaparecido o no se han aportado a la Administración en el marco de un procedimiento inspector. Del relato de los hechos resulta que ante la incomparecencia del sujeto pasivo la Inspección obtuvo las facturas en las que se consignan las cuotas del IVA soportado, pero no admite la deducción al no haberse aportado los libros registros ni haberse podido obtener los mismos por otros medios y, por tanto, no haber quedado acreditada su debida contabilización. Para el TEAR no hay indicios de que el sujeto pasivo no registre de forma habitual sus operaciones y sí hay prueba fehaciente de que se han soportado realmente las cuotas, por lo que entiende que debe aplicarse “la doctrina del TJUE de que el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA soportado por los bienes y servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión y que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales”. En apoyo de la deducibilidad, aunque falte la constatación del registro de las adquisiciones, también recuerda lo establecido en el artículo 158 de la LGT en relación a la estimación indirecta en el IVA, que incluye la estimación de las cuotas que corresponderían a los bienes y servicios que serían normalmente necesarios para la obtención de las ventas o prestaciones correspondientes, pero solo en la cuantía en la que se aprecie que se ha

---

<sup>333</sup> Los criterios expuestos han sido mantenidos por el TEAC tanto para los casos de inversión del sujeto pasivo como para las deducciones derivadas de las adquisiciones intracomunitarias en las que también es sujeto pasivo el adquirente. TEAC, Resoluciones 00/06532/2008/00/00, de 23 de febrero de 2010 y 00/07568/2008/00/00, de 19 de octubre de 2010

<sup>334</sup> TEAR de Murcia, Resolución 30/04588/2016/00/00, de 20 de diciembre de 2019.

repercutido el impuesto y que este ha sido soportado efectivamente por el obligado tributario.

En línea con lo resuelto por el Tribunal regional BASTIDA PEYDRO Y CELAYA ACORDARREMENTERÍA<sup>335</sup> proponen un cambio en la redacción el artículo 99.Tres de la LIVA en el sentido de aclarar que la no contabilización “de las operaciones en los libros registro no impedirá el ejercicio del derecho a la deducción cuando no existan dudas sobre la realidad de las operaciones realizadas a la luz de los datos y de los documentos aportados a la administración tributaria”.

Indicar, por último, la gravedad de sancionar la falta de ingreso de la totalidad o parte del IVA, la obtención indebida de una devolución o su solicitud o la acreditación improcedente de cuotas a compensar, como consecuencia de haber excluido de la deducción un IVA soportado a causa de un incumplimiento contable y a pesar de haber quedado constatada la realidad material de que efectivamente aquel se soportó y de que se trata de un bien o servicio utilizado en la actividad económica. Nos hallaríamos en este caso ante una especie de sanción impropia, que castigaría como falta de ingreso del artículo 191, devolución indebida de los artículos 193 y 194 o acreditación a compensar indebida del artículo 195 y 193, todos de la de la LGT, lo que no es un incumplimiento material sino puramente formal, como es el de no llevar los registros del IVA y que tiene su sanción específica en el artículo 200 de la citada Ley.

## 2. Exclusión por la tributación del sujeto pasivo en determinados regímenes especiales

Se trata en este caso de limitaciones de carácter general en relación al derecho a deducir que van más allá del hecho de tratarse de vehículos de turismo o del cumplimiento o no de determinadas exigencias formales. También son ajenas a la mayor o menor utilización de estos en la actividad empresarial y únicamente resultan de estar el sujeto pasivo incluido en los regímenes especiales de la agricultura ganadería y pesca o del recargo de equivalencia. Tanto el artículo 130 de la LIVA para el primero de los regímenes como el 154.Dos para el segundo establecen esa imposibilidad de deducción,

---

<sup>335</sup> BASTIDA PEYDRO, M y CELAYA ACORDARREMENTERÍA, I., *Deducción del impuesto soportado, en Propuestas de futuro para el IVA en España*, Fundación Impuestos y Competitividad KPMG Abogados, Madrid, 2016, p.163.

en la medida en que los bienes adquiridos o importados o los servicios recibidos se utilicen se utilicen en las actividades a las que afecten los citados regímenes<sup>336</sup>. Aunque gracias al mecanismo de la regularización de bienes de inversión, del que se hablará más adelante, es posible una deducción parcial en el caso de que el empresario pase a tributar en régimen general antes de que termine el período establecido en la Ley para proceder a ella.

---

<sup>336</sup> La DGT se refiere al caso concreto de una furgoneta adquirida por una empresa dedicada al comercio al por menor de ropa y que va a afectar de forma exclusiva a la actividad, concluyendo la imposibilidad de deducir en ninguna medida ni cuantía la cuota del IVA soportada en la adquisición del vehículo o en las reparaciones o el combustible, precisamente por el hecho de estar el sujeto pasivo en el régimen especial del recargo de equivalencia. DGT, Consulta Vinculante V3134-20, de 21 de octubre de 2020.

## CAPÍTULO 6. DIFERENCIAS DE REGULACIÓN CON LA IMPOSICIÓN DIRECTA

### 1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En el ámbito del IRPF se plantea respecto de los vehículos de turismo un problema parecido al que estamos analizando, aunque en este caso en relación a la deducibilidad del gasto a los efectos de determinar el beneficio de la actividad empresarial o profesional, sea incorporando la dotación a la amortización correspondiente o el importe de la cuota de arrendamiento financiero o *renting*. Sin embargo, la normativa en este Impuesto no es coincidente con la prevista en la LIVA, además de más restrictiva y estricta, seguramente por no existir el mismo sometimiento a la Directiva Comunitaria y jurisprudencia del TJUE que en el caso del impuesto indirecto. Como resulta de los términos en que aparece regulado por la Ley y, sobre todo, por el Reglamento, toda aquella adquisición de un vehículo de turismo que sea gasto deducible al 100 por 100 a efectos del IRPF lo será también a efectos del IVA, pero la que se sitúe por debajo de ese porcentaje total no lo será en el impuesto personal y sí podrá serlo en el IVA.<sup>337</sup>

La Ley del IRPF<sup>338</sup> se refiere a los elementos patrimoniales afectos en el artículo 29, negando como principio la posibilidad de deducción de parte del gasto derivado de la utilización de aquellos que sean indivisibles, aunque deja la puerta abierta a que reglamentariamente se determinen las condiciones para permitir dicha afectación cuando estos elementos se utilicen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, como así lo hace el Reglamento del Impuesto. No obstante, la regla 4º del apartado 2 del artículo 22 del Reglamento<sup>339</sup> excluye expresamente de esta posibilidad a los vehículos de turismo, exceptuando algunos supuestos en función de su destino en términos parecidos a lo establecido por la LIVA cuando se refiere a la presunción de afectación al 100 por 100, si bien de forma más restrictiva, al no incluir ni a los vehículos

---

<sup>337</sup> El TS afirma que la norma reglamentaria no infringe el artículo 29.2 de la Ley del IRPF ni vulnera el artículo 108.1 de la LGT “porque no establece ninguna presunción iuris et de iure, sino que ... se limita a concretar ... que elementos patrimoniales indivisible que se utilicen “para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante” pueden considerarse afectos a una actividad económica, y cuando se debe apreciar que los bienes del inmovilizado se emplean en actividades privadas “de forma accesoria y notoriamente irregular”. STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de junio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2096),

<sup>338</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

<sup>339</sup> Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE núm.78, de 31 de marzo de 2007.

utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas ni a los utilizados en servicios de vigilancia.

Las diferencias entre ambas normativas son notorias en el fondo y en la forma. En el fondo porque, como se ha dicho, la restricción a la afectación de vehículos que no se utilicen exclusivamente para la actividad empresarial o profesional es absoluta, no operando en el IRPF ningún sistema de presunciones a efectos de deducción parcial como el establecido a efectos del IVA soportado. En el impuesto personal no hay presunción alguna que juegue a favor del contribuyente de utilización en el 50 o en el 100 por 100, sino que será este –en todo caso- el que deberá acreditar la afectación total a la actividad por cualquier medio de prueba admisible en derecho. La carga de la prueba correrá, por tanto, siempre a cargo de quien invoque la afectación, pero no cualquier afectación sino únicamente la afectación al 100 por 100. Afectación plena que solo rompe en el caso de los vehículos excepcionados en función de su destino, admitiendo el uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad. En la forma, porque la regulación limitativa en el ámbito del IRPF lo es de carácter reglamentario, lo que ha llevado a que autores como DELGADO GONZÁLEZ Y PUNTAS PRADO<sup>340</sup> entiendan que la exclusión de los vehículos automóviles de la posibilidad de la afectación parcial lo es “al margen del mandato legal”.

De los pronunciamientos de la Sentencia del TS de 13 de junio de 2019<sup>341</sup> puede además deducirse que entre la LIVA y la Ley del IRPF hay, además, una importante diferencia semántica en esta cuestión, puesto que la primera no distingue a efectos de la deducción parcial entre elementos patrimoniales divisibles e indivisibles y la segunda sí. Como apunta el Tribunal Supremo, “los indivisibles son aquellos que por sus características materiales no son susceptibles de dedicarse simultáneamente (sino alternativamente) a una actividad privada y a una económica”, poniendo como ejemplo de estos precisamente a los vehículos y como ejemplo de los divisibles a una vivienda utilizada por un abogado a su vida privada y a su actividad profesional.

---

<sup>340</sup> DELGADO GONZÁLEZ, A.F. y PUNTAS PRADO, A.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”. *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20, 2019, p.3 de 6, (edición digital).

<sup>341</sup> STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de junio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2096).

Respecto de esa diferencia de trato el TSJ de Madrid<sup>342</sup> ha entendido que está justificada por tratarse el IRPF y el IVA de “impuestos diferentes que gravan distintos hechos imposables ... sin que las normas que regulan el primero puedan valorarse a la luz de las normas que regulan el segundo” y atribuye al Legislador nacional la libertad de regulación en el IRPF que no tiene en el impuesto indirecto. También el TS<sup>343</sup> se ha pronunciado sobre la cuestión, determinando “que se trata de tributos diferentes con hechos imposables disímiles, lo que nos conduce directamente al principio de estanqueidad plasmado, en cierta medida en el artículo 7.1, letra d), LGT/2003, al disponer que los tributos se registrarán “por las leyes reguladoras de cada tributo”.

Pero siendo cierta esta libertad, no parece tener mucho sentido la diferente regulación dada a la cuestión en el gravamen de las personas físicas respecto del impuesto indirecto. Como señala MALVÁREZ PASCUAL<sup>344</sup> “no hay ningún motivo que justifique esta diversidad de trato”, además de que “contribuiría a evitar las dudas que esta cuestión plantea a los contribuyentes”. A lo que se puede añadir el que la diferencia hace que sujetos pasivos fueren en muchos casos la deducción al 100 por 100 en el IVA para no perder la correspondiente al IRPF, con lo que la presunción del 50 por 100 pierde gran parte de su sentido como mecanismo para minimizar la conflictividad.

LONGÁS LAFUENTE<sup>345</sup> se refiere de manera crítica a las contradicciones entre la Ley del IRPF y la LIVA, y aunque lo hace en sentido inverso y en relación a determinados gastos no deducibles en el IVA de conformidad con lo establecido en el artículo 96 pero si en el Impuesto personal, sus consideraciones resultan relevantes: “la necesidad o correlación entre ingresos y gastos que se exige en la imposición directa no puede diferir o no debería diferir respecto de la necesaria afectación de las cuotas soportadas en el IVA, dado que nos encontramos ante dos reglas, la de la imposición directa y la de la indirecta, que deberían ser interpretadas de manera homogénea, dado “que ambas se integran en el principio de afectación del gasto o cuota soportada a la actividad económica realizada por el empresario o profesional y aun cuando los

---

<sup>342</sup> STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 14 de junio de 2017 (ECLI:ES:TSJM:2017:9070).

<sup>343</sup> STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de junio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2096).

<sup>344</sup> También hace referencia este autor a la Proposición de Ley que presentó en 2016 el Grupo Parlamentario de Ciudadanos para equiparar el tratamiento en ambos impuestos, pero que no llegó a materializarse en la Ley del IRPF. MALVÁREZ PASCUAL, L.A., “Las consecuencias tributarias de la afectación...”, cit. p.1.

<sup>345</sup> LONGÁS LAFUENTE, A., “Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96...”, cit. p.35

parámetros de la imposición directa e indirecta no son trasladables de una a otra, no cabe duda de que el principio de afectación es un paraguas bajo el que se cobijan el gasto y la cuota soportada inherente al mismo, incluidos ambos conceptos en una misma factura”.

## 2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El vehículo de turismo adquirido por una Sociedad va a tener la consideración de activo fijo material respecto del que van a ser deducibles las cantidades que, en concepto de amortización, correspondan a la depreciación efectiva que sufra por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia<sup>346</sup>. En el caso de las personas jurídicas cualquier bien que se adquiere va a formar parte en principio de su patrimonio empresarial en términos contables, porque a diferencia de lo que ocurre con las personas físicas no existe paralelamente un patrimonio personal, salvo lo dicho respecto de las que revisten carácter patrimonial.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>347</sup> establece en el apartado 3 del artículo 10 que “En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.” Para el Código de Comercio la cuenta de pérdidas y ganancias va a recoger el resultado del ejercicio y a él se deben imputar los gastos y los ingresos que afecten al mismo. De esta forma, y como señala la DGT<sup>348</sup>, “todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS”, en concreto el artículo 15.

---

<sup>346</sup> DGT, Consulta Vinculante V0749-15, de 9 de marzo de 2015: Si el vehículo está destinado a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, teniendo la consideración de inmovilizado material, según señala el artículo 12 de la LIS, “Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.”.

<sup>347</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

<sup>348</sup> DGT, Consulta Vinculante V1741-16, de 20 de abril de 2016.

En relación a la utilización de un vehículo de turismo que se destina exclusivamente a la actividad no hay duda de que, como también señala el Centro Directivo<sup>349</sup>, si va “a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, teniendo la consideración de inmovilizado material ... serán deducible las cantidades que, en concepto de amortización ... correspondan a la depreciación efectiva que sufran”. Sin embargo, atendiendo a la referencia efectuada al artículo 15 de la LIS, en el caso de que el vehículo se utilice para fines distintos de lo que es su propia actividad económica no sería admisible el gasto cuando representase una retribución de los fondos propios (cesión del vehículo a un socio de la Entidad) o fuese una liberalidad. En este sentido, y ante el caso de un vehículo adquirido por una sociedad que se destina tanto para la actividad como para usos particulares, la DGT<sup>350</sup> considera necesario conocer quienes el usuario del vehículo y el origen del derecho a utilizarlo, de forma que en ausencia de estos datos, no será deducible la parte proporcional de la amortización y demás gastos inherentes a la utilización del vehículo en la parte proporcional a esa utilización privada.

Al margen de los casos en los que estemos ante una retribución de fondos propios o una liberalidad, lo normal es la plena deducibilidad de todos los gastos relacionados con la propiedad y utilización del vehículo de turismo, aun cuando estemos ante una utilización mixta tanto para la actividad ordinaria de la actividad de la empresa como para fines particulares cuando se genere para el usuario una renta en especie. Así, cumpliéndose las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, la amortización anual, el seguro, los gastos de reparación y conservación y combustible van a tener la consideración de gastos fiscalmente deducibles en la parte proporcional en que dicho vehículo sea empleado por el socio en el desarrollo de lo que es la actividad empresarial respecto de su uso total. Por la parte de uso que se destina a esos fines particulares de socio tendrá para él la consideración de retribución en especie para el socio, tal y como dispone el artículo 42 de la Ley 35/2006, del IRPF. En estos casos de uso mixto es preciso determinar un criterio de reparto en el que se valore sólo la disponibilidad para fines particulares, lo que permitirá calcular la retribución en especie. La parte de gastos que corresponda a la facultad del socio-trabajador de disponer del

---

<sup>349</sup> DGT, Consulta Vinculante V0749-15, de 9 de marzo de 2015.

<sup>350</sup> DGT, Consulta Vinculante V0145-08, de 28 de enero de 2008.

vehículo para sus intereses particulares también serán fiscalmente deducibles precisamente por esa calificación de retribución en especie del socio.<sup>351</sup>

Con la vigencia del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004 el tratamiento no era plenamente coincidente con lo expuesto, determinando la propia DGT<sup>352</sup> que si el vehículo se destinaba en todo o en parte para usos particulares de administradores, socios o empleados, “la parte proporcional de la amortización y demás gastos correspondientes a este uso, no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles”. Proporción que rechazaba con “singular” criterio del TSJ de Madrid<sup>353</sup> al señalar que, a estos efectos, deben aplicarse los preceptos del IRPF “dado que ambos son tributos de carácter directo y naturaleza personal que gravan la renta obtenida por los sujetos pasivos, sean personas físicas ... o entidades jurídicas ..., no siendo de aplicación el art. 95.Tres.2ª de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por ser un tributo de distinta naturaleza con una regulación específica adaptada a sus concretas características”. Por ello exige que el vehículo este afecto de modo exclusivo a la actividad económica, “sin que sea admisible un uso personal, ni siquiera de forma accesoria”. Además, “la afectación no queda demostrada por la contabilización del vehículo en los registros de la actividad.”

También en el caso de las sociedades es posible la disposición de los vehículos de turismo en virtud de contratos de arrendamiento financiero o de *renting*, en cuyo caso el registro contable se hará de acuerdo con lo establecido en la norma 8ª de Registro y Valoración del Plan General de Contabilidad<sup>354</sup>. En la primera modalidad la carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo, las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas y se aplicarán al activo los criterios de amortización que correspondan según su naturaleza.

---

<sup>351</sup> DGT, Consulta Vinculante V2258-13, de 9 de julio de 2013.

<sup>352</sup> DGT, Consulta vinculante V0145-08, de 28 de enero de 2008.

<sup>353</sup> SSTSJ Madrid, sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de mayo de 2017 (ECLI: ES:TSJM:2017:10446) y de 12 de julio de 2017 (ECLI: ES:TSJM:2017:7948).

<sup>354</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. BOE núm. 278, de 20 de noviembre de 2007.

En relación a los citados gastos, así como a los de mantenimiento y carburante del vehículo la DGT<sup>355</sup> admite su deducibilidad “cuando se cumplan las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, y que dicho vehículo sea empleado en el desarrollo de la actividad de la entidad”. Pero analiza el caso en el que el vehículo se utiliza por un socio de la entidad que es administrador solidario y, además, responsable de la parte comercial, tanto para fines particulares como para su labor comercial. En estas condiciones el gasto fiscalmente deducible lo será “en la parte proporcional en que dicho vehículo sea empleado” ... en esa labor comercial, en la medida en que estatutariamente el cargo de administrador es gratuito.

En el caso del *renting* el criterio de Tributos<sup>356</sup> no difiere de lo expresado en los párrafos anteriores, sin perjuicio de que en estos casos los gastos correspondientes al arrendatario van a ser gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias. Por ello “las cuotas devengadas por dichos contratos tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducible siempre que no estén contenidas en la enumeración de gastos fiscalmente no deducibles del artículo 14” de la Ley. “Sin perjuicio de que la parte correspondiente a la utilización por los empleados para su uso privado deba ser considerada como retribución en especie y de su tratamiento como gastos de personal”.

---

<sup>355</sup> DGT, Consulta Vinculante V2258-13, de 9 de julio de 2013

<sup>356</sup> DGT, Consulta Vinculante V0236-07, de 8 de febrero de 2007



## **CAPÍTULO 7. EL PORCENTAJE DE AFECTACIÓN DE LOS VEHÍCULOS DE TURISMO**

### **I. EL PORCENTAJE DE AFECTACIÓN Y EL SISTEMA DE PRESUNCIONES DEL ARTÍCULO 95**

Siempre que haya una afectación real del vehículo a la actividad -por mínima que sea- la Ley permite al sujeto pasivo la deducción del 50 por 100 (del 100 por 100 en determinados vehículos) sin necesidad de aportar elemento de prueba alguno que lo sustente, salvo el de la citada afectación. Para el Tribunal Supremo<sup>357</sup> el artículo 95 de la Ley del IVA incorpora una regla de clara naturaleza probatoria: una presunción iuris tantum de afectación del vehículo en un 50 por 100, presunción que puede ser destruida no solo por el contribuyente (constatando por cualquier medio de prueba admitido en derecho un grado de utilización del bien superior a ese porcentaje), sino también por la Hacienda Pública (que habrá de probar cumplidamente, para imponer una menor deducción, que el grado de afectación es inferior al presumido por la ley<sup>358</sup>). Lo que también puede predicarse respecto de la posible acreditación por la Administración de una afectación inferior al 100 por 100 en los vehículos que gozan de esta presunción.

Esta destrucción a la baja de la presunción de utilización en un 100 por 100 parecería atribuible exclusivamente Administración<sup>359</sup>, pero por paradójico que resulte también lo

---

<sup>357</sup> SSTS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 5 de febrero de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:705), de 17 de abril de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:1550), de 21 de mayo de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:1822), de 6 de junio de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:2184) y de 19 de julio de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:2986).

<sup>358</sup> La carga de la prueba para reducir el porcentaje de afectación de los vehículos respecto de los que la presunción es del 100 por 100, es evidente que corresponde a la Administración, pero en el caso en que el sujeto pasivo hubiese acreditado un porcentaje inferior en su declaración liquidación, si con ocasión de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección pretendiese incrementarlo hasta ese 100 por 100 invocando haber incurrido en error, entonces esa carga sería para el sujeto pasivo, tal y como ha determinado el TEAC en base a lo dispuesto en el artículo 108 apartado cuatro de la Ley General Tributaria que exige la prueba en contrario para rectificar los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios, al presumirse estos ciertos. Resolución 05662/2011/00/00, de 17 de junio de 2014.

<sup>359</sup> En la Resolución del TEAC 00/02789/2014, de 22 de noviembre de 2017, se recoge el caso en el que se reduce la afectación del porcentaje de afectación de unos vehículos supuestamente dedicados en exclusiva a actividades comerciales y respecto de los que se establecía por la empresa la prohibición de su utilización fuera de la jornada laboral, por constar información de la Dirección General de Tráfico de la imposición de mutas de tráfico en período vacacional, en horas no laborales y en fines de semana, incluso alguna de ellas siendo el vehículo conducido por el cónyuge de unos de los empleados. En cuanto a la minoración respecto del 50 por 100 el TEAR de Murcia se refiere en la Resolución 30/00324/2018, de 30 de septiembre de 2019, a este caso, entendiéndose que “a la vista del expediente, entiendo este Tribunal que el órgano gestor ha obtenido un principio de prueba que constituye indicio suficiente para considerar desvirtuada la presunción de afectación del vehículo a la actividad al 50% a efectos de invertir, entonces sí, la carga de la prueba, considerando que en el caso que nos ocupa se han llevado a cabo por la Administración actuaciones

pueden ser por el propio sujeto pasivo en la medida en qué, teniendo derecho a ellas, reconozca un grado de utilización inferior. A esta situación se refiere el TEAC<sup>360</sup> al tratar el caso de una Entidad que aplica un porcentaje de deducción a los vehículos cedidos al personal comercial del 75 por 100 cuando dado su destino gozaban de la presunción del 100 por 100, determinando que si bien es cierto que es la Administración la que debe acreditar, en su caso, un menor grado de utilización, si el interesado directamente se deduce el IVA en un porcentaje inferior al que le permite la Ley y luego pretende incrementar dicho porcentaje, deberá ser el quien lo acredite en virtud de la presunción de certeza de los datos incluidos en las declaraciones prevista en el artículo 108 apartado cuatro de la Ley General Tributaria.

Según el TEAC<sup>361</sup> el sistema de presunciones que establece la LIVA se configura como “un simple instrumento de gestión del Impuesto”, que “surge del reconocimiento de la dificultad probatoria inherente a la acreditación del grado efectivo de afectación a la actividad aplicable a un bien que por sus características intrínsecas es susceptible (y así suele ser como regla general) de utilización mixta, en el ámbito privado y en el profesional o empresarial. La presunción libera de la difícil carga de la prueba, en igual medida al sujeto pasivo y a la Administración, favoreciendo especialmente a aquél desde el momento que es quien pretende gozar del derecho a la deducción, sin impedirle nunca completar la prueba, de la que no le releva la presunción, para gozar de manera inmediata del pleno derecho a la deducción.”

Hay dos términos que emplea el TEAC que son reveladores del fundamento de que la Ley acuda al sistema de presunciones. Por un lado, que es un instrumento de gestión y, por otro, la dificultad probatoria. Lo que supone un reconocimiento explícito de que en la mayor parte de los casos no se va a cumplir con el objetivo último del régimen de deducciones que, como ya se indicó, es el de liberar completamente al empresario del peso del IVA y garantizar así la perfecta neutralidad del Impuesto con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén, a

---

destinadas a poner de manifiesto la afectación inexistente de los referidos vehículos, como resultado de poner en relación el número de los restantes vehículos de que es titular la sociedad, entre los que según indica la Oficina Gestora se incluyen vehículos turismo, y el número de empleados susceptibles de emplearlos para desplazamientos profesionales a lo que se une el hecho de que el gerente no disponga de vehículo propio”.

<sup>360</sup> TEAC, Resolución 00/05662/2011, de 17 de junio de 2014.

<sup>361</sup> TEAC, Resolución 00/05662/2011, de 17 de junio de 2014

su vez, sujetas al IVA. Principio este de neutralidad claramente consagrado en la Jurisprudencia del TJUE desde la Sentencia del caso Gabalfrisa<sup>362</sup> del año 2000.

Está claro que, en base a ese principio de neutralidad y en la medida en que el empresario o profesional realice operaciones que dan derecho a la deducción, el IVA nunca puede ser un coste para él, pero también es cierto que la deducción del impuesto soportado en una proporción superior a la procedente en el caso de utilización parcial de un bien de inversión para fines particulares proporciona al sujeto pasivo una ventaja injustificada contraria a la finalidad del Impuesto. Como ya se ha apuntado en apartados precedentes la propia Directiva, cuando se refiere al mecanismo de las regularizaciones de bienes de inversión, se preocupa de advertir en los artículos 189 y 192 sobre la conveniencia de que los Estados adopten las medidas necesarias para no se produzcan esas ventajas injustificadas, lo que no es coherente con un sistema de presunciones que las permite. También se refiere a aquellas de forma expresa el Tribunal de Justicia<sup>363</sup>, al considerar que, cuando se utiliza un bien afectado a la empresa también para fines privados, se “debe evitar proporcionar ... una ventaja económica injustificada con relación al consumidor final”, cuando ello resulta de aplicarse deducciones del IVA a las que no se tenía derecho”.

Por ello hay que preguntarse si una presunción de afectación del 50 por 100 como la que recoge nuestra Ley se adecúa a los principios que deben informar el derecho a la deducción. Es evidente que en su establecimiento primó el sentido práctico y que fue una solución incluso propuesta por la propia Comisión. Sin embargo, además de no generar los resultados previstos está claro que es un obstáculo en esa tensión entre neutralidad y ventaja injustificada. De lo que se trata es de compaginar estas dos fuerzas contrapuestas con un sistema probatorio factible y que identifique de manera clara y detallada el uso real del vehículo de turismo para la actividad empresarial o profesional.

Es la solución fácil a un problema complejo que, además, no ha evitado el permanente conflicto entre los sujetos pasivos y la Administración, por lo que es evidente la necesidad de plantearse un profundo cambio en el tratamiento de esta cuestión, ofreciendo la norma alternativas que acerquen el importe de la deducción a la afectación real del vehículo. Por

---

<sup>362</sup> STJUE, de 21 de marzo de 2000, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 (ECLI:EU:C:2000:145).

<sup>363</sup> STJUE (Sala Tercera), de 16 de febrero de 2012, asunto C-594/10 (ECLI:EU:C:2012:92).

un lado, los avances tecnológicos actuales permiten llevar un exhaustivo y preciso control de los kilómetros y rutas realizadas por cualquier vehículo. Basta que cuente con un dispositivo de localización adecuado<sup>364</sup>, de forma que se refleje en un registro específico complementado con datos sobre la identificación del conductor y el motivo del desplazamiento, configurando así un medio de prueba no exclusivo, pero sí especialmente reconocido si dispone de las homologaciones o características que pueda determinar la propia Administración<sup>365</sup>. Por otro, estableciendo la alternativa de un sistema forfaiario para aquellos sujetos pasivos que no estén en condiciones de asumir el coste y la carga formal que puede suponer el registro antes citado. Es decir, una alternativa que, acercándose a la afectación real, permita simplificar o minimizar las exigencias probatorias.

El único problema que plantea el abandono del sistema de presunciones es que los cambios pudieran ser entendidos como una ampliación del ámbito de las exclusiones a la deducción existentes y, por tanto, contrario a la jurisprudencia del TJUE. Sin embargo, en la medida en que las alternativas a la normativa actual determinasen una deducción acorde con la afectación real o lo más cercana a ella, nunca debería ser interpretado en el sentido dicho sino, en sentido inverso, como una restricción a las limitaciones a la deducción, aun cuando determinados sujetos pasivos no pudiesen entonces obtener un beneficio fiscal contrario a la finalidad del Impuesto.

En este sentido es válida la referencia que MORENO GONZÁLEZ<sup>366</sup> hace a la Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de abril de 2010, de la que resulta que “una modificación de la legislación nacional posterior a la entrada en vigor de la Directiva que reduce la exclusión de la deducción es conforme a la misma en la medida en que la aproxima a su objetivo, aun cuando en algún caso aislado o excepcional pueda implicar una ampliación de la exclusión”. También resultan relevantes las consideraciones

---

<sup>364</sup> El Sistema de Posicionamiento Global (GPS) mediante satélites “es un sistema de localización ... que proporciona estimaciones precisas de posición, velocidad y tiempo”, siendo algunas de sus aplicaciones las de “navegación y control de flotas de vehículos”. POZO RUZ, A., RIBEIRO, A., GARCIA-ALEGRE-M.C., GARCÍA, L., GUINEA, D., y SANDOVAL, F., “Sistema de posicionamiento global (GPS): Descripción, análisis de errores, aplicaciones y futuro”. Instituto de Automática Industrial Consejo Superior de Investigaciones Científicas, pp.2 y 6 de 9. [Fecha de consulta 28/03/2022, URL: [https://oocities.org/es/foro\\_gps/infografia/gps5.pdf](https://oocities.org/es/foro_gps/infografia/gps5.pdf)].

<sup>365</sup> Incluida la posibilidad de la declaración responsable por parte del fabricante.

<sup>366</sup> MORENO GONZÁLEZ, S., “La facultad de los Estados miembros de mantener límites y exclusiones ...”, cit. p.133.

realizadas por la Abogada General Sra. Kokott en el Asunto C-594/10<sup>367</sup> cuando en relación al artículo 17.6 de la Sexta Directiva entiende que, si el régimen inicial de restricción no satisfacía el requisito “de gravar la utilización privada adecuadamente con el IVA”, “pero se le aproxima en virtud de las posteriores modificaciones, dicho régimen en conjunto resulta más acorde con los objetivos de la ... Directiva, aun cuando en comparación con la situación anterior la deducción del impuesto soportado que definitivamente se admite sufra una restricción mayor”.

En tanto exista la presunción indicada, la prueba del grado de utilización o del porcentaje de afectación -que se trata en el apartado siguiente-, únicamente tiene sentido para aquellos casos en los que el sujeto pasivo pretende deducirse un porcentaje superior al 50 por 100, lo que en el momento de la adquisición del vehículo presenta el problema de que a priori no es posible conocer con certeza cual va a ser ese porcentaje de efectiva utilización para la actividad económica por encima del presumido. En este caso la deducción que se practique no podemos dejar de calificarla como provisional, puesto que, con independencia de las reglas de regularización de bienes de inversión a que se remite la Ley para los casos de afectación de parcial y que veremos más adelante, no se puede olvidar que el artículo 184 de la Directiva IVA establece una regla general de regularización. Esta es aplicable cualquiera que sea el tipo de bien o servicio adquirido.

En la normativa española la regla se concreta en el apartado Dos del artículo 99 de la LIVA cuando señala que “las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquel fuese alterado.” Lo que significa que, además de las regularizaciones que deban practicarse en esos cuatro años naturales siguientes, también en el de la adquisición o entrada en funcionamiento debería efectuarse si existen diferencias entre el porcentaje de deducción aplicado en el momento en que se soportó el Impuesto y el que resulte al final del año una vez que se conoce la afectación real de vehículo a la actividad.

Las controversias sobre el alcance de este precepto en los tribunales administrativos y contenciosos están vinculadas fundamentalmente a la cuestión de la aplicación o no de las exenciones inmobiliarias, pero algunas de las conclusiones a que llegan son

---

<sup>367</sup> Conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokott, presentadas el 8 de diciembre de 2011, asunto C-594/10 (ECLI:EU:C:2011:820).

perfectamente trasladables al ámbito del grado de afectación por la utilización del vehículo en la actividad empresarial o profesional, aunque la trascendencia para estos no es en absoluto la que resulta para los bienes inmuebles en los que puede también operar el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Así, si para el TEAC<sup>368</sup> la palabra “previsible” implica antelación, el sujeto pasivo no debería deducirse el 100 por 100 del IVA soportado en el momento de la adquisición del vehículo como si no existiese un destino del que resultase una afectación inferior, de acuerdo con datos objetivos, lógicos y prudentes. Destino previsible que debe apreciarse en base a la información que se tenga en el momento de la adquisición del bien<sup>369</sup> sobre la utilización que se le va a dar.

Una última precisión sobre la aplicación del sistema de presunciones, Se trata de su exclusiva vinculación a los vehículos de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas en la medida en que los citados revistan la condición de bienes de inversión, lo que no sucede en aquellos casos en los que el valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 € y que puede producirse cuando se adquieran vehículos de turismo de segunda mano y respecto de remolques y ciclomotores también adquiriéndose nuevos. Porque siendo cierto que se trata de bienes muebles destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación, el artículo 108 de la LIVA así lo determina expresamente. Respecto de ellos regirá, por tanto, la norma general establecida en el artículo 95.Uno LIVA, que solo va a permitir la deducción del IVA soportado en la adquisición si están afectados directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional<sup>370</sup>.

---

<sup>368</sup> TEAC, Resolución 00/03393/2013, de 22 de septiembre de 2015.

<sup>369</sup> TEAR de Asturias, Resolución 52/00569/2015, de 28 de septiembre de 2018.

<sup>370</sup> Esta cuestión la recuerda la DGT al referirse a la posible deducción del IVA soportado en la adquisición de una bicicleta (vehículo en todo caso excluido de la norma especial del artículo 95. Tres. 2ª LIVA por no entrar dentro de las categorías que relaciona), por un importe no superior a 3.005,06 €, por un arquitecto que trabaja como autónomo y que manifiesta que la va a utilizar para sus desplazamientos por trabajo. Dado el valor de adquisición el órgano consultivo recuerda la imposibilidad de la deducción parcial y la necesidad de que se afecte directa y exclusivamente a la actividad, lo que podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho. DGT, Consulta Vinculante V1492-21, de 21 de mayo de 2021.

## II. LA PRUEBA DEL GRADO DE UTILIZACIÓN DEL VEHÍCULO

### 1. Cuestiones generales

Fuera de los casos en los que la Ley reconoce expresamente la presunción del 100 por 100 la prueba del grado de utilización del vehículo supone necesariamente abandonar el amparo que otorga la presunción del 50 por 100 al sujeto pasivo en la intención de incorporar un IVA deducible por importe superior que pueda llegar incluso a la totalidad del soportado.

El Tribunal Supremo<sup>371</sup> determina a efectos de la prueba que la deducción que el legislador entiende procedente en todos los casos es la que responda "al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional". Asimismo, que "la carga de acreditar un grado de afectación distinto al determinado por la presunción no solo se impone al contribuyente, sino a la Administración, pues esta está legalmente obligada a regularizar la deducción derivada de la presunción cuando "se acredite" un porcentaje distinto a aquél". Sigue diciendo que el precepto "no solo no impide o limita en absoluto las posibilidades de acreditación de la afectación real del vehículo a la actividad de la empresa, sino que permite tal constatación" -en relación con el contribuyente- "por cualquier medio de prueba admitido en derecho", sin restricción alguna. También determina que no nos encontramos ante la prueba de un hecho negativo (la no utilización del vehículo para fines privados), y entiende que la prueba de la verdadera "utilización del vehículo en el giro empresarial no puede considerarse un obstáculo prácticamente insalvable, pues no parece que el contribuyente tenga especiales dificultades para constatar ese destino."

A pesar de lo apuntado por el Tribunal Supremo la realidad es que la prueba del grado de utilización es, sin duda, la cuestión que más problemas suscita en la práctica. No solo por la dificultad para acreditar de forma indubitada un empleo superior al 50 por 100 por parte del sujeto pasivo o inferior a ese 50 por 100 o al 100 por 100 por parte de la Administración, sino también porque desde la Administración existe una cierta

---

<sup>371</sup> SSTs, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 5 de febrero de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:705), de 17 de abril de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:1550), de 21 de mayo de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:1822), de 6 de junio de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:2184) y de 19 de julio de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:2986).

propensión a no considerar nunca suficiente la prueba aportada por aquel, olvidando esta última que, como ha señalado el TEAC<sup>372</sup>, no puede exigirse “una prueba plena, ... resultando suficiente las pruebas indiciarias que permitan concluir en la mayor afectación”.

El TSJ de Madrid<sup>373</sup> recuerda a estos efectos que “el artículo 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas de criterio humano”, por lo que “la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad”.

Lo que debe quedar claro, en todo caso, es que las pruebas son necesarias y que el simple hecho de acreditar la necesidad de desplazarse para el ejercicio de la actividad no determina por si solo que el vehículo adquirido para ello se emplee en exclusiva en tal cometido, tal y como lo entiende el TSJ de Galicia.<sup>374</sup> Sin que, por otro lado, pueda considerarse que dicha exigencia probatoria constituya una prueba diabólica<sup>375</sup>.

La DGT<sup>376</sup> en sus contestaciones a consultas sobre esta cuestión no aporta ningún criterio que ayude a resolver la falta de concreción normativa en este sentido, limitándose a señalar de forma recurrente que “esta Dirección General no puede especificar cuáles son los medios más idóneos para acreditar la afectación real del vehículo”, y que “será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a

---

<sup>372</sup> TEAC, Resolución 08082/2008, de 8 de junio de 2010.

<sup>373</sup> STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de julio de 2017 (ECLI: ES:TSJM:2017:7958).

<sup>374</sup> STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 20 de marzo de 2013 (ECLI:ES:TSJGAL:2013:2250) y STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 20 de noviembre de 2013 (ECLI: ES:TSJGAL:2013:9968).

<sup>375</sup> STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 12 de marzo de 2019 (ECLI: ES:TSJCV:2019:1816) y STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de marzo de 2019 (ECLI: ES:TSJCV:2019:1688).

<sup>376</sup> DGT, Consultas vinculantes V2444-05, de 29 de noviembre de 2005, V0862-06, de 8 de mayo de 2006, V1275-06, de 30 de junio de 2006, V1565-06, de 21 de julio de 2006, V2064-06, de 19 de octubre de 2006, y V1497-14 y de 9 de junio de 2014.

derecho, sirvan para justificar la mayor afectación del vehículo a la actividad empresarial”. Ello lleva aparejado necesariamente que todo dependa de la valoración que finalmente hagan la Administración y los Tribunales, tal y como también se encarga de recordar la citada Dirección General. Llegando a señalar en concreto que “la competencia para la comprobación y la valoración de los medios de prueba aportados como justificación de dicha afectación exclusiva no corresponde a este Centro Directivo, sino que corresponde a los servicios de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria<sup>377</sup>y, en su caso, (a) los tribunales económico administrativos y contencioso administrativos que tengan conocimiento de las controversias suscitadas en esta materia”<sup>378</sup>.

En este punto es oportuno recoger la idea que COLAO MARÍN<sup>379</sup> pone de manifiesto respecto del principio de proporcionalidad de la actuación administrativa en relación a la prueba, en el sentido de que la Administración no puede tener “una actitud meramente pasiva a la hora de considerar o no probados ciertos hechos”, sino que es necesario “que indique al obligado tributario cuales son las pruebas que efectivamente necesita”. Si no está dispuesta a pronunciarse sobre esta cuestión<sup>380</sup> lo que nunca deben olvidar estos servicios de la Administración tributaria es analizar las pruebas con un mínimo de rigor como exige el TSJ de Cantabria<sup>381</sup>, que lamenta la existencia de “un déficit de motivación por parte de la Administración en algunas de las afirmaciones que de forma categórica lleva a cabo sin esfuerzo dialéctico alguno”.

Ante esta ausencia de referencias normativas válidas, aunque sean mínimas, solo es posible acudir a los criterios que los Tribunales tanto jurisdiccionales como administrativos, han venido consagrando como suficientes para cada caso enjuiciado o

---

<sup>377</sup> DGT, consulta vinculante V1295-18, de 17 de mayo de 2018.

<sup>378</sup> DGT, consulta vinculante V0310-19, de 14 de febrero de 2019.

<sup>379</sup> COLAO MARÍN, P.A., *La prueba de la realidad de la operación que da lugar al gasto o a la deducción del IVA soportado*. Aranzadi, Cizur Menor, 2018, p.110.

<sup>380</sup> Un claro ejemplo de norma que regula las exigencias probatorias para evitar las dificultades e inseguridad jurídica que para las empresas suponían los enfoques divergentes entre los Estados miembros en la acreditación del transporte para aplicación de la exención por entregas intracomunitarias, lo tenemos en el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 04/12/2018, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias, y al que se remite el artículo 13.2 del Reglamento del IVA, sin perjuicio de poder utilizar cualquier medio de prueba admitido en derecho. DOCE n° L 311/10, de 7 de diciembre de 2018.

<sup>381</sup> STSJ Cantabria, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 14 de septiembre de 2012 (ECLI: ES:TSJCANT:2012:324).

resuelto, sin olvidar que la existencia de dos supuestos prácticamente idénticos resulta harto improbable. Por ello solo pueden servirnos como referente a partir de los cuales conformar la prueba del grado real de utilización del vehículo. Además, los niveles de exigencia de cada Sala no tienen por qué ser coincidentes, abarcando desde posturas más o menos abiertas hasta los criterios muy exigentes, sobre todo en el caso de la acreditación de la afectación exclusiva.

En este último sentido baste traer a colación los criterios mantenidos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Andalucía en algunas Sentencias<sup>382</sup>, para quien la prueba en estos casos debe “facilitar la imagen de una utilización del vehículo con fines empresariales tan intensa y severa” como la que, según ella, tienen los casos de afectación del 100 por 100 relacionados en la Ley y que *la* “utilización del coche para fines empresariales necesariamente ha de dejar rastro”, siendo necesario “que el contribuyente concrete la utilización del vehículo y la necesidad para el desarrollo de la actividad empresarial incompatible con la satisfacción de necesidades personales del empresario o de su personal”.

Muchos son los hechos y documentos que se invocan a la hora de justificar una afectación superior al 50 por 100, como son los listados de viajes o de kilómetros realizados, la rotulación de los datos o anagrama de la empresa en el vehículo, los conductores asegurados y las características del seguro, la disponibilidad de otro vehículo, etc., pero como indica la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Galicia<sup>383</sup> ninguno de estos elementos es esencial en sí mismo para la finalidad pretendida. Por ello la acreditación resultará del conjunto de pruebas aportadas y de las circunstancias que concurran en cada caso.

No son admisibles en ningún caso para justificar la afectación exclusiva las muy frecuentes “meras afirmaciones que no tienen eficacia ... porque no excluyen el uso del vehículo para necesidades privadas”, siendo siempre necesarias las que el TSJ de

---

<sup>382</sup> SSTSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 6 de junio de 2018 (ECLI: ES:TSJAND:2018:9653), de 11 de junio de 2018 (ECLI: ES:TSJAND:2018:9677), de 7 de noviembre de 2018 (ECLI: ES:TSJAND:2018:14853) y de 5 de abril de 2013 (ECLI: ES:TSJAND:2013:7125).

<sup>383</sup> STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 12 de julio de 2017 (ECLI: ES:TSJM:2017:7945).

Baleares<sup>384</sup> denomina pruebas “tangibles” y “palpables”. En el mismo sentido se pronuncia la AN<sup>385</sup>, que da por buena la argumentación de la Abogacía del Estado cuando afirma que “las simples manifestaciones del obligado tributario no son suficientes”, en un caso en el que el vehículo dispone incluso de rótulos y anagramas publicitarios de la empresa. Tampoco son admisibles las meras manifestaciones aunque estas se revistan de declaraciones juradas, carentes de objetividad<sup>386</sup>, porque como señala el TSJ de la Rioja<sup>387</sup> “no es un medio probatorio de los admitidos por la LEC”.

También hay que tener cuidado con determinados hechos cuya existencia o invocación puede llegar a ser incluso contraproducente<sup>388</sup>, como sucede con el abuso en la acreditación de gastos por la utilización del vehículo, permitiendo a la Administración fundamentar precisamente en ellos incluso la no afectación del vehículo en el 50 por 100. Es el caso de las facturas de suministros realizados en fines de semana o días festivos o las de peajes también en esos días no laborales o cuando es posible controlar las rutas (caso de los peajes VIA T)<sup>389</sup>.

## 2. Medios de prueba habitualmente invocados

Entrando en el análisis de los elementos probatorios más recurrentes hay que tener siempre en cuenta la necesidad de que todos los que se produzcan en cada caso concreto habrán de ser valorados en su conjunto y no solo individualmente.

---

<sup>384</sup> STSJ Baleares, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 23 de enero de 2013 (ECLI: ES:TSJBAL:2013:62).

<sup>385</sup> SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 24 de septiembre de 2016 (ECLI:ES:AN:2019:1840).

<sup>386</sup> El TSJ de Galicia así lo expresa cuando ante la aportación de una declaración jurada entiende que es necesaria una prueba objetiva. STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 7 de septiembre de 2020 (ECLI: ES:TSJCV:2020:4711).

<sup>387</sup> STSJ La Rioja, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 24 de marzo de 2003 (ECLI: ES:TSJLR:2003:196).

<sup>388</sup> LONGAS MACIAN menciona hecho de que en la factura haya distintos tipos de carburante cuando el sujeto pasivo solo tiene un vehículo a su nombre. LONGAS MACIAN, S. “Análisis práctico de la deducción de vehículos en el IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 432, 2019, pp.1-26 (en esp. p.7).

<sup>389</sup> El Tribunal Superior de Justicia de Madrid analiza un caso referido al Impuesto sobre Sociedades en el que se tienen en cuenta como elementos probatorios de la residencia en España de determinadas personas físicas, entre otros, y respecto de un vehículo de turismo a nombre de la Sociedad, el consumo desproporcionado de gasoil para la actividad en la que supuestamente se emplea o los lugares por los que discurre a la vista de los peajes VIA T satisfechos, además, en fines de semana. STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 20 de noviembre de 2017 (ECLI: ES:TSJM:2017:12374).

## 2.1.Listados de viajes o libros de kilometraje

Estos listados o libros se encuadran dentro de la categoría documentos privados de los artículos 1228 del CC y 326 de la LEC a efectos probatorios y, en concreto, dentro de lo que el TS<sup>390</sup> denomina “papeles domésticos” y que caracteriza como aquellos elaborados por los interesados “para su exclusiva información, manteniéndolos consigo y sin destino para tener publicidad o entregarlos a otras personas”. Son, como señala SEOANE SPIEGELBERG<sup>391</sup>, “de uso exclusivo de los particulares, carentes de vocación al tráfico”, diferenciándolos de “los que se entregan a un tercero como constancia de una relación contractual, o como justificante de un acto jurídico, es decir los que tienen publicidad.”

En línea con la mencionada suficiencia de las pruebas indiciarias la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León<sup>392</sup> admite la deducibilidad de la totalidad de las cuotas soportadas tanto respecto de la adquisición misma del vehículo como respecto de los servicios relacionados con el mismo por haberse justificado su afectación a la actividad mediante la aportación de un listado de los viajes realizados con indicación de la fecha, lugares de destino, motivo y kilómetros recorridos, además de otra documentación complementaria. Para la misma Sala<sup>393</sup> no son, sin embargo, prueba suficiente “los documentos privados suscritos aparentemente por los socios de la empresa o incluso por algún trabajador de la misma, en los que se consignan la fecha, el número de kilómetros recorridos y el destino” en la medida en que, “atendida la fecha de los desplazamientos, ... varios de ellos se produjeron en domingos o en otros festivos” y siempre que no se corrobore “por ningún otro medio de prueba la realidad de tales desplazamientos”.

También el Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha<sup>394</sup> se refiere a la posibilidad de probar de manera indiciaria la utilización “con la indicación del número de

---

<sup>390</sup> STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 6 de junio de 2000 (ECLI: ES:TS:2000:4645).

<sup>391</sup> SEOANE SPIEGELBERG, J.L., *La prueba en la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, Disposiciones Generales y Presunciones*, Aranzadi, Zizur Menor, 2002, p.241.

<sup>392</sup> Sentencia TSJ Castilla y León, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 27 de septiembre de 2018 (ECLI: ES:TSJCL:2018:3447).

<sup>393</sup> Sentencia TSJ Castilla y León, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 25 de febrero de 2005 (ECLI: ES:TSJCL:2005:984).

<sup>394</sup> STSJ Castilla La Mancha, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 7 de septiembre de 2005 (ECLI: ES:TSJCLM:2005:1960). La misma Sala, en la Sentencia de 22 de noviembre de 2019 (ECLI: ES:TSJCLM:2019:3089), considera la llevanza de una relación detallada de kilometrajes que, finalmente

kilómetros anualmente recorridos por el vehículo y la aportación de una relación, con las acreditaciones que sean posibles, de las salidas realizadas en el año, a fin de ponderar la adecuación de una magnitud a la otra”. Todo ello sin dejar de poner de manifiesto, por un lado, que “la prueba nunca podrá ser absoluta ni se podrá rechazar la que se aporte apelando a una mera posibilidad o hipótesis de utilización privada, cuya ausencia absoluta nunca podrá ser probada”. Por otro, que esta manera de acreditar la utilización “puede requerir de la empresa la llevanza de registros de utilización del vehículo y la preconstitución de pruebas relativas a las salidas efectuadas”, aunque no considera que sea “una exigencia excesiva respecto de quien pretende efectuar una deducción al 100 %”<sup>395</sup>.

La Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Aragón<sup>396</sup> entiende que la prueba indiciaria aportada para acreditar la afectación plena es suficiente cuando consiste fundamentalmente en un “libro de control de kilometraje, con indicación de períodos, kilómetros de inicio y final, kilómetros hechos, conductor y concepto”. Para MALVÁREZ PASCUAL es “la prueba más definitiva” siempre y cuando se trate de “una documentación en la que se dé detalle de cada itinerario recorrido en el desarrollo de la actividad, así como del motivo y justificación de los desplazamientos”. Por ello para la misma Sala del TSJ de Aragón<sup>397</sup>, y aun reconociendo que este tipo de registros son un documento interno de la empresa, puede ser suficiente para acreditar la total afectación sin necesidad de una prueba adicional –siempre posible- si se lleva con el suficiente rigor y detalle, indicando la fecha de los desplazamientos, el cliente, la gestión realizada y la distancia recorrida en cada desplazamiento. En ausencia de ese rigor y detalle una relación de viajes puede ser expresiva de la afectación del vehículo a la actividad, pero no de su

---

no fue considerada por la Administración como prueba suficiente para acreditar la afectación de vehículo al 100 por 100, elemento necesariamente a valorar a la hora de apreciar o no la existencia de una conducta constitutiva de infracción tributaria.

<sup>395</sup> En estos mismos términos se pronuncia el TSJ de Extremadura que habla de la llevanza de registros de utilización del vehículo y preconstitución de pruebas relativas a las salidas efectuadas, lo que “no es una exigencia excesiva respecto de quien pretende efectuar una deducción al 100%”. STSJ Extremadura, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 25 de septiembre de 2014 (ECLI: ES:TSJEXT:2014:1496).

<sup>396</sup> STSJ Aragón, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 17 de marzo de 2014 (ECLI: ES:TSJAR:2014:572).

<sup>397</sup> STSJ Aragón, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26 de febrero de 2014 (ECLI: ES:TSJAR:2014:447). El TSJ de Valencia admite como prueba unos partes de servicios firmados por los clientes en los que se detallan los servicios y los desplazamientos, además el vehículo se utiliza por diferentes trabajadores de la empresa y constan los partes de servicios de estos. STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 17 de mayo de 2019 (ECLI: ES:TSJCV:2019:2175).

afectación exclusiva<sup>398</sup>. Así, aquel no está presente cuando, como dice el TSJ de Andalucía<sup>399</sup>, hay una “falta de referencia inicial para el cálculo de los kilómetros y la ausencia de facturas de repostajes durante los trayectos relacionados”. Además, como también indica el autor antes citado “si se dispone de datos parciales de los desplazamientos realizados en el desarrollo de la actividad, su aportación podrá ir en contra del propio contribuyente, pues podría justificar un uso no exclusivo del vehículo”. En este sentido cabe traer a colación lo establecido en el artículo 1.228 del Cc, en el sentido de que el que quiera aprovecharse de los asientos o registros privados como prueba habrá de aceptarlos en la parte que le perjudiquen.

## 2.2. Disposición de más de un vehículo

Un segundo argumento de los más habitualmente esgrimidos para acreditar la afectación de un vehículo es el de la disponibilidad de otros vehículos que, sin embargo, no se encuentran afectos, sobre todo cuando lo que se pretende es la deducibilidad del IVA al 100 por 100. La acreditación de esa disposición de otro u otros vehículos es perfectamente factible en la medida en que la titularidad de ellos consta en documentos oficiales expedidos por la Dirección General de Tráfico, por lo que a efectos de prueba van a tener la consideración de documento público según el artículo 317 de la LEC. Se trata de un elemento del que lógicamente por sí solo no puede inferirse una afectación al cien por cien, como señala el TSJ de Madrid<sup>400</sup>, sino de una circunstancia más a tener en cuenta pero nunca definitiva. En este sentido resultan interesantes las consideraciones del TSJ de Aragón<sup>401</sup> respecto de la deducción de la totalidad del IVA soportado en la adquisición del vehículo por un procurador, entendiéndola improcedente a pesar de que la actividad precise “un uso intenso y frecuente” y de que se disponga de otro vehículo de turismo que afirma destinar en exclusiva a un uso personal “porque la posesión de

---

<sup>398</sup> STSJ Castilla León, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 7 de noviembre de 2019 (ECLI: ES:TSJCL:2019:4628).

<sup>399</sup> STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 7 de noviembre de 2016 (ECLI: ES:TSJAND:2016:9787).

<sup>400</sup> STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 17 de junio de 2020 (ECLI: ES:TSJM:2020:6673).

<sup>401</sup> STSJ Aragón, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22 de octubre de 2018 (ECLI: ES:TSJAR:2018:1136).

varios medios de transporte en una misma familia es cada vez más frecuente en nuestra sociedad”<sup>402</sup>.

Para las Salas de lo Contencioso de Cataluña y Galicia la titularidad de más de un vehículo no acredita por sí misma una deducción superior al 50 por 100 ni tampoco los gastos de alquiler de una plaza de aparcamiento o los tickets de aparcamiento<sup>403</sup>. En todo caso, en la valoración de esta prueba es relevante tomar en consideración las características del vehículo que se declara afecto y las del que se supone utilizado exclusivamente para necesidades privadas, puesto que no es igual que el primero lo sea de alta gama y de reciente adquisición y el segundo un utilitario con cierta antigüedad que la situación sea la contraria, argumento que utiliza el TSJ de Castilla León<sup>404</sup> cuando entiende que por la clase y antigüedad de los vehículos que en teoría se destinan al uso personal, no cabe excluir un uso privado de un BMWX3 por parte del administrador de una Sociedad.

### 2.3. Distintivo de la empresa

El artículo 382 de la LEC permite proponer como medio de prueba la reproducción de palabras, imágenes y sonidos captados mediante instrumentos de filmación, grabación y otros semejantes, lo que posibilita al sujeto pasivo aportar fotografías o grabaciones en las que aparezcan imágenes sobre el aspecto del vehículo y así acreditar que incorpora de forma visible en el exterior el nombre o distintivo de la empresa<sup>405</sup>. La Ley parece “concederle carácter de prueba autónomo” -como apunta MONTÓN REDONDO<sup>406</sup>-

---

<sup>402</sup> Esta última consideración también la recoge la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid en Sentencia de 26 de julio de 2017 (ECLI: ES:TSJM:2017:8540).

<sup>403</sup> SSTSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 14 de julio de 2016 (ECLI: ES:TSJCAT:2016:6349), de 2 de marzo de 2017 (ECLI: ES:TSJCAT:2017:4428) y de 28 de septiembre de 2018 (ECLI: ES:TSJCAT:2018:8847). SSTSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26 de mayo de 2011 (ECLI: ES:TSJGAL:2011:3501), de 20 de marzo de 2013 (ECLI: ES:TSJGAL:2013:2250), de 1 de marzo de 2017 (ECLI: ES:TSJGAL:2017:1786) y de 16 de septiembre de 2020 (ECLI: ES:TSJGAL:2020:5179).

<sup>404</sup> STSJ Castilla León, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 7 de noviembre de 2019 (ECLI: ES:TSJCL:2019:4628).

<sup>405</sup> Para GOMÁ SALCEDO a efectos de prueba “las representaciones audiovisuales serían los medios más perfectos, porque son directas; mientras que el documento escrito es indirecto, porque la mente de su autor se interpone entre el hecho y el destinatario, con lo que se aproxima a la prueba testifical”. GOMÁ SALCEDO, J. E., *Instituciones de derecho civil común y foral. Tomo I, parte general y derecho reales*, Bosch, Barcelona, 2004, p.487.

<sup>406</sup> MONTÓN REDONDO, A., “Medios de reproducción de la imagen y el sonido”, en *La prueba. Cuadernos de Derecho Judicial VII*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, pp.175-201 (en esp.p.180).

aunque para dicho autor el legislador podría haber otorgado a estos medios “naturaleza de fuente de prueba aplicándoles las normas correspondientes a los medios de prueba documentales, dado que no parece haber duda en cuanto a que esa es su verdadera naturaleza”.

Según la Ley estas reproducciones deberán valorarse según las reglas de la sana crítica. No obstante, puede suceder que tales reproducciones carezcan de relevancia alguna en la medida en que no haya constancia fehaciente de la fecha en la que fueron realizadas, a lo que se refiere el TSJ de Galicia<sup>407</sup> cuando trata el caso de un vehículo que aparece en una fotografía aportada rotulado en el frontal y la puerta, pero “sin que se conozca la fecha en la que fueron tomadas las fotografías”, por lo que no se puede saber “si representan la realidad existente en el ejercicio económico al que se refiere la liquidación objeto de recurso”.

Esa sana crítica ha determinado que la Sala catalana del TSJ dé relevancia al hecho de que el vehículo lleve el distintivo de la empresa<sup>408</sup> para aceptar la plena afectación. Lo hace, por un lado, considerando que su ausencia puede operar en sentido negativo a la presunción<sup>409</sup> y, por otro, como entendiéndose acreditada la afectación total por aparecer en el vehículo dicho distintivo de la empresa en conjunción en este caso con la necesidad de realizar desplazamiento que se desprende de las facturas aportadas y no constar “ningún elemento que permita establecer la utilización conjunta para actividades privadas de alguno de los socios”<sup>410</sup>. También le atribuye una especial relevancia la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid<sup>411</sup>, que llega a señalar que se podía haber acreditado la afectación exclusiva del vehículo a la actividad “con la identificación profesional del vehículo mediante rótulos con expresión del teléfono profesional”.

---

<sup>407</sup> STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 23 de septiembre de 2020 (ECLI: ES:TSJGAL:2020:5253).

<sup>408</sup> La Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Galicia de 24 de febrero de 2010 (ECLI: ES:TSJGAL:2010:1246), se refiere al caso en que se aporta al proceso acta notarial de presencia de la que resulta la rotulación del mismo con nombre, dirección y teléfono de la empresa, pero no le atribuye valor alguno por no ir referida dicha acta al ejercicio objeto de la controversia.

<sup>409</sup> STSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 27 de junio de 2014 (ECLI: ES:TSJCAT:2014:8315).

<sup>410</sup> STSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 21 de abril de 2016 (ECLI: ES:TSJCAT:2016:8166).

<sup>411</sup> STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 20 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:TSJM:2018:13063).

La Audiencia Nacional<sup>412</sup>, sin embargo, no atribuye tanto valor a la rotulación al igual que el TSJ Aragón<sup>413</sup>, que entiende que el hecho de que el vehículo se encuentre rotulado con la razón social de una sociedad no determina por sí mismo la afectación exclusiva, aunque dicha circunstancia unida a las características del vehículo y el tipo de actividad desarrollada pueden acreditar aquella. En la misma línea se pronuncia el TSJ de Valencia<sup>414</sup> que le da valor a la rotulación del vehículo a nombre de la empresa cuando ello va unido a otra serie de hechos debidamente documentados, tales como los clientes y localidades visitados, identificación del conductor, etc. El TSJ de Baleares<sup>415</sup> trata un caso en el que “la rotulación efectuada ni siquiera contiene la razón social de la reclamante” sino otras expresiones de actividades empresariales distintas a la que ejerce, por lo que confirma la apreciación que al respecto hace el TEAR negando valor alguno a dicha rotulación. De cualquier manera, para que la rotulación pueda tener algún valor y junto con otros elementos probatorios acreditar la afectación plena, debe ser mínimamente reconocible y llamativa, dada su finalidad publicitaria<sup>416</sup>.

#### 2.4. Testimonios de terceros

Nos referimos en este caso a las manifestaciones que puedan hacer fundamentalmente socios, directivos o empleados de la empresa sobre la utilización de los vehículos de turismo y que se conformarían como prueba testifical. El artículo 106.1 de la Ley General Tributaria<sup>417</sup> se remite respecto de los medios y valoración de prueba en los procedimientos tributarios a lo establecido en el CC y a la LEC<sup>418</sup>. Esta última norma señala en el artículo 376 que “los tribunales valorarán la fuerza probatoria de las declaraciones de los testigos conforme a las reglas de la sana crítica, tomando en consideración la razón de ciencia que hubieren dado, las circunstancias que en ellos

---

<sup>412</sup> SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 29 de abril de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:1840).

<sup>413</sup> STSJ Aragón, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 7 de abril de 2008 (ECLI: ES:TSJAR:2008:412).

<sup>414</sup> STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 23 de enero de 2020 (ECLI: ES:TSJCV:2020:145).

<sup>415</sup> STSJ Baleares, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 27 de octubre de 2009 (ECLI: ES:TSJ BAL:2009:1151).

<sup>416</sup> El TSJ de Cantabria entiende en sentido negativo para la acreditación una “rotulación no llamativa”. STSJ Cantabria, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26 de abril de 2016 (ECLI: ES:TSJCANT:2016:512).

<sup>417</sup> Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre (en adelante LGT). BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

<sup>418</sup> Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. BOE núm. 7, de 8 de enero de 2000.

concurran y, en su caso, las tachas formuladas y los resultados de la prueba que sobre éstas se hubiere practicado.”

Para PITA GRANDAL<sup>419</sup> se trata de una prueba perfectamente admisible en el ámbito tributario, aunque reconozca la preferencia de la prueba escrita en este ámbito, aludiendo también al “importante grado de desacreditación” que tiene la testifical. Además, entre las tachas<sup>420</sup> que se relacionan en el artículo 377 de la citada LEC se alude al hecho de “ser el testigo, al prestar declaración, dependiente del que lo hubiere propuesto ... o estar a su servicio o hallarse ligado ... por cualquier relación de sociedad o intereses”. Hay que tener en cuenta que, como señala GÓMEZ COLOMER<sup>421</sup> las tachas están vinculadas con la imparcialidad del testigo y, aunque no lo excluyen de declarar, si evidencian “un hecho o circunstancias que le hace sospechosa de parcialidad”, lo que exige que el Juez lo tenga en cuenta en el momento de valorar su testimonio. En esta línea SEOANE SPIEGELBERG entiende que “bajo los postulados de la sana crítica –hay que tener- en consideración ya no sólo las propias condiciones del testigo: edad, capacidad de evocación y expresión, cualificación profesional respecto al hecho enjuiciado ... condiciones en las que se llevó a efecto la observación, limitaciones en la percepción, etc., sino también su conexión objetiva y subjetiva con el proceso (interés, parentesco, amistad, dependencia con los litigantes etc.)”. Lo que nos lleva a concluir que nos encontremos con un débil medio de prueba a los efectos que estamos analizando, cuando, además, no se puede olvidar la reiterada doctrina jurisprudencial de “que la prueba testifical practicada no es suficiente para acreditar unos hechos que debían, normalmente, quedar probados por documentos”, como apunta CUNILLERA BUSQUETS<sup>422</sup>.

En este sentido apuntado es clarificador el pronunciamiento realizado por el TSJ de Galicia<sup>423</sup> que no les concede valor probatorio a los efectos de la plena afectación a las declaraciones de los empleados “habida cuenta de la relación laboral que les vincula”.

---

<sup>419</sup> PITA GRANDAL, A.M., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp.256-257.

<sup>420</sup> En todo caso, la prueba testifical implica tener en cuenta las circunstancias que concurren en el testigo, señalando a tal efecto Seoane Spiegelberg que “SEOANE SPIEGELBERG, J.L., *La prueba en la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000...*, cit. p.226.

<sup>421</sup> GÓMEZ COLOMER, J.L., “La prueba”, en Cuadernos de Derecho Judicial, Director Juan Moreno Aroca. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, pp.243-280 (en esp.p.256).

<sup>422</sup> CUNILLERA BUSQUETS, M., “La prueba en los procedimientos tributarios”, *Revista Tributos Locales*, nº 108. Madrid, diciembre 2012-enero 2013, pp.125-133 (en esp.p.132).

<sup>423</sup> STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 20 de noviembre de 2013 (ECLI:ES:TSJGAL:2013:9968).

También trata esta cuestión el TSJ de Cantabria<sup>424</sup>, indicando que “las declaraciones de los cuatro trabajadores de la empresa resultan manifiestamente insuficientes para acreditar la dedicación exclusiva de los vehículos a la actividad empresarial, pues: Todas las declaraciones tienen idéntica redacción, forma y fecha y no especifican en ella ni los concretos vehículos afectados, ni su relación con ellos, ni, por último, las razones por las que saben que, fuera de su horario laboral, los vehículos no son utilizados por terceros”.

No obstante, el TSJ de Valencia<sup>425</sup> si llega a admitir como válidas en el conjunto de pruebas aportadas dos declaraciones juradas de los trabajadores, entendiendo que hay “un relato hilado y prolijo de datos tendente a la acreditación de la exclusividad de la afectación”. También le da carta de naturaleza para admitir la afectación del 100 por 100 a las “declaraciones de los trabajadores indicando que los vehículos se depositan en las instalaciones del recurrente, salvo que tengan que pernoctar fuera”. El TSJ de Galicia<sup>426</sup> da validez a los certificados emitidos por unos clientes y las manifestación del trabajador más antiguo de la empresa pero para acreditar la afectación a la actividad y, por tanto para, que proceda aplicar la presunción legal de afectación en el 50 por 100. Otro ejemplo en el que se da carta de naturaleza al testimonio de los empleados nos lo ofrece el TSJ de Asturias<sup>427</sup>, si bien enmarcado dicho testimonio en un conjunto de elementos probatorios que permiten apreciar la plena afectación de los vehículos. Aunque los términos que emplea la propia Sala ponen de manifiesto lo cuestionable que por sí sola puede ser esta prueba, cuando utiliza la expresión “aun tratándose de empleados de la actora”.

---

<sup>424</sup> STSJ Cantabria, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26 de abril de 2016 (ECLI: ES:TSJCANT:2016:512).

<sup>425</sup> SSTSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22 de julio de 2020 (ECLI: ES:TSJCV:2020:4376) y de 6 de julio de 2020 (ECLI: ES:TSJCV:2020:3302). Es significativo que en ambas previamente se reconoce la corrección que el TS había hecho del criterio mantenido por la Sala de Valencia en el sentido de admitir el 100 por 100 de la deducción del IVA soportado en la adquisición de los vehículos de turismo y en los bienes y servicios inherentes a su utilización en los términos visto en el apartado relativo a la Ley 66/1997.

<sup>426</sup> STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22 de octubre de 2020 (ECLI: ES:TSJGAL:2020:6087).

<sup>427</sup> STSJ Asturias, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 9 de noviembre de 2021 (ECLI:ES:TSJAS:2021:3306).

## 2.5. Seguro del automóvil

Otro elemento que se destaca por los Tribunales es el relativo al seguro, documento privado que va más allá de los antes referidos “papeles domésticos” en la medida en que no quedan exclusivamente relegados al ámbito privado.

Sobre el valor como medio de prueba el TSJ de Aragón da relevancia para la acreditación al 100 por 100 el que en la póliza del seguro “se hace constar que el vehículo asegurado podrá ser conducido por cualquier empleado de (la Sociedad)”<sup>428</sup>. En la misma línea el TSJ de Galicia<sup>429</sup> hace mención al hecho relevante de que “los seguros de los vehículos figuran a nombre de la empresa y como conductores el personal autorizado”, aunque también entiende que el hecho de que se declare un uso de carácter particular en las condiciones particulares de las pólizas de seguro, aunque puede ser indicativo de que el vehículo no se destine exclusivamente a la actividad empresarial, “sin embargo no pueden desvirtuar la presunción iuris tantum que recoge la norma tributaria”.

En sentido contrario se manifiesta el TSJ de Valencia<sup>430</sup>, que reprocha al sujeto pasivo la falta de aportación de “elementos de prueba objetivos como las pólizas de seguro en las que figuren como conductores habituales los trabajadores”. También el TSJ de Madrid<sup>431</sup> para quien el contenido de la póliza puede poner de manifiesto la falta de afectación total o parcial del vehículo, basándose en ello para no admitir la deducción en el caso del vehículo de una Entidad cuya conductora habitual que figura en la póliza es exclusivamente la socia y administradora.

Pero no se trata únicamente de quien consta como conductor habitual. Como se puede constatar en aplicaciones comparadoras de seguros<sup>432</sup> el uso del vehículo para fines empresariales o profesionales es un elemento a tener en cuenta por las compañías

---

<sup>428</sup> STSJ Aragón, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 20 de diciembre de 2010 (ECLI: ES:TSJAR:2010:2333).

<sup>429</sup> SSTSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 12 de junio de 2013 (ECLI: ES:TSJGAL:2013:5047), de 22 de octubre de 2020 (ECLI: ES:TSJGAL:2020:6087), de 2 de febrero 2022 (ECLI:ES:TSJGAL:2022:930) y de 2 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TSJGAL:2022:931).

<sup>430</sup> STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 23 de enero de 2019 (ECLI: ES:TSJCV:2019:677).

<sup>431</sup> STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 16 de noviembre de 2017 (ECLI: ES:TSJM:2017:12302).

<sup>432</sup> [Fecha de consulta 28/03/2022. URL: <https://www.rastreator.com/seguros-de-coche/articulos-destacados/mejores-seguros-de-coches-para-profesionales.aspx>].

aseguradoras a la hora de fijar el importe de la póliza, siendo además frecuente que la persona que realmente lo utiliza para los citados fines busque unas mayores o específicas coberturas. Cuestiones como el mantenimiento de las coberturas a todo riesgo a lo largo de los años y no únicamente en el inicio, la garantía mecánica, la provisión en todo caso de un vehículo de sustitución en el caso de siniestro para poder seguir ejerciendo la actividad económica y la garantía de defensa y gestión de multas, pueden ser indicativas de un uso empresarial o profesional<sup>433</sup>.

## 2.6. Uso de aparcamiento en la empresa o cercano a ella

La utilización de una plaza de aparcamiento –hecho acreditable con la aportación del contrato y las correspondientes facturas- no es únicamente un medio invocado para la acreditación del grado de afectación, sino que también se configura como un bien o servicio vinculado a la utilización del vehículo, sin que ambas cuestiones deban ser coincidentes en cuanto a su resolución. No parece que este uso por sí solo revista las características de un sólido argumento que permita aceptar una utilización del vehículo superior al 50 por 100, aunque unido a cualesquiera de los hechos vistos en los apartados anteriores puede ser también un elemento más de prueba a tener en cuenta. No obstante, el TSJ de Madrid<sup>434</sup> no le da ningún valor a la circunstancia de tener un profesional asignada una plaza de garaje en el edificio donde se sitúan las oficinas de la firma para la que trabaja, si ello no va unido a la aportación otras pruebas que acrediten la necesidad de su utilización (listado de clientes, fechas y lugares de los desplazamientos, etc.). El TSJ de Valencia<sup>435</sup> se refiere a la cuestión señalando que no es prueba idónea el que el vehículo se guarde en determinados aparcamientos próximos al despacho del profesional que lo utiliza.

---

<sup>433</sup> LONGÀS MACIÁN se refiere a la Resolución del TEAR de Madrid de 23 de junio de 2009 que trata el caso de una póliza de seguro de automóvil en la que consta que su uso es privado, y en la que se señala que “el contrato de seguro es un contrato privado en el que las partes manifiestan libremente su voluntad, siendo el propio interesado el que contrata la cobertura que estima necesaria para su uso, previa solicitud a la compañía aseguradora, siendo lógico pensar que es el propio tomador quien mejor conoce el uso que pretende dar”. LONGÀS MACIÁN, S., “Análisis práctico de la deducción...”, *cit.*, pp. 6-7.

<sup>434</sup> STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 15 de marzo de 2017 (ECLI: ES:TSJM:2017:2921).

<sup>435</sup> STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 29 de enero de 2020 (ECLI: ES:TSJCV:2020:435).

### III. CONSIDERACIONES SOBRE LOS MEDIOS DE PRUEBA ANALIZADOS

Reconducida por los tribunales la actitud inicialmente restrictiva a la aceptación con todas sus consecuencias del régimen de presunciones establecido en la Ley, y a la vista de la enormidad de sentencias y resoluciones y de las carencias que individualmente presentan los medios de prueba analizados, está claro que es precisamente la cuestión de la valoración de la prueba lo que mantiene el conflicto entre la Administración y los sujetos pasivos a la hora de fijar el IVA soportado deducible en la adquisición y utilización de los vehículos de turismo. Como ya se ha dicho, esto ocurre sobre todo cuando el sujeto pasivo pretende deducirse un porcentaje superior al 50 por 100 y no se trata de un vehículo respecto del que se presume por la Ley una deducción del 100 por 100. En estos, la problemática es menor por tratarse de casos perfectamente tasados en la Ley y delimitados por las Consultas de la DGT, las Resoluciones del TEAC y las Sentencias en las diferentes instancias.

Por un lado, es cierto que la prueba de los hechos para acreditar una afectación superior al 50 por 100 puede llegar en ocasiones a niveles de exigencia que la hagan imposible, pero también lo es el empeño de muchos empresarios o profesionales de proceder a la deducción del 100 por 100 del IVA soportado como si tal condición de operador económico se mantuviese inamovible todas las horas de todos los días de cada ejercicio económico, no reconociendo nunca la realidad de un uso privado<sup>436</sup> o, en todo caso, entendiéndolo que si lo hay es totalmente anecdótico. Al margen de aquellos que lo hacen aun siendo conscientes de alguna utilización privada del vehículo, tal comportamiento puede responder en gran medida a la falta de concreción legal o reglamentaria de lo que se debe considerar como uso privado del vehículo y, en concreto, la inclusión dentro de ese uso privado de los desplazamientos realizados por los empresarios o profesionales y sus empleados para ir desde sus domicilios al lugar de trabajo o a la inversa, cuestión esta a la que nos hemos referido con anterioridad.

---

<sup>436</sup> Un ejemplo de hasta donde puede llegar ese empeño y aun cuando se refiere al IS, es el caso enjuiciado en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Castilla y León de 13 de julio de 2020 (ECLI: ES:TSJCL:2020:2550), donde se recurre la no admisión de la deducibilidad de la amortización de tres turismos a nombre de la Sociedad en la que el único empleado es el Administrador de la misma: dos Audi A-8 y un Porsche Cayenne 5.

Además de la delimitación anterior, la disminución de la conflictividad en esta materia pasa necesariamente por abandonar la presunción de afectación del 50 por 100 y concretar un medio de prueba preferente que restrinja al mínimo las controversias entre el sujeto pasivo y la Administración. En base a la autorización del artículo 106.3 de la LGT, que permite el establecimiento por la Ley propia de cada tributo de requisitos formales específicos para la deducibilidad de determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria, y sin cerrar la posibilidad de que el empresario o profesional pueda utilizar cualquier medio que acredite la afectación real<sup>437</sup>, habida cuenta que los Tribunales consideran como la prueba más consistente la de la llevanza de un libro o registro de desplazamientos, la obligatoriedad de su llevanza podría ser el mecanismo adecuado en este sentido. Lo que se ve reforzado por el hecho de que los avances tecnológicos permiten la existencia de dispositivos que, debidamente homologados, ofrezcan información fidedigna sobre los desplazamientos y kilómetros realizados. Por ello debería consagrarse legal o reglamentariamente este medio de prueba como acreditativo ante la Administración del porcentaje de utilización real del vehículo de turismo, siempre que se complemente con datos sobre la identificación del conductor y el motivo del desplazamiento que deberá serlo siempre por necesidades empresariales o profesionales debidamente documentadas, en los términos expuestos en el apartado referido al sistema de presunciones del artículo 95 de la LIVA.

---

<sup>437</sup> Para no contrariar el principio de libertad de medios de prueba consagrado en el artículo 24 de la Constitución.



## CAPÍTULO 8. EL TRATAMIENTO DE LOS BIENES Y SERVICIOS VINCULADOS A LA UTILIZACIÓN DEL VEHÍCULO

### I. BIENES Y SERVICIOS INCLUIDOS EN EL PRECEPTO

El apartado Cuatro del artículo 95 extiende las presunciones establecidas para la deducción del IVA soportado en la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso de los vehículos de turismo a la adquisición o importación de los siguientes bienes o servicios directamente relacionados con ellos:

- 1º. Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
- 2º. Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- 3º. Servicios de aparcamiento<sup>438</sup> y utilización de vías de peaje.
- 4º. Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.

La mayor singularidad del precepto es, sin duda, el encontrarnos con la única excepción a la imposibilidad de afectar parcialmente bienes o servicios que no sean de inversión<sup>439</sup>, puesto que el artículo 95 en su conjunto es un precepto dedicado al tratamiento de los bienes de inversión de uso mixto. Además de que el artículo 108 de la LIVA deje fuera del concepto de bien de inversión con carácter general a los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo, las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión y cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 €.

En todos los casos relacionados, pero únicamente en ellos, al tratarse de una lista cerrada, puede deducirse el Impuesto soportado si se acredita su afectación, incluso aunque el vehículo no sea propiedad del sujeto pasivo, refiriéndose la DGT<sup>440</sup> al caso

---

<sup>438</sup> Respecto de los servicios de aparcamiento, y siempre que se cumplan las condiciones de afectación y de disponibilidad de factura, hay que incluir entre el IVA susceptible de deducción el derivado de los pagos por el estacionamiento en la vía pública, tal y como establece la DGT en la Consulta Vinculante V1753-06, de 4 de septiembre de 2006.

<sup>439</sup> Para SÁNCHEZ GALLARDO la limitación respecto a los bienes distintos de los de inversión es incompatible “con los principios generales de funcionamiento del tributo, establecidos en la norma comunitaria y que el TJUE se ha encargado de delimitar adecuadamente” dando lugar a “la consiguiente quiebra del principio de neutralidad”. SÁNCHEZ GALLARDO, J., *Propuestas de reforma*, en *Propuestas de futuro para el IVA en España*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, KPMG Abogados, Madrid, 2016, p.63.

<sup>440</sup> DGT, Consultas Vinculantes V1014-16, de 14 de marzo de 2016 y V2025-17, de 26 de julio de 2017.

concreto de que “se haya obtenido su disfrute mediante una cesión de uso del mismo”. No obstante, habrá que estar a cada gasto concreto, puesto que no es lo mismo el relativo al consumo de carburante, que claramente corresponde al empresario o profesional que lo satisface, que el de una reparación de ese vehículo respecto del que no se tiene la titularidad. En este sentido la Audiencia Nacional<sup>441</sup> ha rechazado en algún caso la deducibilidad del IVA soportado en la reparación de un vehículo precisamente por no ser propiedad de la empresa, no considerándolo integrado en su patrimonio, incluso aunque ostentaba publicidad de aquella.

### 1. Accesorios y piezas de recambio

Analizando cada uno de los bienes y servicios y por lo que se refiere al primero de los apartados, los accesorios son elementos o dispositivos que no forma parte del equipo normal o necesario de aquel, sin que la Ley establezca ninguna limitación específica respecto de las características que deben reunir estos últimos para que sean deducibles, bastando, como se ha dicho, que el vehículo al que se incorporan esté afecto a una actividad empresarial o profesional. Aunque parece razonable pensar que pudiese haber accesorios que por su naturaleza, características o falta de necesidad para la actividad empresarial o profesional para la que se utiliza el vehículo quedasen excluidos de la posibilidad de deducción total o parcial, además de que podrían poner de manifiesto la realidad de una utilización privada<sup>442</sup>.

Las piezas de recambio son componentes de los automóviles cuya finalidad es sustituir una pieza idéntica estropeada o defectuosa montada en origen sobre el vehículo.

### 2.- Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos

Si atendemos a las definiciones que nos da la LIIEE es el carburante lo que habitualmente va a ser objeto de adquisición por los sujetos pasivos. Según el artículo 49 de aquella, el uso como tal supone la utilización de un producto objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos con fines de combustión en cualquier tipo de motor, en tanto que el uso como combustible lo vincula a la producción de calefacción.

---

<sup>441</sup> SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 1 de abril de 2004 (ECLI: ES:AN:2004:2389).

<sup>442</sup> Podría ser el caso de un portabicietas adquirido por un empresario cuya actividad es ajena a la de compra venta o reparación de este tipo de vehículos.

Entre las categorías de productos que relaciona la citada Ley como susceptibles de ser utilizados como carburante por la utilización de un vehículo de turismo tenemos la gasolina con y sin plomo, el gasóleo, el gas licuado de petróleo, el gas natural, el bioetanol, biometanol, biodiesel y biocarburantes. Respecto a los vehículos eléctricos el precepto no hace mención expresa del gasto derivado del consumo de energía eléctrica necesario para su carga, pero habrá que entenderlo comprendido dentro de la acepción genérica de productos energéticos necesarios para el funcionamiento de aquellos.

### 3. Aparcamiento y peajes

En lo que respecta a los servicios de aparcamiento en particular el IVA soportado puede derivar de la utilización de una plaza en cesión de uso o en régimen de arrendamiento, habiendo admitido la DGT<sup>443</sup> la deducibilidad del impuesto correspondiente a las cuotas pagadas por el arrendamiento de unas plazas de parking cuyo uso se cede a empleados agentes comerciales “en cuanto las necesidades de la empresa pueden aconsejar que el empresario ponga a disposición del agente una plaza de aparcamiento”. Lo que no tiene cabida cuando la cesión es para satisfacer necesidades privadas de los empleados, al operar la exclusión del artículo 96. Uno. 5º, referido, entre otras, a las cuotas soportadas en la adquisición de servicios destinados a asalariados.

El servicio de aparcamiento también lo puede ser por la utilización de una plaza en un estacionamiento público o por la ocupación de un espacio regulado por Ordenanza para la Regulación de Aparcamientos, si bien en este último caso la prestación por los Ayuntamientos de este servicio no va a suponer repercusión alguna de IVA sobre el usuario, al entender la DGT<sup>444</sup> que no existe actividad empresarial o profesional por parte del Ente público.

Diferente es el caso de la utilización de una plaza propiedad del titular del vehículo, puesto que aquí el IVA se habrá soportado con ocasión de la adquisición de aquella, aplicándose las reglas generales sobre las limitaciones del derecho a la deducción establecidas en los apartados Uno, Dos y Tres.1ª del artículo 96 LIVA, es decir, en la

---

<sup>443</sup> DGT, Consulta Vinculante V1464-15, de 11 de mayo de 2015.

<sup>444</sup> DGT, Consulta Vinculante V2181-15, de 15 de julio de 2015.

medida en que la plaza de aparcamiento se utilice previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, pronunciándose en este sentido la DGT<sup>445</sup>.

El IVA de las cantidades cobradas a los usuarios de carreteras, autovías, autopistas y otras infraestructuras terrestres por las que circulan los vehículos de turismo también puede ser objeto de deducción por parte de los empresarios o profesionales, cualquiera que sea la modalidad que revistan: desde el pago en la misma vía para acceder y transitar por ella, como si se trata de cantidades pagadas anualmente o por un período de tiempo inferior para poder utilizar dichas vía y que se acredita con la exhibición de una pegatina o viñeta en el parabrisas del vehículo.

Una definición de lo que significa el peaje la encontramos en el artículo 2 de la Directiva 2006/38/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006<sup>446</sup>, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras, según la redacción dada por la Directiva 2011/76/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2011<sup>447</sup>. Para esta disposición es el “importe específico que ha de pagarse por un vehículo, basado en la distancia recorrida en una infraestructura determinada y en el tipo de vehículo, y que está integrado por una tasa por infraestructura y/o una tasa por costes externos”. Teniendo en cuenta que la tasa por infraestructura es la “percibida con objeto de recuperar los costes de construcción, mantenimiento, funcionamiento y desarrollo relacionados con infraestructuras, soportados en un Estado miembro” y que la tasa por costes externos es la “percibida con objeto de recuperar los costes soportados ... como consecuencia de la contaminación atmosférica o la contaminación acústica provocadas por el tráfico”.

El artículo 2 del Real Decreto 286/2014, de 25 de abril, por el que se establecen los criterios para la determinación de los peajes a aplicar a determinados vehículos de transporte de mercancías en autopistas en régimen de concesión de la Red de Carreteras del Estado<sup>448</sup> y que transpone la anterior Directiva a nuestro Derecho, se refiere a él como

---

<sup>445</sup> DGT, Consultas Vinculantes V1841-08, de 14 de octubre de 2008, V2301-08, de 4 de diciembre de 2008 y V1067-12, de 17 de mayo de 2012.

<sup>446</sup> DOUE núm. 157, de 9 de junio de 2006.

<sup>447</sup> DOUE núm. 269, de 14 de octubre de 2011.

<sup>448</sup> BOE núm. 112, de 8 de mayo de 2014,

“aquel importe que paga el usuario ... por recorrer una distancia determinada en las infraestructuras (de la red de carreteras del Estado) y es cobrado en virtud de un contrato concesional” y que “estará basado en la distancia recorrida y en el tipo de vehículo”.

#### 4. Rehabilitación, reparación y renovación

La rehabilitación de un vehículo está regulada en el artículo 38 del RGV, refiriéndose a aquellos casos en los que se obtiene de nuevo el permiso o licencia de circulación respecto de un vehículo que causó baja definitiva en el Registro de vehículos, siempre que sea declarado apto para circular por el órgano competente en materia de Industria, previo reconocimiento del mismo.

La reparación, según la RAE, supone arreglar algo que está roto o estropeado. Respecto a esta última categoría de gastos se ha planteado la cuestión de quien es el destinatario de tales servicios en el caso de un vehículo asegurado, es decir, quien debe soportar la cuota y, por tanto, a quien correspondería, en su caso, el derecho a la deducción de ese IVA. La DGT<sup>449</sup> se refiere a ello determinando que “se debe considerar destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación”, siendo distinta la solución según el sistema de resarcimiento en caso de siniestro acordado de los previstos en el artículo 18 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro.

Si se trata del abono de una indemnización por el asegurador una vez realizadas las peritaciones oportunas, será el asegurado el destinatario del servicio, por lo que es a él a quien deberá emitirse la factura “con independencia, en cualquier caso, de quién sea la persona o entidad que efectúe el pago material de los mismos”. Si lo que hace la compañía aseguradora es “sustituir la indemnización por la reparación ... del objeto siniestrado” será ella la destinataria del servicio. En el mismo sentido la DGT cita la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de febrero de 2014. Esta circunstancia es especialmente relevante en el caso de los vehículos utilizados en virtud de un contrato de *renting* en el que las reparaciones son abonadas por una compañía de seguros. También

---

<sup>449</sup> DGT, Consulta Vinculante V1340-16, de 31 de marzo de 2016.

se trata el tema por la DGT<sup>450</sup> apoyándose en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2008, que confirma la no admisión del IVA deducido por la compañía de *renting* por ser el tomador del seguro su cliente, al haberse suscrito la póliza por la primera pero en nombre y por cuenta del segundo y aunque este no sea el propietario del vehículo. En todo caso será siempre necesario analizar los pactos entre las partes: la compañía aseguradora, la empresa de *renting* y el arrendatario<sup>451</sup>.

En cuanto a la renovación, también según el diccionario de la RAE, se produce cuando se hace como de nuevo algo o se devuelve a su primer estado, así como cuando se sustituye una cosa vieja por otra nueva o se da nueva energía a algo, se transforma. En el caso de un vehículo de turismo el cambio de la tapicería interior, la instalación de aire acondicionado o de airbags estarían comprendidas dentro del concepto de renovación.

## II. LA PRUEBA DE LA AFECTACIÓN DE LOS BIENES Y SERVICIOS VINCULADOS A LA UTILIZACIÓN DEL VEHÍCULO

La acreditación de la afectación de los gastos relacionados en el apartado anterior también puede hacerse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, aunque en la realidad se reproducen para estos las mismas dificultades que para la del vehículo al que se vinculan. En este ámbito es especialmente relevante recordar la exigencia de disponer del documento acreditativo del derecho a la deducción en los términos señalados en el artículo 97. Uno. 1º LIVA y de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, es decir, de la correspondiente factura.

Para los casos de los servicios de aparcamiento y estacionamiento de vehículos y de utilización de autopistas de peaje, puede generar problemas el hecho de permitirse por el artículo 4 del citado Real Decreto la emisión de factura simplificada en la que no va a aparecer la identificación del destinatario. Por ello será necesario que quien pretenda la deducción exija al prestador del servicio la expedición de una factura completa por cada

---

<sup>450</sup> DGT, Consulta Vinculante V4319-16, de 6 de octubre de 2016.

<sup>451</sup> Ver en este sentido la Consulta Vinculante DGT V0790-12, de 16 de abril de 2012.

una de las prestaciones de servicios de la que sea destinatario, tal y como señala la DGT<sup>452</sup> refiriéndose en particular al caso del aparcamiento y recordando también que podrán ser incluidas en una sola factura recapitulativa las operaciones realizadas en el plazo de un mes natural.

Analizando las consultas, resoluciones y sentencias existentes, la cuestión más polémica es la relativa a la necesidad o no de que las facturas de combustible, reparaciones, lavado, etc, especifiquen la matrícula del vehículo al que se le ha realizado el suministro o servicio, no siendo coincidentes la doctrina administrativa y la de los Órganos judiciales<sup>453</sup>.

Según Consulta Vinculante de la DGT<sup>454</sup> no es obligatorio consignarla, sin perjuicio de que dicho dato pueda figurar en la factura. En posteriores Consultas, una primera no Vinculante y otras más recientes Vinculantes<sup>455</sup> va un poco más allá al señalar que tal reflejo podía actuar o podría apreciarse “como elemento justificativo, en su caso, de que dicho suministro se ha realizado a favor de un vehículo afecto a la actividad empresarial o profesional”, pero manteniendo que no se trata de un requisito indispensable “de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación”. Las Salas de lo contencioso administrativo mantienen criterios diferentes y discrepantes entre sí.

El TSJ de Galicia<sup>456</sup>, ante la falta de admisión por la Administración de la deducción del IVA por el suministro de combustible, por no quedar constancia de la matrícula del vehículo en la factura, sostuvo en una Sentencia de 2016 que el problema no era tanto esta ausencia en el documento como “en la falta de demostración de que el combustible ... se hubiera suministrado al vehículo que se dice afecto a la actividad profesional”. Apuntando que una manera de hacerlo hubiese sido haciendo constar la matrícula del vehículo en la factura.

---

<sup>452</sup> DGT, Consulta 1074-01, de 31 de mayo de 2001.

<sup>453</sup> Respecto de lo que no se plantea ninguna duda para no admitir la deducción es en el caso de que la prueba sean simples tickets, como señala en este sentido la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid en Sentencia de 28 de junio de 2017 (ECLI: ES:TSJM:2017:6668).

<sup>454</sup> DGT, Consulta Vinculante V2475-12, de 18 de diciembre de 2012.

<sup>455</sup> DGT, Consulta 0020-18, de 16 de abril de 2018 y Consultas Vinculantes V2417-21, de 16 de septiembre de 2021 y V2445-21, de 23 de septiembre de 2021.

<sup>456</sup> STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 6 de abril de 2016 (ECLI:ES:TSJGAL:2016:2060).

Sin embargo, en otras sentencias anteriores y posteriores el mismo Tribunal<sup>457</sup> no lo entiende como una posibilidad más de acreditar la afectación del suministro, al señalar que “todo comprobante que carezca del respaldo de la matrícula del vehículo al que se le suministra el combustible no podrá ser aceptado a los efectos de la deducción”, puesto que si “la factura no identifica el vehículo ... al que se le suministró el combustible ... no cabe colegir, de forma indubitada, que dicho consumo se destinara a aquél”.

El TSJ<sup>458</sup> de Murcia también entiende que es un requisito necesario, siendo su finalidad el que la Administración tributaria pueda comprobar que los gastos se utilizaron en vehículos afectos en todo o en parte a la actividad y no en vehículos particulares pertenecientes al propio sujeto pasivo o a otras personas o entidades.

En la misma línea se pronuncian el TSJ de Valencia<sup>459</sup> y el de Andalucía<sup>460</sup> que no reconoce “eficacia (probatoria) a las facturas de combustible que no reseñan la matrícula del vehículo que reposta”. El TSJ de Madrid<sup>461</sup> también considera la consignación de la matrícula como un dato esencial para admitir la deducción del IVA y lo fundamenta en el artículo 6.Uno.f) del citado Real Decreto de facturación, que exige la “descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto”. Dicha consignación, además, debe formar parte “del contenido originario de la factura” sin que pueda manipularse manualmente con posterioridad. Para el TSJ de Castilla y León<sup>462</sup> también se trata de un dato esencial y en la misma línea que el de Madrid afirma que “afecta a los elementos materiales de la factura como justificante del derecho a deducir”.

---

<sup>457</sup> SSTSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 11 de abril de 2018 (ECLI: ES:TSJGAL:2018:1922) y de 26 de diciembre de 2011 (ECLI: ES:TSJGAL:2011:10320). Esta última hace extensible esa necesidad de identificación en la factura incluso a la compra de un cargador de batería.

<sup>458</sup> SSTSJ Murcia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 28 de febrero de 2018 (ECLI: ES:TSJMU:2018:357), de 5 de julio de 2018 (ECLI: ES:TSJMU:2018:1579) y de 4 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TSJMU:2021:845).

<sup>459</sup> STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 28 de enero de 2019 (ECLI: ES:TSJCV:2019:334).

<sup>460</sup> STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 19 de diciembre de 2016 referida a un caso de IRPF (ECLI: ES:TSJAND:2016:11371).

<sup>461</sup> STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 24 de enero de 2019 (ECLI: ES:TSJM:2019:194).

<sup>462</sup> STSJ Castilla y León, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 18 de diciembre de 2020 (ECLI: ES:TSJCL:2020:4151).

Sin restar importancia a toda la argumentación de los citados Tribunales seguramente es más equilibrado el criterio mantenido por la Dirección General y el TSJ de Galicia en la Sentencia de 2016. La exigencia ineludible de la matrícula en la factura estaría mermando la facultad de poder acreditar la afectación por cualquier medio de prueba, además de que podría ser contrario a la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia<sup>463</sup>, para quien “los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la Directiva IVA”.

En este sentido es dudoso que la incorporación del dato de la matrícula a la factura sea un elemento material de la misma cuya exigencia se derive de los establecido en los artículos 226 de la Directiva IVA y 6 del Real Decreto de Facturación. Al margen de los datos relativos a la fecha, número de factura, identificación de las partes, base, tipo y cuota, la primera habla de la necesidad de consignar “la cantidad y naturaleza de los bienes suministrador o el alcance de los servicios prestados”. El equivalente en nuestra normativa es la referencia a que las facturas contengan la “descripción de las operaciones”. La pregunta es si en esa necesidad de describir las operaciones habría que incluir la identificación de la matrícula del vehículo objeto del repostaje, pero tal exigencia va mucho más allá de la literalidad del precepto.

Sin perjuicio de que parece lógico y razonable que el sujeto pasivo que dispone de varios vehículos se preocupe de que en las facturas aparezca la matrícula del destinatario del suministro, de manera que “sea un elemento de juicio” que permita la vinculación con los vehículos afectos<sup>464</sup>, total o parcialmente, cabe hacer tres consideraciones en este punto: en primer lugar que esa supuesta carencia podría subsanarse mediante la aportación de documentación adicional<sup>465</sup>; en segundo lugar que en todo caso va a operar el principio de neutralidad y, por tanto, la prevalencia de la

---

<sup>463</sup> STJUE (Sala Cuarta), de 15 de septiembre de 2016, asunto C-516/14 (ECLI:EU:C:2016:690) y STJUE (Sala Quinta), de 15 de noviembre de 2017, asuntos acumulados C-374/16 y C-375/16 (ECLI:EU:C:2017:867).

<sup>464</sup> Expresión utilizada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ Galicia en Sentencia de 1 de abril de 2015 (ECLI: ES:TSJGAL:2015:2438).

<sup>465</sup> En este sentido se pronuncia el TEAR de Murcia en la Resolución 30/04567/2017, de 27 de septiembre de 2019, al rechazar la inadmisión por la Administración de unas facturas que no contienen una descripción pormenorizada de las operaciones realizadas, pero que se completó con la aportación de una abundante documentación adicional.

realidad material sobre la formal; en tercer lugar, que la consignación de una matrícula en la factura no le da un especial plus de veracidad, salvo que por error en la identificación del vehículo opere en contra del sujeto pasivo.

Además del cumplimiento de la anterior exigencia de carácter eminentemente formal, el sujeto pasivo puede reforzar la prueba de la afectación acreditando que las estaciones de servicio donde se ha realizado el repostaje se encuentran en rutas por las que necesariamente ha tenido que transitar en el ejercicio de su actividad económica, aunque el hecho de que el suministro no se haga en ruta no puede actuar en sentido negativo a esa acreditación. Así, el TSJ de La Comunidad Valenciana<sup>466</sup> considera que debe admitirse la deducción al menos del 50 por 100 por realizarse muchos de los suministros en rutas de reparto de la empresa.

### III. EL GRADO DE AFECTACIÓN DE LOS BIENES Y SERVICIOS VINCULADOS A LA UTILIZACIÓN DEL VEHÍCULO

Hasta la Sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2001, Laszlo Bakcsi, recaída en el Asunto C-415/98, se entendía aplicable a los gastos vinculados a la utilización del vehículo el mismo grado de afectación que el correspondiente al propio vehículo<sup>467</sup>, de forma que si se aplicaba la presunción del 50 por 100 a este último el IVA soportado en la adquisición de combustible, reparaciones o cualquier otro gasto era igualmente deducible en el 50 por 100. Si era aplicable la presunción del 100 por 100 el IVA de los gastos era deducible en su totalidad.

La citada Sentencia estableció un criterio totalmente divergente, señalando “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”, por lo que “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”. De esta forma el citado

---

<sup>466</sup> STSJ Comunidad Valenciana, asuntos acumulados C-374/16 y C-375/16, de 16 de enero de 2019 (ECLI: ES:TSJCV:2019:308).

<sup>467</sup> DGT, Consultas Vinculantes V0385-10, de 2 de marzo de 2010 y V0505-10, de 15 de marzo de 2010.

derecho respecto de los bienes y servicios utilizados va a depender “de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo”.

Con ella, la DGT<sup>468</sup> asume el criterio de la desvinculación entre el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de combustible, reparaciones y revisiones, y el derecho a la deducción por la adquisición del vehículo. Por consiguiente “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 ... 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.”

Tal es la desvinculación entre el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes y servicios relacionados con la utilización del vehículo y de la que proceda por la adquisición de este último, que la DGT<sup>469</sup> así lo resalta de forma expresa para admitir la deducción del IVA soportado por los gastos de carburante y otros gastos accesorios por una persona física que utiliza un vehículo que no es de su propiedad para el ejercicio de su actividad económica, como ya se indicó con anterioridad. Siempre en la medida en que tales gastos estén efectivamente vinculados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

De cualquier manera hay que analizar cada gasto en concreto para determinar el porcentaje de afectación a la actividad y, por tanto, el del IVA deducible, porque existen gastos que pueden vincularse en su integridad a la realización de un desplazamiento relacionado con la actividad empresarial o profesional y cuyo IVA puede deducirse en su

---

<sup>468</sup> DGT, Consultas Vinculantes V 1709-13, de 24 de mayo de 2013, V1760-16, de 24 de abril de 2016, V0566-17, de 2 de marzo de 2017, V2025-17, de 26 de julio de 2017, V0080-18, de 18 de enero de 2018, V0914-18, de 9 de abril de 2018 y V16000-21, de 27 de mayo de 2021.

<sup>469</sup> DGT, Consulta Vinculante V2519-21, de 7 de octubre de 2021.

totalidad, mientras que otros van a operar de igual forma que en la adquisición del vehículo debiendo aplicarse el porcentaje de deducción que corresponda a este. Dentro del primer grupo tenemos el suministro de combustible, carburante, lubricante y demás productos energéticos, los peajes y los gastos por aparcamiento en desplazamientos concretos que, en todo caso, no perderían el derecho al porcentaje de deducción vinculado a la adquisición del vehículo y presumido por la Ley. Dentro del segundo grupo están la compra de accesorios y piezas de recambio y los derivados de revisiones, reparaciones o los gastos por alquiler de una plaza de aparcamiento permanente.

#### IV. BIENES Y SERVICIOS VINCULADOS A LA UTILIZACIÓN DEL VEHÍCULO CUANDO EL DESTINATARIO ES UN SUJETO PASIVO NO ESTABLECIDO EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO DONDE SE ENTREGAN O SUMINISTRAN

1. Bienes o servicios entregados o prestados por empresario o profesional establecido a empresario o profesional no establecido.

Al igual que se indicó respecto de las adquisiciones de vehículos por empresarios o profesionales no establecidos y de acuerdo con el ya citado principio de tributación en destino en las operaciones de tráfico exterior de bienes y servicio, en el caso de los bienes y servicios vinculados a su utilización, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 31, 32 y 44 de la Directiva IVA y 68 y 69 de la LIVA, lo más habitual será que el no establecido no tenga que soportar el Impuesto español sino que se devengue el IVA del país –o territorio- donde esté establecido, que será deducido con las limitaciones y exigencias establecidas en la normativa en él vigente. Si se trata de adquisición de bienes, a través del mecanismo de la sujeción y posterior exención por entrega intracomunitaria o exportación; si se trata de servicios a través del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo previa no sujeción al IVA español. Es el caso de las adquisiciones de accesorios y piezas de recambio o la rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.

Sin embargo, cuando se trata del suministro de combustibles, carburantes y productos energéticos o de servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje, bien por no cumplirse las condiciones para que la entrega esté exenta o bien por la regla especial del

artículo 47 de la Directiva y 70. Uno. 1º de nuestra Ley para los servicios relacionados con inmuebles que radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto, se va a producir la tributación en origen y, por tanto, la sujeción al IVA español. Los empresarios o profesionales que soportan ese IVA únicamente pueden recuperarlo solicitando la devolución a través de los procedimientos establecidos en los artículos 119 y 119bis de la LIVA, que son el reflejo de los artículos 171 y 171bis de la Directiva 2006/112//CE.

#### 1.1.Devoluciones a empresarios o profesionales establecidos en otros Estados de la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla

El artículo 171 de la Directiva, referido a las devoluciones a favor de sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras, importaciones o adquisiciones de servicios pero que si lo estén en otro Estado miembro, se remite a las normas de desarrollo contenidas en la Directiva 2008/9/CE (Octava Directiva), cuyo principal activo es el de establecer “un modelo basado en ventanilla única” como señala MOLINOS RUBIO<sup>470</sup>. Para los no establecidos en la Comunidad el mismo artículo se remite a la Directiva 86/560/CEE.

En cualquiera de los casos y teniendo en cuenta que los derechos de deducción y devolución están claramente vinculados en la Directiva, al cumplir –como señala ORTIZ CALLE<sup>471</sup>- “una función muy similar en aras de la neutralidad del gravamen”, la cuestión es determinar cual debe ser el importe a devolver a estos empresarios o profesionales no establecidos que soportan el IVA español, en el sentido de si a ellos les resultan aplicables las mismas limitaciones que a los establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto o si debe atenderse a las posibles limitaciones contenidas en la normativa del país del establecimiento, reconociendo, no obstante, que la mayoría de los supuestos en la realidad

---

<sup>470</sup> MOLINOS RUBIO, L.M., “La Directiva 2008/9/CE. Devoluciones del IVA a empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 323, diciembre 2011, pp.97-106 (en esp. p.105). RODRÍGUEZ MUÑOZ destaca que con el mecanismo establecido se “soluciona uno de los problemas de aplicación del Impuesto que más suponían una auténtica carga para empresas y profesionales, en términos de tiempo, trámites burocráticos y costes derivados de las gestiones necesarias para obtener la devolución”. RODRÍGUEZ MUÑOZ, J.M., “La nueva regulación de las devoluciones en el IVA a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto”, *Revista Impuestos*, núm. 12, 2010, p.15 de 21.

<sup>471</sup> ORTIZ CALLE, E., “STJCE 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH/Ministero delle Finanze, As. C-35/05: Octava Directiva sobre el IVA. Artículos 2 y 5. Sujetos pasivos no establecidos en el interior del país. Impuesto abonado indebidamente. Modalidades de devolución. Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria”, *Revista Crónica Tributaria*, nº156, 2015, pp.221-225 (en esp. p.223-224).

no presentarán problemas porque afectará a vehículos que se presumen afectos al 100 por 100. El artículo 5 de la Directiva 2008/9/CE señala a estos efectos que el derecho a la devolución del IVA soportado se va a determinar según se aplique en el Estado miembro de devolución, si bien para el caso de los sujetos pasivos a los que se les aplica el régimen de prorata, por realizar en el Estado miembro de establecimiento operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción, solo se podrá devolver del importe resultante según la normativa del Estado miembro de devolución la parte que corresponda a las operaciones que dan derecho a la deducción según se aplique en el Estado miembro de establecimiento<sup>472</sup>.

De lo expuesto resulta clara la aplicación en estos casos de tales limitaciones, que en nuestra normativa se recogen en el artículo 119 LIVA, aplicable en el caso de empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla. A esta cuestión se refiere en el apartado Dos cuando fija las condiciones que deben reunir aquellos, siendo relevante al efecto la establecida en el número 4º que exige cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII para las deducciones, mencionando de forma expresa a los artículos 95 y 96. Los requisitos establecidos en el citado Capítulo son básicamente dos: tener la condición de empresario o profesional y disponer del documento justificativo del derecho a la deducción.

En cuanto a las limitaciones, como se ha dicho, el propio artículo 119 menciona de forma expresa el artículo 95, por lo que sus disposiciones van a operar de igual forma frente a los empresarios no establecidos. Por tanto, en lo que se refiere a las limitaciones

---

<sup>472</sup> Sobre esta cuestión, y para el caso de un sujeto pasivo en régimen de prorata, se pronunció el TJUE (Sala Quinta) en la Sentencia de 13 de julio de 2000, asunto C-136/99 (ECLI:EU:C:2000:408), estableciendo que “los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro en el que realizan sólo parcialmente operaciones sujetas a tributación” tienen “derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado, en un Estado miembro en el que no están establecidos, los bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus operaciones en el Estado miembro de establecimiento”. En cuanto al cálculo del importe a devolver debe hacerse, “en primer lugar, determinando las operaciones que confieren derecho a la deducción en el Estado miembro de establecimiento y, en segundo lugar, tomando en consideración únicamente las operaciones que conferirían igualmente derecho a deducción en el Estado miembro de la devolución si se hubieran realizado allí, así como los gastos que confieren derecho a deducción en este último Estado”. También es relevante en este punto la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta), de 26 de septiembre de 1996, asunto C302/93 (ECLI:EU:C:1996:348), que declara respecto a un sujeto pasivo que realiza operaciones exentas en el país de establecimiento, no haber “derecho a la devolución del IVA que haya gravado servicios que le han sido prestados en un Estado miembro en el que no está establecido y en el que las prestaciones efectuadas ... no quedan exentas”.

y de acuerdo con los artículos 8.2.f) y 5 de la Directiva 2008/9/CEE no hay que acudir a lo establecido en la normativa aplicable en el país del establecimiento del empresario o profesional, porque esta circunstancia la reservan el artículo 6 de la citada Directiva y el número 5º del apartado Dos del artículo 119 a los casos en los que el adquirente no establecido esté sometido al régimen de prorata, por realizar conjuntamente operaciones que dan derecho a la deducción y otras que no lo dan. Por eso precisa la necesidad de que los bienes adquiridos o importados o los servicios recibidos hayan sido destinados a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado. De hecho, el propio número establece que en la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley, teniendo en cuenta cual es la utilización de los bienes y servicios en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir según la normativa aplicable en el país en el que esté establecido, pero añadiendo que, en segundo lugar, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la LIVA.

La aplicación de las limitaciones del artículo 95 y de las exclusiones y restricciones del derecho a la deducción del artículo 96 se refleja tanto en la doctrina de la DGT como en la del TEAC y, aunque ambos tratan casos del segundo de los preceptos citados, no hay problema en considerar los criterios extensibles a lo señalado en el artículo 95<sup>473</sup>. La DGT<sup>474</sup> se refiere en concreto a los gastos de estancia, manutención y transporte del personal desplazado al territorio de aplicación del Impuesto por una empresa establecida en otro Estado de la Unión Europea con ocasión de un determinado evento, señalando que para la devolución hay que tener en cuenta que “en la medida en que los importes de los desplazamientos o viajes y de hostelería y restauración del personal de la entidad consultante puedan considerarse gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, relativas a estos

---

<sup>473</sup> La DGT se refiere a la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios establecidos en Lituania por el pago de peajes y por el suministro de combustible, aunque lo hace en consulta no vinculante y en relación con la anterior redacción del artículo 119, en la que no se hacía referencia alguna a los artículos 95 y 96. Aun así, parte de la presunción legal de afectación al 100 por 100 de los vehículos dedicados al transporte de mercancías o viajeros establecida en el artículo 95 de la LIVA, para determinar el derecho a la devolución del IVA de los transportistas lituanos por los servicios y bienes citados. Sin perjuicio, además, de proceder a regularizar el importe deducido –y devuelto– cuando se acredite un grado de utilización del vehículo en la actividad inferior al 100 por 100. DGT, Consulta 0057-05, de 18 de febrero de 2005.

<sup>474</sup> DGT, Consulta Vinculante V0674-13, de 4 de marzo de 2013

gastos, serán deducibles de conformidad con lo establecido en el artículo 96 de la Ley 37/1992”. El TEAC<sup>475</sup> se pronuncia en el mismo sentido respecto de los gastos de desplazamiento y manutención.

## 1.2.Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla

En cuanto las solicitudes de los no comunitarios, el artículo 4 de la Directiva 86/560/CEE hace la misma remisión a la determinación de la devolución según se aplique en el Estado miembro que la tenga que realizar, si bien añade dos cautelas no previstas en la Directiva 2008/9/CEE: la posibilidad de que los Estados prevean la exclusión de determinados gastos o someter la devolución a condiciones complementarias (art.4.2) y la de no poder concederse la devolución en condiciones más favorables que las que se apliquen a los sujetos pasivos de la Comunidad (art.3.2). Nuestro artículo 119 bis, previsto para las devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, se remite a las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119, sin más especialidades que le necesidad de nombrar un representante y la existencia de reciprocidad, que deberá ser reconocida por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.

Esta reciprocidad implica que hay que comparar la regulación concreta contenida en la legislación del país tercero sobre la devolución del Impuesto a los empresarios no establecidos, adaptando las devoluciones autorizadas por la Administración española a las reconocidas por aquel. Por ello en los casos de bienes y servicios utilizados parcialmente en la actividad las limitaciones del artículo 95 no operan en los términos expuestos sino teniendo en cuenta el trato que el país tercero de a los empresarios o profesionales del Estado miembro que la reconoce, lo que debe constar en la Resolución.

En las Resoluciones de reconocimiento de reciprocidad existentes hasta la fecha<sup>476</sup> podemos encontrar en la de Noruega una referencia expresa a la diferencia en la

---

<sup>475</sup> TEAC, Resolución 00/07552/2012, de 22 de enero de 2015

<sup>476</sup> Mónaco, Resolución de 24 de marzo de 1994; Canadá, Resolución de 16 de mayo de 1994; Suiza, Resolución de 23 de septiembre de 1996; Japón, Resolución de 10 de septiembre de 1996; Israel,

normativa de dicho país respecto a la comunitaria en relación a las devolución de las cuotas correspondientes a bienes y servicios utilizados solo parcialmente en la actividad, que en dicho país se efectúa atendiendo al porcentaje de utilización efectiva y que debe tenerse en cuenta respecto de la devolución del IVA español a los empresarios o profesionales allí establecidos. También la encontramos en la dictada para el Reino Unido como consecuencia de su salida de la Unión Europea, en la que se indica que respecto de dicho territorio existe la reciprocidad a que se refiere el artículo 119 bis de la LIVA<sup>477</sup>, pero de acuerdo con lo establecido en la normativa británica no va a proceder la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de un vehículo automóvil y del 50 por 100 del IVA soportado por su alquiler o arrendamiento financiero.

### 1.3.Requisitos y formalidades

El conocimiento de que los solicitantes tienen la condición de empresarios o profesionales con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto y de que disponen del documento justificativo del derecho a la deducción es obvio que está resuelto respecto de los establecidos en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla. En cuanto a los empresarios o profesionales comunitarios la concurrencia de los requisitos objetivos la facilita el propio sistema de *ventanilla única* antes aludido, puesto que las solicitudes, aunque dirigidas al Estado miembro de la devolución, se presentan en el Estado miembro en el que estén establecidos a través del portal electrónico establecido al efecto (artículo 7 de la Directiva (2008/9/CEE) quien no transmitirá al Estado de la devolución la solicitud cuando no sea sujeto pasivo del IVA o realice entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas sin derecho a deducción del IVA (artículo 18).

Respecto de los requisitos formales la Directiva prevé que la solicitud incorpore los datos sobre las facturas en las que se basa el derecho a la devolución (art.8) y permite al Estado miembro de devolución exigir al solicitante que presente por medios electrónicos

---

Resolución de 23 de enero de 2006 (Todas ellas en [http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa\\_y\\_doctrina/Normativa/Paginas/NormativaResultados.aspx?normativa=:Tributaria:IVA](http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa_y_doctrina/Normativa/Paginas/NormativaResultados.aspx?normativa=:Tributaria:IVA)); Noruega, Resolución de 28 de enero de 2010, BOE núm. 50, de 26 de febrero de 2010; Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Resolución de 4 de enero de 2021, BOE núm. 4, de 5 de enero de 2021.

<sup>477</sup> No obstante, también se indica respecto de Irlanda del Norte que, mientras esté en vigor el Protocolo específico de dicho territorio, la devolución de las cuotas soportadas en el territorio español de aplicación del Impuesto por los empresarios o profesionales establecidos en aquel territorio se va a seguir rigiendo por lo establecido en el artículo 119 de la LIVA.

una copia de la factura o del documento de importación junto con la solicitud cuando el importe sea igual o superior a 1.000,00 €, o 250,00 € si se trata de una factura de combustible. Es lo que hacen artículo 31.1.c) del RIVA, el apartado Siete del artículo 119 LIVA y el número 7 del artículo 31 del RIVA, el primero de los cuales prevé que la solicitud se acompañe de copia electrónica de las facturas o documentos de importación cuando la base imponible consignada en cada uno de ellos supere los importes fijados en la Directiva y los segundos permiten solicitar la aportación de los originales de los documentos acreditativos del derecho a la deducción. En todo caso la solicitud debe incorporar los datos de codificación previstos en el artículo 9 de la Directiva 2008/9/CEE según la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos, siendo el 1 el del carburante, el 3 el genérico en el que se podrían incluir los gastos por aparcamiento y el 4 el correspondiente a peajes y tasas por el uso de las carreteras.

En lo referente a solicitantes no comunitarios el artículo 3º de la Directiva 86/560/CEE permite a los Estados miembros imponer a aquellos las obligaciones necesarias para apreciar si la solicitud es procedente y evitar el fraude y, en particular, el justificante de que desarrolla una actividad económica. En nuestro Derecho es el artículo 31 bis del RIVA el que entre las obligaciones impuestas al solicitante incluye la necesidad de aportar una certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique su establecimiento en la que se acredite que realiza en el mismo actividades empresariales o profesionales sujetas al IVA o a un tributo análogo, así como la necesidad de mantener las facturas y demás justificantes del derecho a la devolución a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

2. Bienes o servicios entregados o prestados por empresario o profesional no establecido a empresario o profesional establecido

Se trata del supuesto contrario al descrito en el apartado anterior y para el que rigen los mismos principios, pero en sentido inverso. Si se trata de las adquisiciones de accesorios y piezas de recambio o la rehabilitación, renovación y reparación de los mismos realizadas por un empresario establecido en el territorio de aplicación del Impuesto la tributación va a ser en destino, bien por considerarse una adquisición intracomunitaria de conformidad con los artículos 2 de la Directiva 2006/112/CE y 13 de la LIVA, bien por entenderse realizada en dicho territorio por estar establecido en él

el empresario o profesional destinatario de la prestación del servicio, de acuerdo con el artículo 44 de la misma Directiva y 69.Uno.1º de la LIVA. Una vez declarada la adquisición el sujeto pasivo podrá incluir en la misma declaración liquidación en la que aquella se refleje el IVA deducible correspondiente al grado de utilización del vehículo de acuerdo con las reglas del artículo 95. Tres.

## 2.1. Recuperación del IVA soportado en otro Estado de la Comunidad

Si nos encontramos ante IVA soportado fuera del territorio de aplicación del Impuesto pero en otro Estado de la Unión Europea por el empresario establecido en el citado territorio relativo al suministro de combustibles, carburantes y productos energéticos o de servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje, por no producirse la exención de la entrega en origen o entenderse realizada la prestación de servicios en el Estado del prestador, la única vía de recuperación será la solicitud de devolución a la Administración tributaria del país donde se haya devengado el Impuesto. En este caso el denominado mecanismo de *ventanilla única* determina que dicha solicitud se realice a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante la presentación por vía electrónica del formulario dispuesto al efecto, tal y como señalan los artículos 15 de la Directiva 2008/9/CE y 117 bis de la LIVA<sup>478</sup>, remitiéndose al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas. Salvo que, como precisa el artículo 30 ter del RIVA, no se considere procedente la solicitud por no tener el solicitante la condición de empresario o profesional actuando como tal, haber realizado exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total del Impuesto o realizar exclusivamente actividades que tributen por los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia. Tramitada la solicitud la cuantía de la devolución correspondiente al IVA de los bienes o servicios vinculados a la utilización del vehículo deberá hacerse por el Estado en que se haya devengado de acuerdo con lo establecido en la Directiva 2006/112/CE, según se aplique en el Estado miembro de devolución, como resulta de los artículos 8.2.f) y 5 de la Directiva 2008/9/CE.

---

<sup>478</sup> Este mismo mecanismo se prevé en el artículo 117bis de la LIVA para que los empresarios o profesionales establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla recuperen el IVA soportado en la Comunidad, pero fuera del territorio peninsular o Islas Baleares. No obstante, para la recuperación del IVA soportado en el territorio de aplicación del Impuesto se prevé para ellos la utilización del mismo formulario que para el IVA soportado en otros Estados miembros, el Modelo 360.

Fuera de los casos regulados en el citado artículo 95. Tres ya se hizo referencia, al hablar de la utilización de los vehículos en virtud de un contrato de arrendamiento, del caso específico de los arrendamientos a corto plazo, para los que la deducibilidad del IVA soportado lo es aplicando las reglas generales relativas a las adquisiciones de servicios, pero no las especiales para los bienes de uso mixto. A diferencia de lo que sucede con los arrendamientos financiero y operativo en los que, cualquiera que sea el país o territorio donde este establecido el arrendador, se va a devengar el IVA español cuando el arrendatario esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto por aplicación de la regla general de localización de los servicios del artículo 69 de la LIVA, la regla especial de los artículos 56 de la Directiva y 70.Uno.9º de la LIVA aplicable a los arrendamientos a corto plazo, entendidos estos como los que lo sean por un período ininterrumpido no superior a treinta días, determina que el IVA devengado sea el del país en el que el vehículo arrendado se ponga efectivamente en posesión del destinatario<sup>479</sup>. Por ello si el empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto recoge el vehículo arrendado en cualquier otro Estado de la Unión Europea la única manera de recuperar el Impuesto será a través del mecanismo ya citado de los artículos 15 de la Directiva 2008/9/CE y 119 de la LIVA.

## 2.2. Recuperación del IVA soportado en un Estado no comunitario

En el caso del IVA soportado en un Estado no comunitario habrá que estar a lo que establezca la normativa interna de cada país que, al igual que dictamina la nuestra, condicionará la posible devolución a la existencia de reciprocidad. Cuando el IVA se soporta en dichos territorios terceros, en un territorio comunitario no incluido en la Unión Aduanera o en el territorio de armonización del IVA y tratándose de la adquisición de carburantes y lubricantes, se da además la circunstancia de que en el momento de regresar el empresario o profesional al territorio de aplicación del Impuesto se produce el hecho imponible importación definido en los artículos 30 de la Directiva 2006/112 y 18 de la LIVA (artículo 18) por el que contenga el depósito normal del vehículo de turismo, si bien el artículo 57 de la misma Ley establece su exención, incluso para el que pueda transportarse en un depósito portátil de hasta 10 litros o los lubricantes que se encuentren

---

<sup>479</sup> Sin olvidar que la norma de cierre establecida en el artículo 70. Dos, podría determinar el devengo del IVA en el territorio de aplicación del Impuesto en todo caso cuando, a pesar de la citada regla, la utilización efectiva del vehículo se realice en dicho territorio.

a bordo del vehículo en las cantidades que correspondan a las necesidades normales de funcionamiento durante el trayecto en curso.



## **CAPÍTULO 9. ESPECIALIDADES EN LOS VEHÍCULOS ADQUIRIDOS O UTILIZADOS POR ENTES PÚBLICOS DUALES**

La Directiva IVA excluye en el artículo 13 a los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de derecho público de la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas. Si bien los exceptúa de esta exclusión en aquellos casos en los que el ejercicio de tales actividades u operaciones sin esa consideración de sujetos pasivos “lleve a distorsiones significativas de la competencia”, así como cuando realicen determinadas actividades que se relacionan en el Anexo I. La LIVA se refiere a las operaciones realizadas por estos entes y organismos dentro del precepto dedicado a las operaciones no sujetas, declarando en la letra F) del artículo 7.º sujetas, en todo caso, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en el ejercicio de una serie de actividades que relacionan en los mismos términos del citado Anexo I de la Directiva IVA<sup>480</sup>.

La citada normativa prevé, por tanto, la existencia de Entes públicos que van a realizar operaciones sujetas y no sujetas, razón por la que se les atribuye ese calificativo de duales. Para la deducción de las cuotas soportadas por estos entes en la adquisición de un vehículo o en los bienes y servicios vinculados a su utilización hay que acudir a lo establecido en el artículo 93.Cinco<sup>481</sup> de la LIVA. Su contenido no es consecuencia de un precepto equivalente en la Directiva IVA, pero sí de los criterios mantenidos al respecto por el TJUE, que reconoce “el silencio de la Directiva IVA a este respecto”. Motivo por el cual “la determinación de los métodos y de los criterios de reparto del IVA soportado entre

---

<sup>480</sup> Telecomunicaciones; distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía, transportes de personas y bienes; servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias; la obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior; la intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos; la explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial; el almacenaje y depósito; las de oficinas comerciales de publicidad, la explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares; las de agencias de viajes; las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones; y las de matadero.

<sup>481</sup> La actual redacción de este artículo fue introducida por la Disposición final décima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, BOE núm. 272, de 9 de noviembre de 2017, como consecuencia de la aprobación por la Ponencia y por unanimidad, de una enmienda transaccional sobre la base de la enmienda 970 presentada por el GP Mixto-PDeCAT. Esta se refería solamente a la exclusión de la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones que constituyen la base imponible de aquellas aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de competencia pública cuando no existe distorsión de la competencia. Pero en la Ponencia se introdujo la modificación del 93. Cinco (Boletín Oficial de las Cortes, Congreso de los Diputados Serie A Núm. 2-4, de 2 de agosto de 2017). Según la Exposición de Motivos de la Ley el objetivo era “facilitar la determinación del régimen de deducción de las entidades del sector público que realizan simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto”.

actividades económicas y actividades no económicas pertenece al ámbito de la facultad de apreciación de los Estados miembros”<sup>482</sup>.

Para estos entes públicos duales la LIVA permite la deducción de las cuotas soportadas “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”, que “deberá ser mantenido en el tiempo”. Como posible criterio razonable la propia Ley establece la posibilidad de determinar la deducción en función del porcentaje que resulte de la proporción entre el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto y el total de los ingresos del conjunto de su actividad en el año natural. Mecanismo que nos recuerda al establecido para la determinación del IVA soportado deducible en el régimen de prorata, al señalar incluso que ese porcentaje puede determinarse de manera provisional en función de los datos del año anterior, con la oportuna regularización en la última declaración liquidación del ejercicio. No obstante, hay una diferencia fundamental respecto del régimen de prorata, puesto que, como señala CALVO VÉRGEZ<sup>483</sup>, en el caso de los entes públicos duales el porcentaje de deducción “solamente es aplicable a las operaciones sujetas a gravamen”.

La DGT<sup>484</sup> se ha pronunciado sobre la cuestión en numerosas consultas, incluso anteriores a la actual redacción del artículo 93. Cinco de la LIVA, estableciendo que, “en una primera fase, del total de cuotas soportadas han de quedar excluidas, de principio, las cuotas que se correspondan íntegramente con la adquisición de bienes y servicios destinados exclusivamente, a la realización de operaciones no sujetas”, las cuales no serían en ningún caso deducibles. En el caso de cuotas soportadas que se correspondan de manera simultánea con la realización de operaciones sujetas y no sujetas, es cuando se debe acudir a la adopción de un criterio razonable y homogéneo de imputación. Señalando en particular que “cuando se trate específicamente de cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de

---

<sup>482</sup> STJUE (Sala Cuarta), de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/06 (ECLI:EU:C:2008:166), STJUE (Sala Segunda), de 25 de julio de 2018, asunto C-140/17 (ECLI:EU:C:2018:595) y STJUE (Sala Segunda), de 8 de mayo de 2019, asunto C-566/17 (ECLI:EU:C:2019:390).

<sup>483</sup> CALVO VÉRGEZ, J., “El IVA de los entes públicos tras la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, 2018, p.12 de 24.

<sup>484</sup> DGT, Consultas Vinculantes V0232-18, de 1 de febrero de 2018 y V0131-18, de 25 de enero de 2018, que se remite a los criterios fijados en las Consultas Vinculantes V2353-10, de 28 de octubre de 2010 y V0681-15, de 27 de febrero de 2015.

inversión, que se empleen en todo o en parte el en desarrollo de la actividad empresarial o profesional, hay que acudir a lo establecido en el artículo 95. Tres<sup>485</sup>”. De lo que se deduce que, en el caso de adquirirse por estos entes duales un vehículo de turismo, operarían las presunciones del 50 por 100 (o en su caso del 100 por 100<sup>486</sup>). En una segunda fase “las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas al Impuesto, más aquellas que resulten de la aplicación del criterio razonable y homogéneo adoptado ... serán deducibles siempre que se cumplan los requisitos que para el referido ejercicio a la deducción se establecen en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992”.

Dejando fuera el caso de la adquisición de un vehículo de turismo o de los bienes y servicios vinculados a su utilización, que se afecte por el ente público dual exclusivamente a la realización de operaciones no sujetas, que, a la luz de lo establecido en el artículo 93. Cinco y del contenido de las contestaciones que realiza la DGT, resulta evidente que no van a ser deducibles en cuantía alguna, la afectación simultánea a actividades sujetas y no sujetas o en exclusiva a las actividades sujetas presenta más problemas.

El primero no es exclusivo de la adquisición de un vehículo de turismo y está vinculado a la posible vulneración de los principios de neutralidad y afectación. Señalando CALVO VÉRGEZ<sup>487</sup> al respecto que la regla va a ser aplicada por el ente público “cuando le resulte claramente beneficioso” y que este beneficio sería evidente cuando “el importe mayoritario de las cuotas soportadas quedase afecto a la actividad no sujeta a pesar de ser los importes percibidos por actividades sujetas mayores”.

Al margen de ese posible desajuste entre IVA devengado e IVA soportado deducible, el segundo problema es la compatibilidad o no del criterio de deducibilidad establecido en el artículo 93. Cinco con el fijado en el artículo 95. Tres para los bienes de inversión en general y para el caso de los vehículos de turismo en particular. Compatibilidad que parece dar por sentada la DGT y que, sin embargo, no se desprendería del contenido del

---

<sup>485</sup> En la literalidad de las Consultas la referencia es al 95 Dos, pero el contenido que transcriben es el del 95 Tres, que es al que realmente quieren hacer mención.

<sup>486</sup> Los casos de posible aplicación de esta presunción de afectación total son hartos difíciles que pudieran presentarse en la realidad, habida cuenta de las actividades con las que está relacionada y la posibilidad de que un ente público las lleve a cabo, salvo la de transporte de pasajeros, aunque raramente lo hará con vehículos que además del asiento del conductor tengan ocho plazas como máximo

<sup>487</sup> CALVO VÉRGEZ, J., “El IVA de los entes públicos ...”, *cit.* p.12 de 24.

precepto expresamente dedicado a la deducibilidad del IVA por los entes duales y cuyo reflejo en la práctica puede devenir imposible.

El artículo 93. Cinco establece una regla especial para la deducibilidad de bienes y servicios utilizados por los entes públicos de forma simultánea para operaciones sujetas y no sujetas, mientras que el artículo 95. Tres es una regla equivalente para la deducibilidad de los bienes de inversión (en el caso de los vehículos de turismo también los servicios vinculados a su utilización) utilizados en este caso por los empresarios o profesionales para la actividad y para la satisfacción de necesidades personales. En este punto hay que incidir en una cuestión fundamental: en el caso de un vehículo de turismo adquirido por un ente público dual cabe la utilización para su actividad no sujeta, para su actividad sujeta o para ambas simultáneamente, pero lo que no cabe, por principio, es su utilización para la satisfacción de necesidades personales. Por ello si la utilización es exclusiva para la actividad sujeta o simultánea con la actividad no sujeta, una vez determinado el porcentaje de deducción en base al criterio razonable y homogéneo, no habría lugar a limitar la deducción del IVA soportado por la adquisición del vehículo al 50 por 100 (de la totalidad o del porcentaje determinado) ni, por tanto, la exigencia de la prueba de la afectación total por parte del ente público. Precisamente porque ya con ese criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas soportadas al desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto se agotaría la necesidad de prueba respecto de la afectación de dicho vehículo.

## CAPÍTULO 10. REGULARIZACIONES

### I. LAS REGULARIZACIONES DE BIENES DE INVERSIÓN EN EL IVA

El sistema de IVA establecido en las directivas comunitarias y, por tanto, en nuestro Derecho interno, admite tanto las deducciones físicas como las financieras, además de configurarse como un IVA tipo consumo, en el que, en relación con los bienes de inversión en particular, “la deducción se lleva a cabo de modo total y de una sola vez en el momento en que [estos bienes] se adquieren”, como señala CHECA GONZÁLEZ<sup>488</sup>. Dicho autor añade que esta modalidad hace más sencillo el sistema en cuanto a su técnica fiscal y evita el coste financiero de la espera para la recuperación del impuesto. Pero ese principio de deducción inmediata de los bienes de inversión no puede ser ajeno a la diferente naturaleza de estos frente a los corrientes, dada la permanencia y empleo de los primeros en la actividad empresarial o profesional a lo largo de un período temporal más o menos extenso.

Los artículos 187 a 192 de la Directiva IVA contienen las disposiciones relativas a la regularización de las deducciones por la adquisición de bienes de inversión. Esta debe llevarse a cabo cuando la deducción inicialmente practicada sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar por haberse producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de su cuantía y, como dice RUIZ DE VELASCO PUNÍN<sup>489</sup>, “no procediendo en este último caso la tributación por autoconsumo”.

Se trata de un mecanismo que, en la terminología de la Directiva IVA, está pensado para evitar que el sujeto pasivo obtenga ventajas injustificadas o sufra un perjuicio injustificado “cuando, en particular, varíen con posterioridad a la declaración, los datos que se hayan tenido en cuenta inicialmente para la determinación del importe de las deducciones”<sup>490</sup>, lo que puede producirse especialmente cuando se trata de bienes de inversión. Ventaja que podría ser extrema de efectuarse la inversión cuando el porcentaje

---

<sup>488</sup> CHECA GONZÁLEZ C, “Régimen de los bienes de inversión en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 50, 1986, pp.341-355 (en esp. pp.341-342).

<sup>489</sup> RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., “Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto...”, *cit.* pp.17-18.

<sup>490</sup> Auto del TJUE (Sala Novena), de 5 de junio de 2014, asunto C-500/13 (ECLI:EU:C:2014:1750).

de deducción es máximo. Siendo precisamente una de las finalidades de esta regularización “evitar beneficiarse del máximo reembolso del IVA”, como señala CALVO VERGEZ<sup>491</sup>, además de “alcanzar una cierta coherencia con la lógica interna del Impuesto, ya que los bienes de inversión son utilizados durante períodos de tiempo dilatados”. La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia<sup>492</sup> considera que el objetivo perseguido con la regularización de las deducciones no es otro que el de aumentar la precisión de estas, garantizar su exactitud con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, al “establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a la deducción ... y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen”.

La Directiva IVA toma en el artículo 187 como período de referencia para llevarla a cabo el de cinco años contados desde aquel en el que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados, o bien desde que aquellos comiencen a utilizarse, aunque para los bienes inmuebles de inversión este plazo puede prorrogarse hasta los veinte años. Plazos que, en palabras de ABELLA POBLET y DEL POZO LÓPEZ<sup>493</sup>, “no se fija(n) en atención al plazo de amortización de aquellos ... sino que actúa como simple caución legislativa, para prevenir posibles abusos por cambios de destino posterior del bien”.

En nuestra Ley interna<sup>494</sup> el reflejo de las citadas disposiciones de la Directiva IVA aparece en los artículos 107 a 113 de la LIVA, estando dichas regularizaciones íntimamente vinculadas a aquellos supuestos en los que al sujeto pasivo le resulta aplicable el régimen de prorrata por realizar en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, conjuntamente, entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no otorguen dicho derecho. Por ello, la práctica de tales ajustes debe llevarse a cabo cuando existan diferencias entre los porcentajes de deducción definitivos del año de adquisición y de los siguientes hasta completar el período de cinco años (diez en el caso de terrenos o edificaciones), y siempre que sean diferencias superiores a diez puntos. Límite es último

---

<sup>491</sup> CALVO VÉRGEZ, J., “El régimen de deducción aplicable en el IVA a los bienes de Inversión”, *Revista Carta Tributaria*, núm. 21-22, 2011, p.2 de 20.

<sup>492</sup> STJUE (Sala Octava), de 20 de junio de 2013, asunto C-259/12 (ECLI:EU:C:2013:414) y STJUE (Sala Segunda), de 10 de octubre de 2013, asunto C-622/11 (ECLI:EU:C:2013:649).

<sup>493</sup> ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J., *Manual del IVA ...*, cit. pp.1.016-1.017.

<sup>494</sup> En la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985 se hacía referencia a las regularizaciones como mecanismo “para prevenir distorsiones en el funcionamiento del Impuesto”

establecido en aras de la simplificación administrativa y al amparo de la autorización contenida en el artículo 191 de la Directiva IVA.

A pesar de tratarse de un mecanismo fundamentalmente pensado para los sujetos pasivos en régimen de prorata, la Directiva IVA (artículo 192) también habla de la necesidad de que los Estados miembros puedan tomar las medidas necesarias para que los sujetos pasivos obtengan ventajas o perjuicios injustificadas en los casos de tránsito desde un régimen normal de imposición a uno especial, o a la inversa. Motivo por el cual el artículo 107 de la LIVA extiende la necesidad de regularizar a aquellos casos en los que el sujeto pasivo hubiese realizado durante al año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen el derecho a la deducción o exclusivamente operaciones que no lo originen y, posteriormente, en los años sujetos a regularización se modificase esta situación. Por ello, aun desarrollándose la misma actividad y sin que esta tribute en régimen de prorata, puede ser necesario realizar la regularización por el simple hecho de un cambio en el régimen de tributación.

Esto es predicable respecto de los bienes de inversión adquiridos por los empresarios acogidos a los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia, en los que, siendo la prorata de deducción en ambos cero, da igual el grado de afectación real a la actividad en tanto se está en dichos regímenes. Así, en el caso de adquisiciones de este tipo de bienes estando en régimen general, el paso a cualquiera de los citados regímenes dentro del período de regularización determinará la necesidad de efectuar los correspondientes reintegros parciales del IVA inicialmente deducido. A la inversa, en el caso de haberse adquirido los citados bienes vigentes estos regímenes, el sujeto pasivo tendrá derecho a una recuperación parcial del IVA soportado como consecuencia de haber pasado a tributar en régimen general. Todo ello en los términos establecidos en los artículos 134 bis. Tres y 154.Dos párrafo tercero de la LIVA<sup>495</sup>.

---

<sup>495</sup> El artículo 20.6 de la Sexta Directiva también se refería a esta cuestión, pero no hablaba de actividades con y sin derecho a la deducción, sino de casos del tránsito de un régimen normal de imposición a uno especial o a la inversa. La Jurisprudencia comunitaria interpretó que la regularización era también aplicable en el caso de que un bien de inversión se destinase, en primer lugar, a una actividad exenta, sin derecho a deducción, y posteriormente, durante el período de regularización, se utiliza para los fines de una actividad sujeta al IVA. STJUE (Sala Primera), de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04 (ECLI:EU:C:2006:214). Por ello sería aplicable tanto a los citados casos de empresarios o profesionales en régimen especial de la agricultura ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, como al de un profesional médico que adquiriese un bien de inversión para utilizarlo en la realización de su actividad exenta y posteriormente sus

El artículo 188 de la Directiva IVA y el artículo 110 de la LIVA añaden un mecanismo específico de regularización para aquellos casos en los que se produzca la entrega del bien antes de concluido el período de los cinco o diez años antes referido, diferenciando entre las entregas sujetas y no exentas y las entregas sujetas y exentas. Finalmente, los artículos 112 y 113 de la LIVA contienen unas reglas específicas para la regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios por parte de los empresarios o profesionales.

## II. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE REGULARIZACIÓN EN LOS CASOS DE VARIACIONES EN EL GRADO DE AFECTACIÓN.

Al igual que las disposiciones vistas pretenden adecuar la deducción del IVA soportado al grado de utilización de los bienes adquiridos en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción, la regla tercera del 3.<sup>a</sup> del apartado Tres del artículo 95 de la LIVA pretende esa adecuación, pero en función del grado de afectación de tales bienes. La finalidad de ambas regularizaciones es, por tanto, evitar que el sujeto pasivo obtenga ventajas injustificadas o sufra un perjuicio injustificado, pero difieren en la causa que puede originar esa ventaja o perjuicio. Así, determina que las deducciones por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión por otro título de los bienes de inversión cuyo importe se determina en función del grado de afectación a la actividad, bien sea el real o el resultante de las presunciones establecidas para el caso de los vehículos, “deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente”.

La LIVA no establece, sin embargo, unas reglas específicas para esta regularización, sino que realiza una remisión general a lo establecido en el Capítulo I del Título VIII de la Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de

---

prestaciones de servicios no gozasen de la exención prevista para los servicios médicos o a la inversa. Además, el TJUE (Sala Sexta), en el Auto de 5 de junio de 2014, asunto C-500/13 (ECLI:EU:C:2014:1750), dejó claro que, en los casos en que un bien de inversión afectado inicialmente a un uso que no da derecho a la deducción pasase en un segundo momento a un uso que sí da tal derecho, lo procedente es está regularización a lo largo de los años previstos en la normativa de cada país y no “una regularización única en el curso de un único ejercicio fiscal”.

los bienes de inversión, pero sustituyendo el porcentaje de operaciones que dan derecho a la deducción respecto del total –la prorrata- por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. Remisión que, al no tener en cuenta el legislador la diferencia en la causa de la regularización y la existencia de un sistema de presunciones para los vehículos de turismo, plantea diferentes problemas para su determinación y aplicación, algunos de difícil solución.

Como puede apreciarse la Ley hace una referencia general al Capítulo I (deducciones) del Título VIII (deducciones y devoluciones), lo que significa que cualquier precepto que afecte a la regularización de este tipo de bienes incluido en dicho Capítulo debería ser también de aplicación cuando existan variaciones en el grado de utilización de los bienes de inversión en general y de los vehículos de turismo en particular. A estos efectos está claro que van a operar los artículos 107, 108 y 109, de forma que el IVA deducido en la adquisición del vehículo va a tener que regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes al de su adquisición o entrada en funcionamiento si es posterior. Aunque únicamente cuando entre el porcentaje de afectación inicialmente aplicado con ocasión de la adquisición del vehículo de turismo y el correspondiente a cada uno de esos años exista una diferencia superior a diez puntos. Incluyendo aquellos casos en que, como se ha indicado con anterioridad, esa variación obedeciese a un cambio en la actividad ejercida o en el régimen de tributación y estos determinasen la exclusión del derecho a la deducción en todo caso o se produjese la situación contraria. El resultado podrá ser un ingreso o una deducción complementaria que deberá llevarse a cabo a la declaración liquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural a que se refieran. No obstante, si el vehículo se perdiese por robo o quedase inutilizable por un accidente no procedería efectuar regularización alguna en los años posteriores a producirse tales hechos de acuerdo con el apartado Seis del artículo 107, entendiendo que se trata de circunstancias no imputables al sujeto pasivo<sup>496</sup>.

---

<sup>496</sup> La DGT se refiere a esta cuestión en la Consulta Vinculante V2549-12, de 26 de diciembre de 2012, para el caso de un empresario que dispone de un vehículo en arrendamiento financiero y que dedica a la actividad de transporte de mercancías por carretera. El vehículo presenta varios problemas técnicos y no cumple las condiciones pactadas con el arrendador, por lo que presenta denuncia en el Juzgado y obtiene la baja temporal del vehículo en la Jefatura de Tráfico. No obstante, Tributos determina que no procede la rectificación de las deducciones ni la realización de regularización alguna, pudiendo seguir ejercitando el derecho a la deducción de las cuotas por el vehículo dado de baja temporalmente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 107.Seis. En posterior Consulta, también Vinculante, V1806-21, de 9 de junio de 2021, se vuelve a plantear una situación parecida en la que el sujeto pasivo se dedujo inicialmente sólo el

Respecto del caso de los vehículos automóviles de turismo en particular una cuestión diferente a la de la regularización es la del sujeto pasivo que, por error, se dedujo el 50 por 100 en el momento de la adquisición, advirtiéndose posteriormente que dado el destino atribuido al vehículo tiene derecho a la deducción del 100 por 100 desde el inicio. En este caso, siempre y cuando se pueda acreditar un porcentaje de afectación mayor al inicialmente tenido en cuenta, señala la DGT<sup>497</sup> que se “podrá deducir la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que no se dedujo inicialmente siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad establecido en el artículo 100 de la Ley del Impuesto”, debiendo practicarse “en la declaración-liquidación correspondiente al período en que el sujeto pasivo advierta el error o en las posteriores”, siempre dentro del plazo de prescripción.

### III. EL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN APLICADO A LOS VEHÍCULOS DE TURISMO

El procedimiento para practicarla regularización se recoge en el artículo 109 de la LIVA y se trata simplemente de comparar el importe de la deducción aplicada inicialmente con la que correspondería si el vehículo se hubiese adquirido en cada uno de los años en que deba realizarse, dividiéndose la diferencia positiva o negativa por cinco. “El cociente resultante –dice la Ley- será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar.”

Ejemplo1: Vehículo adquirido por 40.000,00 € más 8.400,00 € de IVA y afecto parcialmente a la actividad. En el año de adquisición el porcentaje de afectación es del 80%, por lo que se deduce 6.720,00 € y en los sucesivos el 60% (1), 50% (2), 75% (3) y 95% (4). La regularización a practicar cada año es la siguiente:

---

50 por 100 del IVA soportado al adquirir el vehículo, aunque posteriormente entienda acreditada la afectación exclusiva del mismo a la actividad. Aunque en este caso la contestación de Tributos es manifiestamente genérica no parece que haya impedimento a la deducción plena si se puede acreditar la afectación en el 100 por 100.

<sup>497</sup> DGT, Consulta Vinculante V1330-17, de 30 de mayo de 2017.

Año 1	$\frac{6.720,00 - 5.040,00}{5} = 336,00$ 8.400,00 x 0,80 = 6.720,00 8.400,00 x 0,60 = 5.040,00	Menor IVA deducible	Casilla 43 Modelo 303 con signo negativo
Año 2	$\frac{6.720,00 - 4.200,00}{5} = 504,00$ 8.400,00 x 0,80 = 6.720,00 8.400,00 x 0,50 = 4.200,00	Menor IVA deducible	Casilla 43 Modelo 303 con signo negativo
Año 3	No procede efectuar regularización al no ser la diferencia superior a 10 puntos		
Año 4	$\frac{6.720,00 - 7.980,00}{5} = 252,00$ 8.400,00 x 0,80 = 6.720,00 8.400,00 x 0,95 = 7.980,00	Mayor IVA deducible	Casilla 43 Modelo 303 con signo positivo

También es posible que el sujeto pasivo titular del vehículo y que tiene parcialmente afecto realice una actividad empresarial o profesional en la que parte de sus operaciones den derecho a la deducción y parte no, es decir, que esté en régimen de prorrata. Circunstancia esta que puede implicar la necesidad de practicar en los cuatro años posteriores a la adquisición del vehículo de forma simultánea las regularizaciones por variaciones en el porcentaje de prorrata y las derivadas de las posibles variaciones en el grado de afectación.

Ejemplo 2: Vehículo adquirido por 40.000,00 € más 8.400,00 € de IVA y afecto parcialmente a la actividad por un sujeto pasivo que está en régimen de prorrata y cuyos porcentajes definitivos son del 40% en el año de adquisición del vehículo y del 35%, 30%, 25% y 20% en los años siguientes. En cuanto a los porcentajes de afectación son del 80% en el año de adquisición, y en los sucesivos el 60% (1), 50% (2), 75% (3) y 95% (4). Con los porcentajes anteriores el IVA deducido en el año de adquisición ascendería a 2.688,00 (8.400,00 x 0,40 x 0,80). Las regularizaciones a practicar en los años sucesivos son las siguientes:

Año 1	No hay que regularizar por prorrata al no ser la diferencia superior a 10 puntos.	$\frac{2.688,00 - 2.016,00}{5} = 134,40$ 8.400,00 x 0,40 x 0,80 = 2.688,00 8.400,00 x 0,40 x 0,60 = 2.016,00	Menor IVA deducible	Casilla 43 Modelo 303 con signo negativo
Año 2	No hay que regularizar por prorrata al no ser la diferencia superior a 10 puntos.	$\frac{2.688,00 - 2.016,00}{5} = 134,40$ 8.400,00 x 0,40 x 0,80 = 2.688,00 8.400,00 x 0,40 x 0,50 = 1.680,00	Menor IVA deducible	Casilla 43 Modelo 303 con signo negativo
Año 3	No hay que regularizar por afectación al no ser la diferencia superior a 10 puntos.	$\frac{2.688,00 - 1.680,00}{5} = 201,60,00$ 8.400,00 x 0,40 x 0,80 = 2.688,00 8.400,00 x 0,25 x 0,80 = 1.680,00	Menor IVA deducible	Casilla 43 Modelo 303 con signo negativo
Año 4	Proceden ambas regularizaciones	$\frac{2.688,00 - 1.596,00}{5} = 218,40$ 8.400,00 x 0,40 x 0,80 = 2.688,00 8.400,00 x 0,20 x 0,95 = 1.596,00	Menor IVA deducible	Casilla 43 Modelo 303 con signo negativo

En los ejemplos anteriores puede observarse que el porcentaje de afectación supuesto para cada año nunca es inferior al 50 por 100, porque hay que entender que ese porcentaje mínimo presumido por la Ley, siempre que pueda acreditarse la afectación del vehículo en cualquier grado, va a ser en todo caso deducible aun cuando la utilización real pueda ser inferior. Por ello, las regularizaciones establecidas en la Ley únicamente tienen sentido respecto de las variaciones en el grado de utilización que oscilen entre el 50 y el 100 por cien. Para los vehículos respecto de los que la Ley presume un porcentaje de afectación del cien por cien debería ser excepcional el que se llevasen a cabo regularizaciones por variaciones en el grado de utilización, a menos que la posible utilización privada fuese significativa y evidente en alguno o algunos de los ejercicios en que esta debe llevarse a efecto, evitando así el sujeto pasivo que, en caso de una comprobación administrativa, fuesen los órganos de gestión o inspección los que la llevasen a efecto.

El artículo 107. Cinco de la LIVA contiene una regla específica que afectará a aquellos casos en los que el vehículo de turismo se adquiriera en el marco de una operación

no sujeta de las referidas en el artículo 7.1º de la LIVA, es decir, cuando sea consecuencia de la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. La Ley señala que no se van a aplicar las reglas generales sobre regularización, lo que no es realmente cierto. La verdadera especialidad en estos casos viene determinada por lo que continúa diciendo el precepto de que el adquirente queda “automáticamente subrogado en la posición del transmitente” que, en contra de lo que inicialmente se establece, sí va a tener que practicar las regularizaciones que procedan en el año de la adquisición y en los que falten para terminar el período de regularización, pero tomando como año inicial para practicarla el de adquisición del bien por el transmitente. El porcentaje de deducción que se aplicará el adquirente en las condiciones vistas será el que a él le corresponda por el grado de afectación del vehículo de turismo a la actividad, comparándolo a afectos de la posible regularización con la que se practicó el transmitente cuando adquirió el vehículo de turismo.

Es conveniente recordar que el importe de las citadas regularizaciones en modo alguno va a alterar el valor de adquisición del bien reflejado en la contabilidad y que constituye “la base de la amortización sobre la que se aplicará el coeficiente que corresponda para calcular las dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones, de cara a la determinación del rendimiento neto” en los impuestos personales, como señala el Tribunal Supremo<sup>498</sup>. Es cierto que el IVA soportado en la adquisición del vehículo que no fue deducible forma parte del precio de adquisición y, por tanto, de esa base de la amortización, pero siguiendo lo establecido en las reglas 12ª del Plan General de Contabilidad y 14ª del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas<sup>499</sup>, las rectificaciones en el importe del IVA soportado consecuencia de las regularizaciones que se practiquen en el propio ejercicio en que se adquiera el vehículo de turismo o en los cuatro siguientes no van a modificar el valor de adquisición

---

<sup>498</sup> STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 15 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3285).

<sup>499</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, BOE núm. 278, de 20 de noviembre de 2007, y Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, BOE núm. 278, de 20 de noviembre de 2007.

inicial. Respecto a como se deben contabilizar los importes resultantes de las regularizaciones los citados Planes de Contabilidad recogen dentro del Grupo 6 de compras y gastos las cuentas 634 y 6341/6342 para los ajustes negativos en la imposición indirecta y en el IVA en particular y las cuentas 639 y 6391/6392 para los ajustes positivos, por aumento o disminución de los gastos por impuestos indirectos consecuencia de regularizaciones.

#### IV. REGULARIZACIONES DE CUOTAS SOPORTADAS POR LA ADQUISICIÓN DEL VEHÍCULO ANTES DEL INICIO DE LAS ENTREGAS DE BIENES O PRESTACIONES DE SERVICIOS

Si se trata de la adquisición de un vehículo de turismo que se afecta a la actividad pero que se ha realizado antes del inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios debería operar la previsión establecida en el artículo 111 de la Ley del IVA, es decir, la deducibilidad del IVA soportado en la medida en que se ponga de manifiesto la intención de destinar dicho vehículo a la realización de la actividad empresarial o profesional y ello se confirme por elementos objetivos. En este caso y al igual que sucede con el porcentaje de prorrata, el sujeto pasivo puede desconocer en el momento de la adquisición el porcentaje real de afectación a la actividad, por lo que deberá ser estimado en función del destino previsible que dará al vehículo, lógicamente, siempre que no se acoja a la presunción del 50 por 100 por entender que el porcentaje será mayor.

Tal y como determina la Ley dicha deducción va a considerarse provisional y hay que preguntarse si, en relación a la deducción del IVA soportado por el grado de afectación del vehículo, va a entrar en juego la aplicación de la regularización prevista en el artículo 112 de la Ley así como la adicional del 113 -por tratarse de un bien de inversión- para el IVA soportado deducido en el período comprendido entre el momento de adquisición de aquel y el inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Lo que subyace en el fondo de estos dos artículos es la necesidad de adecuar la deducción practicada a la realización de operaciones que dan derecho a la deducción de acuerdo con el principio general recogido en el artículo 92. Dos, de forma que si durante el período más o menos extenso al que se refieren estos preceptos no hay aun entregas de bienes o prestaciones de servicios, solo es posible determinar un porcentaje de deducción a posteriori. Además, al tratarse normalmente de adquisiciones de bienes y servicios cuyo empleo o utilización trascienden el período del año en el que se inician las entregas de

bienes y prestaciones de servicios, el legislador ha optado por regularizar a los cuatro años y en función de una prorrata determinada para ese período, con lo que, como señala Mas Ortiz<sup>500</sup>, “se modula retroactivamente la deducción inicialmente practicada”.

Estas singularidades no se dan con la misma intensidad en relación al grado de afectación del vehículo a la actividad, que se puede conocer aun cuando no se haya comenzado a realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios, por lo que no tiene el mismo sentido aplicar a aquellos las normas a las que nos venimos refiriendo. El único fundamento para aplicar esta regularización estaría, por tanto, en la remisión genérica que hace el artículo 95 a las disposiciones establecidas para las regularizaciones previstas en los casos de operar la prorrata de deducción, lo que, como veremos, plantea una suerte de complicaciones en algunos casos de difícil resolución.

La primera consecuencia de su aplicación es la necesidad de que, al igual que sucede con el porcentaje de deducción provisional cuando el sujeto pasivo está en prorrata, de acuerdo con lo establecido en el apartado Dos del artículo 111, debería proponerse un porcentaje provisional de afectación. No obstante, el segundo párrafo del apartado 4º del artículo 28.1 del RIVA exime de proponer formalmente en la correspondiente declaración censal el porcentaje provisional de deducción a quienes inicien una actividad empresarial o profesional cuya realización origina el derecho a deducir, es decir, a quienes no les va a resultar de aplicación el régimen de prorrata. No quedando claro como deben trasladarse la obligación y la excepción al caso de la afectación del vehículo. La finalidad de la norma respecto del porcentaje de deducción es, sin duda, conocer de forma anticipada que en el futuro habrá lugar a la práctica de una regularización, motivo por el cual exime de este trámite a quienes por las características de su actividad casi con toda seguridad no van a tener que proceder a aquella<sup>501</sup>. Si la finalidad en el caso del grado de afectación es la misma, no tendrían que hacer propuesta alguna en la declaración censal quienes se deduzcan cualesquiera de los porcentajes del 50 o del 100 por 100 presumidos en el artículo 95. Tres, pero sí aquellos que, sin presumirse respecto de ellos la afectación total, pretendan deducirse un porcentaje superior al 50 por 100.

---

<sup>500</sup> MAS ORTIZ, A., “La provisionalidad de las deducciones de las cuotas soportadas en inmovilizado con anterioridad al inicio de la realización de la actividad económica”, *Revista Carta Tributaria*, nº 7, 2015, p.2 de 17.

<sup>501</sup> Nunca se podrá hablar de seguridad absoluta y, como señala MAS ORTIZ, esta falta de comunicación “supone un obstáculo al procedimiento en la medida en que la situación de plano derecho a deducción mutara en ejercicio sucesivos”. MAS ORTIZ, A. “La provisionalidad de las deducciones...”, *cit.* p.4 de 17.

Siguiendo el procedimiento de los artículos 111, 112 y 113, efectuada la deducción con el porcentaje provisional de afectación, el sujeto pasivo no practicará regularización alguna ni en la última declaración del año de la adquisición ni en los años sucesivos hasta llegar al cuarto año, aun cuando la utilización real en todos ellos fuese diferente a la estimada. Pasados los cuatro primeros años naturales de realización de entrega de bienes o prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 112 habría que fijar el porcentaje definitivo que globalmente corresponda a ese cuatrienio. Nuevamente surge aquí una dificultad, en este caso de tipo técnico, en cuanto a la determinación del mismo. Si en el caso de la prorrata para el cálculo el precepto se remite a lo dispuesto en el artículo 104, cuando se trata de calcular un porcentaje de utilización en la actividad correspondiente al período de cuatro años no nos vale dicho precepto, siendo la única alternativa la de obtener un porcentaje de utilización global para los cuatro años resultante de la media de los porcentajes de utilización real en cada año. De haberse iniciado las entregas de bienes o prestaciones de servicios antes del día 1 de julio del ejercicio nos podríamos encontrar, además, con la obligación de practicar la regularización prevista en el artículo 113 de la LIVA, siempre que entre el porcentaje global de afectación antes aludido y el del año siguiente al cuarto hubiese una variación en el porcentaje de utilización superior a 10 puntos.

Ejemplo1: Vehículo adquirido en el año X por 40.000,00 € más 8.400,00 € de IVA antes de inicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios y afecto parcialmente a la actividad. El porcentaje de afectación estimado por el sujeto pasivo es del 80%, por lo que se deduce 6.720,00 €. El inicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios se produce antes del día 1 de julio. El porcentaje de utilización real del vehículo en la actividad en el año X es del 70%, en el año X+1 del 50%, en el año X+2 del 75%, en el año X+3 del 95% y en el año X+4 del 60%.

La regularización del artículo 112 se realizaría en el año X+3, por considerarse como año de inicio de las entregas de bienes el año X, con un porcentaje de afectación media del 72,5%. También procedería la regularización ordinaria por bienes de inversión en el año X+4:

Año X+3 (Art.112)	$6.720,00 - 6.090,00 = 630$ $8.400,00 \times 0,80 = 6.720,00$ $8.400,00 \times 0,725 = 6.090,00$	Menor IVA deducible	Casilla 44 Modelo 303 con signo negativo
Año X+4 (Art.113)	$\frac{6.720,00 - 5.040,00}{5} = 336,00$ $8.400,00 \times 0,80 = 6.720,00$ $8.400,00 \times 0,60 = 5.040,00$	Menor IVA deducible	Casilla 43 Modelo 303 con signo negativo

Ejemplo 2: Vehículo adquirido en el año X por 40.000,00 € más 8.400,00 € de IVA antes de inicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios y afecto parcialmente a la actividad. El porcentaje de afectación estimado por el sujeto pasivo es del 80%, por lo que se deduce 6.720,00 €. El inicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios se produce después del día 1 de julio. El porcentaje de utilización real del vehículo en la actividad en el año X es del 70%, en el año X+1 del 50%, en el año X+2 del 75%, en el año X+3 del 95% y en el año X+4 del 60%.

La regularización del artículo 112 se realizaría en el año X+4, por considerarse como año de inicio de las entregas de bienes el año X+1, con un porcentaje de afectación media del 70%. No procedería la regularización ordinaria por bienes de inversión en el año X+4 al coincidir el quinto año desde la adquisición o entrada en funcionamiento con el de la regularización del artículo 112:

Año X+4 (Art.112)	6.720,00 – 5.880,00= 840 8.400,00 x 0,80 = 6.720,00 8.400,00 x 0,70 = 5.880,00	Menor IVA deducible	Casilla 44 Modelo 303 con signo negativo
----------------------	--	------------------------	--

#### V. REGULARIZACIÓN DE LOS BIENES Y SERVICIOS VINCULADOS AL USO DEL VEHÍCULO DE TURISMO

Como se ha visto con anterioridad, el apartado Cuatro del artículo 95 determina la aplicación de las reglas contenidas en el apartado Tres anterior sobre deducción de los bienes de inversión a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de accesorios y piezas de recambio, combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento, servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje y rehabilitación, renovación y reparación de los mismos. Por lo que hay que preguntarse si la necesaria regularización en caso de un grado efectivo de utilización diferente del aplicado inicialmente pudiera concurrir respecto de del IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios relacionados.

La respuesta la encontramos en el propio precepto, al remitirse al procedimiento establecido para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, así como en el artículo 108 de la LIVA que considera de inversión a los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación. Además de excluir expresamente de esta consideración, entre otros, a los accesorios y piezas de

recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo, las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión y cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 €, lo que, como indica SERNA BLANCO<sup>502</sup>, responde a que “su escasa relevancia, haría desproporcionada la obligación de aplicar las reglas de regularización”. Por ello, bien por tratarse de prestaciones de servicios, bien por no alcanzar el valor antes señalado<sup>503</sup> no hay posible regularización del IVA soportado en la adquisición de los bienes o servicios vinculados a la utilización del vehículo que, como ya se dijo, será deducible en función de la relación con la actividad desarrollada. Porque una cosa es que la Ley de forma singular permita la deducción parcial del IVA soportado en bienes que no son de inversión y otra que esta excepción permitida por la Ley les atribuya la condición de bienes de inversión.

Además, respecto al grupo de bienes y servicios inherentes a la utilización del vehículo que no necesitan vincularse con el grado de afectación de este, agotándose en el momento de ser recibidos (carburantes, peajes o aparcamientos puntuales), tiene aun menos razón de ser<sup>504</sup>. Por ello no parece lógica la referencia hecha por la DGT<sup>505</sup> a esta cuestión en el sentido de que “la cuota deducida por la adquisición de combustible o por servicios de reparación deberá ser regularizada cuando varíe el grado de utilización aplicado inicialmente”. Salvo que quiera referirse a la regularización anual ordinaria equivalente a la que se efectúa una vez que comparamos la prorrata provisional con la definitiva en los casos de sujetos que realizan operaciones que dan derecho a la deducción junto con otras que no atribuyen tal derecho<sup>506</sup>.

En los mismo términos hay que hablar si la utilización del vehículo lo es en virtud de un contrato de arrendamiento financiero no obstante tratarse por la Ley como un bien de inversión, puesto que en tanto en cuanto no se ejercite la opción de compra no se va a

---

<sup>502</sup> SERNA BLANCO, L., “Tratamiento de los bienes de inversión en el IVA”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 171, 2005, pp. 69-73 (en esp. p.70).

<sup>503</sup> En este sentido, la Consulta Vinculante de la DGT V1243-07 de 15 de junio de 2007, se refiere a la consideración que deben tener las ruedas incorporadas a un vehículo dedicado al transporte de mercancías por carretera, concluyendo que no pueden calificarse como bienes de inversión por no superar su valor de adquisición unitario el importe de 3.005,6 euros, por lo que van a ser piezas de recambio.

<sup>504</sup> CALVO VERGEZ señala que “el elemento básico de cara a la configuración de bienes de inversión ... es el relativo a la posibilidad de su utilización durante un período de tiempo superior al año”. CALVO VÉRGEZ, J., “El régimen de deducción aplicable en el IVA...”, *cit.*, p.4

<sup>505</sup> DGT, Consultas Vinculantes V1709-13, de 24 de mayo de 2013 y V1760-16, de 24 de abril de 2016.

<sup>506</sup> Solo hay que pensar lo que supondría en la práctica tener que aplicar las regularizaciones por bienes de inversión previstas para los cuatro años siguientes a cada adquisición de carburante, lubricante, pago de un peaje o de un aparcamiento o reparaciones.

convertir en un activo de la empresa y no le va a ser aplicables las reglas sobre la regularización hasta el citado momento, teniendo en cuenta que el inicio del período de regularización al que luego nos referiremos no se contará desde el ejercicio de la opción sino desde que se inició su utilización efectiva<sup>507</sup>.

En apartado precedente se hizo referencia a la aplicación de las limitaciones del derecho a la deducción del artículo 95 a las devoluciones solicitadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, de acuerdo a lo dispuesto tanto por la Directiva 2008/9/CEE como por el artículo 119 de la LIVA. Igualmente se indicó la exigencia de que quienes soliciten la devolución realicen en el país donde estén establecidos operaciones que originen el derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto en su normativa y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado. Pero hay otra cuestión que también determinan las citadas normas como es el que “si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso”.

Sobre el alcance de esta regularización el artículo 31.6 del RIVA nos da una pista al especificar que “se regularizará el porcentaje de deducción aplicado provisionalmente”, por lo que estamos hablando de la regularización a practicar una vez conocida la prorrata definitiva y sin que se mencione para nada la posible regularización por bienes de inversión. Si como se ha dicho antes entendemos que debe regularizarse la diferencia entre el IVA deducido según el grado de afectación presumido al adquirirse el vehículo y el que resulta al final del ejercicio en función de su afectación real a la actividad, parece que esta también sería procedente en el caso de los empresarios o profesionales solicitantes de devolución en su condición de establecidos.

---

<sup>507</sup> En este sentido se pronuncia la Agencia Tributaria en INFORMA 107648. [Fecha de consulta 08/03/2022. URL:<https://www2.agenciatributaria.gob.es/ES13/S/IAFRIAFRIINF>].

## VI. REGULARIZACIONES DE CUOTAS SOPORTADAS POR LA ADQUISICIÓN BIENES Y SERVICIOS DIRECTAMENTE RELACIONADOS CON EL VEHÍCULO ANTES DEL INICIO DE LAS ENTREGAS DE BIENES O PRESTACIONES DE SERVICIOS

También es deducible desde el primer momento el IVA soportado por la adquisición de combustibles o suministros vinculados a la utilización del vehículo en el porcentaje de afectación a la actividad inicialmente estimado, “aunque la actividad no diera lugar en dichos períodos a la realización de operaciones sujetas al Impuesto”, como indica la DGT<sup>508</sup>. A diferencia de lo señalado en el apartado anterior, el hecho de tratarse de IVA soportado en la adquisición de servicios o de bienes no considerados como de inversión por el valor de los mismos no es un obstáculo para la aplicación de esta regularización, que incluye cualquier IVA soportado en el período transcurrido entre el momento de la adquisición del bien o servicio o de su entrada en funcionamiento y el del inicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

No obstante, sí surgen dudas y dificultades prácticas a la hora de determinar cual sería el porcentaje de afectación a tener en cuenta para practicar esa regularización. Lo más fácil es, sin duda, utilizar el mismo que para la regularización del vehículo en sí, en los términos antes vistos y sin que en ningún caso procediese la aplicación a este IVA de lo previsto en el artículo 113, exclusivo para los bienes de inversión. Esto es además coherente con la idea inicial que sobre la deducción del IVA correspondiente a estos bienes y servicios se tenía por la DGT, en el sentido de que el grado de afectación de estos corría paralelo al de la utilización del vehículo al que están afectos. Sin embargo, una vez que el TJUE desvincula ambos porcentajes de deducción, la solución puede ser mucho más complicada o incluso irresoluble, porque en teoría habría que calcular diferentes porcentajes para el período de cuatro años a cada bien o servicio vinculado a la utilización del vehículo. Lo que, a su vez, exigiría el cálculo de unos porcentajes medios anuales de afectación en cada adquisición concreta del bien o servicio si para cada uno de ellos se ha fijado con precisión el grado de afectación por parte del sujeto pasivo. Parece razonable por su simplicidad vincular para estos casos el grado de afectación medio del vehículo en

---

<sup>508</sup> DGT, Consulta Vinculante V0328-20, de 12 de febrero de 2020. Previamente ya se había pronunciado en el mismo sentido en la Consulta Vinculante V1709-13, de 24 de mayo de 2013.

los cuatro años a tomar en consideración con el de los bienes y servicios vinculados a su utilización, pero es cierto que ello choca con la doctrina sentada por el Tribunal Europeo respecto a su deducción.



## CAPÍTULO 11. TRANSMISIÓN Y DESAFECTACIÓN DEL VEHÍCULO

### I. REPERCUSIÓN EN LA ENTREGA Y BASE IMPONIBLE SOBRE LA QUE PRACTICARLA.

Cualquier transmisión de un bien de titularidad de los empresarios o profesionales, en la medida en que no pertenezcan a su patrimonio particular, en el caso de las personas físicas y, excepcionalmente, las jurídicas<sup>509</sup>, se realice con carácter habitual u ocasional, está incluida dentro del hecho imponible del IVA. Por ello lo va a estar la de cualquier vehículo de turismo que se encuentre en estas condiciones<sup>510</sup>, salvo que resulte aplicable la no sujeción del artículo 7.1º de la LIVA relativa a la transmisión de un conjunto de elementos que constituyen o son susceptibles de constituir una unidad económica autónoma. La inclusión de vehículo de turismo dentro de ese conjunto que constituye una transmisión no sujeta no presenta, en principio, ninguna especialidad por tratarse de elementos patrimoniales de esta naturaleza. No obstante, en el caso de las transmisiones de los vehículos que tienen la condición de autotaxis o vehículos VTC cuya utilización para el ejercicio de la actividad de transporte de pasajeros es imposible sin la disposición de una licencia administrativa, si han existido criterios discrepantes entre la Administración y los Tribunales, habiendo intervenido finalmente el TS.

El criterio mantenido por Tributos hasta febrero de 2021 suponía que para que operara la no sujeción no bastaba con transmitir el vehículo sin acompañarse de ningún otro elemento, fundamentalmente la licencia administrativa, ni tampoco bastaba transmitir esta última sin acompañarse del vehículo<sup>511</sup>. Incluso el TSJ de Cataluña<sup>512</sup> llega a

---

<sup>509</sup> Podría serlo en el caso de sociedades patrimoniales o Entidades íntegramente dependientes de Entes públicos territoriales.

<sup>510</sup> Esto también es aplicable en el caso de entrega del vehículo a un desguace como consecuencia de haber llegado al final de su vida útil, como expresamente lo recogen las Consultas Vinculantes de la DGT V1201, de 12 de mayo de 2011 y V0799-19, de 15 de abril de 2019, si bien la primera indica que “Por excepción, los sujetos pasivos de las entregas de los vehículos que tengan la consideración de chatarra por ser definitivamente inutilizables por cualquier causa (roturas, cortes, desgaste, golpes, incendio, etc) que fueran, en su caso, posteriormente objeto de desguace por un centro autorizado, efectuadas por otros empresarios o profesionales para aquél, serán los empresarios o profesionales adquirentes de aquellos, por aplicación de lo establecido en el artículo 84. Apartado uno, número 2º, letra c) de la Ley 37/1992”.

<sup>511</sup> DGT, Consulta Vinculante V4577-16, de 26 de octubre de 2016. Caso distinto es el referido por Tributos en la Consulta Vinculante V1570-11, de 16 de junio de 2011 que, aunque referido también a la aplicación de la no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA en la transmisión de un autotaxi con la licencia municipal por un cónyuge a su esposa que va a ser la que continúe la actividad, señala que no opera la no sujeción por no tratarse realmente de una transmisión, al tener los citados bienes la consideración de gananciales.

<sup>512</sup> STSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 20 de febrero de 2018 (ECLI:ES:TSJCAT:2018:2680).

enjuiciar el caso de la transmisión de la licencia de taxi acompañada del vehículo a la que la Administración niega la no sujeción porque este último, dada su antigüedad y la normativa sectorial del taxi aplicable, no podía ser utilizado por el adquirente para la actividad. Sin embargo, tanto la citada Sala como la Valenciana<sup>513</sup> han venido pronunciándose en el sentido de que basta la transmisión de la licencia para que haya operación no sujeta, aunque no se transmita el vehículo, puesto que este, “al margen de su valoración, no reviste interés desde el punto de vista empresarial, toda vez que lo esencial es la licencia”.

El TS<sup>514</sup> ha fijado finalmente el criterio a seguir, estableciendo que lo determinante de la no sujeción es la transmisión de la licencia de auto-taxi, siendo irrelevante que vaya acompañada de un vehículo apto para ser utilizado en la actividad. Lo que ha obligado a la DGT<sup>515</sup> a revisar su doctrina y pronunciarse en el sentido de que “en el supuesto específico de transmisión de una licencia de auto-taxi o de VTC ... resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de manera que la transmisión de la citada licencia no se encontrará sujeta al Impuestos sobre el Valor Añadido aun cuando la misma no vaya acompañada de otros medios de producción materiales o humanos”.

Fuera de los posibles casos de no sujeción la operativa es clara, tanto si por su destino o utilización hubiese dado derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado en su adquisición, afectación o importación, como si no se hubiese tenido tal derecho. En el primer caso procederá la repercusión del IVA como entrega sujeta y no exenta. En el segundo caso no habrá devengo de IVA alguno, en principio, por aplicación de la exención técnica del artículo 20 Uno 25º de la LIVA, puesto que la falta de afectación del vehículo determinó en su momento la imposibilidad de deducirse el IVA soportado. Es posible también que el vehículo haya estado afecto a la actividad, pero no haya sido posible la deducción del IVA soportado en la adquisición, lo que sucede si el empresario o profesional realiza una actividad que no da derecho a la deducción. La posterior entrega,

---

<sup>513</sup> STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 19 de noviembre de 2004 (ECLI:ES:TSJCV:2004:6364) y SSTSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 1 de febrero de 2018 (ECLI:ES:TSJCAT:2018:2374) y de 1 de febrero de 2018 (ECLI:ES:TSJCAT:2018:2377).

<sup>514</sup> SSTS, Sala de Lo Contencioso Administrativo, de 10 de septiembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2892 y ECLI:ES:TS:2020:2877)

<sup>515</sup> DGT, Consulta Vinculante V0282-21, de 18 de febrero de 2021.

estando sujeta, también va a resultar exenta en este caso por aplicación de lo establecido en el 20.Uno.24º de la Ley, salvo que la entrega se realice dentro del período de regularización, como expresamente determina el citado precepto<sup>516</sup> y veremos más adelante.

La excepcionalidad en su momento apuntada para las personas jurídicas hace que pueda haber supuestos en los que se adquiriera por estas un vehículo que, en palabras de la DGT<sup>517</sup>, “no se encontrase afecto a la actividad empresarial de la mercantil transmitente ni formase parte de su patrimonio empresarial”. Para La Dirección General la operación no estaría sujeta al IVA, “quedando sujeta a la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Distinta de esta situación es la que corresponde a las transmisiones de vehículos no sujetas por aplicación de las reglas de localización establecidas en el artículo 68 de la LIVA, es decir, por no entenderse realizada la entrega en el territorio de aplicación del Impuesto o por la no sujeción del artículo 7º de la misma Ley<sup>518</sup>

En aquellos casos en los que procede la repercusión la duda surgió en cuanto a las transmisiones de vehículos cuya deducción del IVA hubiese sido parcial, bien por aplicación de la presunción del 50 por 100, bien por acreditación de un porcentaje diferente inferior al 100 por 100. Inicialmente la DGT<sup>519</sup> consideró que procedía el

---

<sup>516</sup> La DGT en la Consulta Vinculante V1059-20, de 24 de abril de 2020, recoge el caso de un vehículo adquirido por una sociedad que tiene como actividad principal la prestación de servicios odontológicos y que va a proceder a la venta de un vehículo adquirido por el ejercicio de la opción de compra incorporada al contrato de arrendamiento financiero en virtud del cual fue utilizado por aquella. También se refiere en la Consulta V1302-21, de 10 de mayo de 2021, a la transmisión de un vehículo por una entidad sin ánimo de lucro, cuyo IVA no se dedujo en la adquisición por realizar una actividad exenta. En ambos casos considera aplicable la exención del artículo 20. Uno. 24º dado que había transcurrido el período de regularización cuando se transmiten.

<sup>517</sup> DGT, Consulta Vinculante V3251-18, de 20 de diciembre de 2018.

<sup>518</sup> Es el caso recogido en la consulta vinculante de la DGT V0453-20, de 26 de febrero de 2020, relativa a la transmisión realizada por una mercantil dedicada a la prestación de servicios de transporte de viajeros por carretera, y que transmite un vehículo conjuntamente con su licencia de VTC a otra entidad. También se puede traer a colación al respecto la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:2892), que considera no sujeta la transmisión onerosa de una licencia de auto-taxi y del vehículo usado en la actividad, aunque este ya no era apto para seguir realizándola por su antigüedad conforme a la regulación sectorial, al entender que, cuando el precepto dice que los bienes sean susceptibles de constituir una unidad económica, debe interpretarse “como una susceptibilidad o idoneidad no necesariamente actual o inmediata para que los elementos formen el núcleo esencial de la actividad profesional nueva en el adquirente.”

<sup>519</sup> DGT, Consultas Vinculantes V0508-09, de 17 de marzo de 2009, V0231-11, de 3 de febrero de 2011, V2017-11, de 8 de septiembre de 2011, V1165-12, de 29 de mayo de 2012, V0955-14, de 3 de abril de 2014, V1540-18, de 6 de junio de 2018 y Consulta V1852-18, de 25 de junio de 2018

devengo del IVA sobre la totalidad del precio acordado sin posibilidad de reducción alguna de la base imponible por esa afectación parcial que, en su día, limitó el derecho a la deducción. Sin embargo, el propio centro Directivo rectificó su criterio manteniendo que “la afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil en el porcentaje del cincuenta por ciento, debe manifestarse en todos sus extremos y no sólo en relación con la limitación inicial del derecho a la deducción”. Por ello la base imponible en la posible transmisión posterior “debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro cincuenta por ciento se corresponde con la entrega de la parte de dicho activo no afecta al referido patrimonio que debe quedar no sujeta al Impuesto”.

Lo que no resuelve la DGT es cuál debe ser la base imponible si a lo largo del tiempo de utilización del vehículo por parte del empresario o profesional ha ido variando el porcentaje de afectación. En Consulta Vinculante<sup>520</sup> se refiere al vehículo cuya deducción inicial fue del 50 por 100 pero que posteriormente se afecta en su totalidad a la actividad económica, determinando que, en este caso, “la base imponible a su entrega vendría constituida por la totalidad de la contraprestación”. Pero esta contestación no se corresponde con el criterio general que parece querer dar al vincular la deducción inicial del 50 por 100 con la transmisión repercutiendo el IVA únicamente por el mismo 50 por 100, es decir, con repercutir en la misma proporción en la que se ha deducido. La única solución coherente con ese presupuesto, en los casos de variación en el porcentaje de afectación, sería calcular el porcentaje medio de afectación a lo largo del tiempo en que ha sido utilizado el vehículo y utilizar el mismo para determinar la base imponible sobre la que repercutir el Impuesto. En cualquier caso, no es lo mismo transmitir el vehículo en el mismo año en que fue adquirido, en los cuatro siguientes a su adquisición o una vez transcurrido el período de regularización previsto en el artículo 107 para los bienes de inversión. Si hay variaciones en el grado de afectación el vehículo va a estar sujeto a regularizaciones a lo largo de los citados cuatro años posteriores a su adquisición, por lo que no puede ser un criterio válido fijar la porción de base sobre la que repercutir el IVA en función del grado de afectación del año en que se transmite (salvo que sea en el mismo año en el que se adquiere) o, como dice la DGT, porque “en un momento posterior” haya estado totalmente afecto.

---

<sup>520</sup> DGT, Consulta Vinculante V0623/2016, de 16 de febrero de 2016.

RUIZ DE VELASCO PUNÍN<sup>521</sup> se plantea la cuestión de “qué sucede con la parte del bien que, por no haberse considerado afecta al patrimonio empresarial, no resulta gravada por el IVA”, en el sentido de si va a quedar sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, al determinar la DGT que el no gravamen lo es por aplicación de lo establecido en el artículo 4.dos.b) de la LIVA. Concluye que “la operación debe recibir un tratamiento unitario en su totalidad” y todo el conjunto calificarse como de operación empresarial, además de las dificultades materiales en aquellos casos en los que se hayan realizado regularizaciones por variaciones en el grado de afectación. Sin embargo, del contenido de la Consulta V3251, más arriba mencionada, y si analizamos detenidamente el motivo por el cual no se repercute el IVA en la transmisión de un vehículo que no se afectó a la actividad empresarial o profesional en ninguna proporción en el momento de la adquisición, podemos añadir más elementos a la conclusión de que no se devengaría el ITP y AJD.

La Consulta hace mención a dos conceptos como son la afectación, por un lado y, por otro, el que el bien forme parte del patrimonio empresarial. Esto es evidente en las personas físicas y, como también se ha dicho, más excepcional en las jurídicas. La sujeción al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas en este caso es la consecuencia de dar al vehículo el mismo trato que el transmitido por una persona física y que lo hubiese adquirido para su patrimonio personal. En otro caso, si se integra en el patrimonio empresarial, pero no cumple los requisitos para considerarse afecto en ninguna medida, la venta posterior no deja de ser una venta empresarial y, por ello, la operación sí que está sujeta al IVA aunque exenta por el artículo 20.Uno.25°. Estando sujeta al IVA pero exenta no procede el devengo del ITP de acuerdo con el artículo 4.Cuatro, puesto que solo está prevista la doble sujeción alternativa para las entregas y arrendamientos de inmuebles y la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute.

En relación a la transmisión del vehículo no puede olvidarse que el artículo 84.Uno.2°.c) de la LIVA establece la inversión del sujeto pasivo para las entregas de materiales de recuperación, considerando la DGT<sup>522</sup> que tienen esta condición “los vehículos que tengan la consideración de chatarra, por ser definitivamente inutilizables

---

<sup>521</sup> RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., “Tratamiento en el IVA de los bienes...”, *cit.*, p.16 y 1.

<sup>522</sup> DGT, Consulta Vinculante V1201-11, de 12 de mayo de 2011.

por cualquier causa (roturas, cortes, desgaste, golpes, incendio, etc), que fueran, en su caso, posteriormente objeto de desguace por un centro autorizado”.

## II. TRANSMISIÓN DEL VEHÍCULO EN EL MISMO AÑO DE LA ADQUISICIÓN

De transmitirse el vehículo en el mismo año de la adquisición entiende LONGÀS MACIAN<sup>523</sup> que “podría perder la condición de bien de inversión, y en consecuencia el régimen de deducción de las cuotas soportadas no se regiría por el artículo 95.3 de la LIVA, sino por el artículo 95.1 de la LIVA que sí exige una afectación exclusiva y directa, sin poder aplicar la afectación parcial del 50 por 100”. Sin embargo, el simple hecho de que se transmita antes de transcurrido el primer año no puede determinar por si solo la pérdida de la condición de bien de inversión, porque como dice el artículo 108 de la LIVA para recibir esta calificación basta con que se trate de bienes que “estén normalmente destinados a ser utilizados por un tiempo superior a un año”. Por ello, no es tanto el que permanezcan en el patrimonio del empresario o profesional ese tiempo mínimo como el destino que se le dé al bien, es decir, si no se trata de un vehículo adquirido para su venta y, por ello, considerado como existencias.

A este respecto podemos traer a colación, en primer lugar, la delimitación negativa que del artículo 108.Uno hace el TEAC en el sentido de que “no pueden considerarse como bienes de inversión aquellos bienes que, aún estando destinados a permanecer afectos al activo empresarial por más de un año, no son utilizados como medio de explotación o instrumento de trabajo en la actividad”, haciendo prevalecer el destino del bien sobre al período de permanencia en el activo empresarial.<sup>524</sup> Por otro lado, el mismo Tribunal<sup>525</sup> es aún más directo cuando entiende que el artículo 108 “no exige para la calificación de un bien como de inversión, que el mismo haya sido utilizado de forma efectiva durante un plazo superior a un año como medio de explotación o instrumento de trabajo. No obstante, sí que es requisito necesario para dicha calificación, que el bien vaya a ser normalmente destinado durante un plazo superior a un año a dicha finalidad”,

---

<sup>523</sup> LONGÀS MACIAN, S., “Análisis práctico de la deducción de vehículos ..., *cit.*, p.6.

<sup>524</sup> TEAC, Resolución 00/00028/2009, de 10 de mayo de 2011.

<sup>525</sup> TEAC, Resoluciones 00/3192/2007, de 23 de julio de 2008 y 00/04642/2010, de 20 de septiembre de 2012.

debiendo ser el sujeto pasivo el que acredite que el bien va a estar normalmente destinado a este fin por un período de tiempo superior al año.

El TS<sup>526</sup>, refiriéndose al caso de los vehículos automóviles que los concesionarios dedican a demostración, prueba o cortesía y que son matriculados para tal fin, pero vendidos después de un período de tiempo muy corto, trata de la distinción entre los bienes que constituyen inmovilizado y los que son activo circulante, como existencias. Su conclusión es que “la naturaleza de los bienes en la empresa depende de su función y no de su efectiva permanencia en el patrimonio societario, durante un determinado período de tiempo, pues aunque el Plan General de Contabilidad señale que los elementos del inmovilizado material deben tener una vocación de permanencia, esa vocación de permanencia no debe confundirse con una "exigencia ineludible de permanencia", sin que exista prohibición, expresa o tácita, de que los elementos que forman parte del inmovilizado puedan ser enajenados por la empresa, ni antes ni después de transcurrido un ejercicio económico”. Para el Tribunal “habrá bienes que, reuniendo materialmente, en principio, las características propias del inmovilizado material ..., sin embargo, quedan excluidos de esta categoría cuando la adquisición se realiza con una concreta finalidad: su incorporación a los bienes producidos o a la venta.” Por lo que será “un elemento volitivo del sujeto pasivo, el que va a determinar la conceptualización del bien como "inmovilizado" o como "existencia".

Por lo tanto, habrá que analizar en cada caso concreto si el destino normal del vehículo que se transmite fue el propio de un bien de inversión o si hay que calificarlo como existencias, que es lo que hace la citada Sentencia del TS respecto de estos vehículos de demostración, prueba o cortesía, independientemente de la mayor o menor permanencia en el patrimonio de la empresa, que sí puede ser utilizado como elemento a valorar para la conclusión final. En el caso de que con las pruebas aportadas y los hechos probados se determine su naturaleza de bien destinado para la venta, no podrá admitirse deducción parcial alguna si se utilizó en parte para necesidades privadas, prevista únicamente para los bienes de inversión y para las adquisiciones de bienes y servicios vinculados a la utilización de los vehículos<sup>527</sup>. Si, por el contrario, aun transmitiéndose antes del año,

---

<sup>526</sup> STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 14 de abril de 2010 (ECLI: ES:TS:2010:1923).

<sup>527</sup> La Consulta de la DGT 0148-99, de 8 de febrero de 1999, se refería al caso de una Sociedad dedicada a la fabricación de automóviles para su venta, que utilizaba algunos de ellos durante un período máximo de seis meses para atender las necesidades de transporte de las diversas dependencias de la Sociedad durante

reúne las características de un bien de inversión y el grado de utilización real es diferente al fijado inicialmente para practicar la deducción, entrará en juego lo establecido en el artículo 99. Dos, es decir, la rectificación del IVA inicialmente deducido al no haberse cumplido el destino previsible.

En la medida en que se trate de transmisiones realizadas en el mismo año de la adquisición en ningún caso van a entrar en juego las referidas reglas establecidas para las transmisiones de bienes de inversión durante el período de regularización del artículo 110 de la LIVA y que se tratan más adelante. Esta puntualización no es gratuita, puesto que el TEAR de Castilla y León<sup>528</sup> ha tenido que pronunciarse sobre la regularización practicada por la Administración en relación con la venta de un vehículo por un precio muy inferior al de la compra que tuvo lugar en el mismo ejercicio. Del IVA soportado en la adquisición la Oficina gestora consideró deducible únicamente un importe igual al que fue repercutido en la venta, lo que para el Tribunal no es admisible porque la limitación prevista en el párrafo segundo del apartado 1º del artículo 110.Uno “solo es de aplicación cuando la transmisión del bien de inversión ponga de manifiesto un cambio en el régimen de deducciones que hasta ese momento había venido aplicando el sujeto pasivo” ... además de que “resultaría contradictorio con la finalidad de la Ley que se limitara el carácter deducible de las cuotas soportadas por el bien de inversión por el solo hecho de haber obtenido pérdidas en su enajenación, cuando el artículo 107 de la LIVA, pósito de la regulación de la regularización de los bienes de inversión, admite en su apartado Seis que en los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no proceda efectuar regularización alguna”.

### III. TRANSMISIÓN DE VEHÍCULO DURANTE EL PERÍODO DE REGULARIZACIÓN

Puede suceder que la transmisión del vehículo se produzca dentro de los cuatro años siguientes al de su adquisición o utilización efectiva en cuyo caso, habida cuenta de la remisión hecha en el artículo 95. Tres. 3º, podría resultar aplicable lo establecido en el

---

el horario de actividad y para satisfacer necesidades privadas de determinados empleados fuera de dicho horario, poniéndolos después a la venta como vehículos usados. La conclusión era que no estamos ante bienes de inversión.

<sup>528</sup> TEAR de Castilla y León, Resolución 24/00364/2017, de 30 de octubre de 2018.

artículo 110 de la LIVA, reflejo del 188 de la Directiva IVA que, para los casos de entregas durante el período de regularización, determina la práctica de una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir. La norma establece la ficción legal de que si la entrega está sujeta al Impuesto y no exenta hay que entender que el bien de inversión se empleó exclusivamente en operaciones que originan el derecho a deducir durante el año de la entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización. Por el contrario, si la entrega estuviese exenta o no sujeta, se va a considerar que se ha empleado exclusivamente en operaciones que no originan el derecho a deducir en ese año de la entrega y en los restantes sujetos a regularización.

La necesidad de proceder a dicha regularización también en el caso de variaciones en el grado de afectación es advertida expresamente por la DGT<sup>529</sup> en diversas consultas en las que, aunque la cuestión principal tratada en ellas es la de la base imponible en la transmisión de este tipo de bienes, se encarga de señalar “la obligación de efectuar la regularización definitiva que pudiera resultar procedente con arreglo a lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 37/1992, en el supuesto de que la transmisión del vehículo tuviera lugar antes de la finalización del período de regularización de la deducción practicada en su adquisición”.

Aplicado lo anterior al caso de la afectación la traducción literal sería considerar que, si la entrega está sujeta y no exenta del Impuesto, el vehículo de turismo habría estado afecto en su totalidad a la actividad en el año de la transmisión y en los restantes hasta finalizar el período de regularización o, no afecto en ninguna medida, de tratarse de una entrega no sujeta o exenta. Tratándose de un vehículo de turismo lo normal será que nos encontremos ante una entrega sujeta y no exenta, puesto que la exención únicamente cabría por aplicación de lo establecido en el apartad 25º del artículo 20.Uno de la LIVA, es decir, por no haberse deducido IVA alguno al realizar la adquisición o importación por no haberse afectado en ninguna proporción a la actividad empresarial o profesional<sup>530</sup>. En sentido contrario, si no concurre esa exclusión total del derecho a la deducción por haber

---

<sup>529</sup> DGT, Consultas Vinculantes V3636-16, de 1 de septiembre de 2016, V1540-18, de 6 de junio de 2018 y V3087-20, de 15 de octubre de 2020.

<sup>530</sup> La otra exención técnica establecida en el 20. Uno. 24º por utilización del vehículo en la realización de operaciones que no dan derecho a deducir no resultaría aplicable al excluir el propio precepto su aplicación para las entregas de bienes de inversión realizadas durante el período de regularización.

existido una afectación parcial, aunque sea la presumida por la Ley, la entrega va a estar sujeta y no exenta.

De producirse la exención por transmitirse el vehículo en el marco de una entrega intracomunitaria o una exportación tampoco operaría esta segunda regla, al señalar expresamente el artículo 110 que al originar estas el derecho a la deducción, procede aplicarle la regla primera, sin que las deducciones adicionales resultantes puedan exceder de la cuota que resultaría de aplicar al tipo impositivo –en este caso, el general- al valor interior del vehículo objeto de transmisión. En cuanto a la posible no sujeción, solo cabe imaginar el caso de que el vehículo forme parte de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente a que se refiere el artículo 7.1º de la LIVA. Pero el propio artículo se encarga de señalar que los adquirentes de dichos bienes quedan subrogados en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en los artículos 92 a 114, por lo que no habría que realizar regularización alguna, lo que además se establece expresamente en los apartados Cinco del artículo 107 y Cuatro del artículo 110 de la LIVA.

Repercutiéndose el IVA en la transmisión y considerando que la afectación total es el equivalente a la utilización total de bien en operaciones que dan derecho a la deducción, dicha repercusión debería serlo por la totalidad del importe de la venta, pero esto choca de plano con el criterio mantenido por la DGT<sup>531</sup> de que la base imponible de la transmisión de los vehículos de turismo no va a coincidir con la totalidad del precio, sino con el grado de afectación del vehículo. El argumento es que “la afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil en el porcentaje del cincuenta por ciento, debe manifestarse en todos sus extremos y no sólo en relación con la limitación inicial del derecho a la deducción”. Por ello la base imponible en la posible transmisión posterior “debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro cincuenta por ciento se

---

<sup>531</sup> DGT, Consultas Vinculantes V0508/09, de 17 de marzo de 2009, V0231-11, de 3 de febrero de 2011, V2017/11, de 8 de septiembre de 2011, V1165-12, de 29 de mayo de 2012, V0955-14, de 3 de abril de 2014, V1540-18, de 6 de junio de 2018 y Consulta V1852-18, de 25 de junio de 2018

corresponde con la entrega de la parte de dicho activo no afecta al referido patrimonio que debe quedar no sujeta al Impuesto”.<sup>532</sup>

Hay que preguntarse entonces si entre todos esos extremos en que debe manifestarse esa afectación en un 50 por 100 (o en cualquier otro porcentaje superior pero inferior al 100 por 100) se incluye también el supuesto de la transmisión durante el período de regularización, siendo las consecuencias prácticas diferentes según el criterio que adoptemos. En Consulta del año 1999<sup>533</sup> se determinaba expresamente que si la reventa del vehículo realizada dentro de período de regularización estaba sujeta y no exenta, habría que entender afectado al 100 por 100 el vehículo, pero se trata de una Consulta dictada cuando aun no había modificado el criterio respecto del importe de la base imponible en las transmisiones de los bienes afectos, por lo que no puede entenderse lo manifestado en ella como una excepción para las transmisiones realizadas en este período específico, además de que no se trata de una consulta vinculante.

El IVA devengado en la transmisión y la regularización a efectuar serán diferentes según el criterio que se adopte, como se puede apreciar en el siguiente ejemplo:

Vehículo adquirido en el año x por 30.000,00 € más 6.300,00 € de IVA. Se afecta en un 50 por 100, por lo que se deduce 3.150,00 €, y se transmite en el año x+2 por 10.000,00 €.

a) Considerando que la base imponible es el 100 por 100 por la presunción del artículo 110 de la LIVA:

- |                   |   |
|-------------------|---|
| a. IVA devengado  | 2.100,00 €                                      |
| b. Regularización | $(3.150,00 - 6.300,00) / 5 \times 3 = 1.890,00$ |

El sujeto pasivo tendría derecho a una deducción adicional de 1.890,00 €

---

<sup>532</sup> Además, la DGT tampoco resuelve cuál debe ser la base imponible si a lo largo del tiempo de utilización del vehículo por parte del empresario o profesional ha ido variando el porcentaje de afectación. En Consulta Vinculante V0623-2016, de 16 de febrero de 2016, se refiere al vehículo cuya deducción inicial fue del 50 por 100 pero que posteriormente se afecta en su totalidad a la actividad económica, determinando que, en este caso, “la base imponible a su entrega vendría constituida por la totalidad de la contraprestación”. Pero esta contestación no se corresponde con el criterio general que parece querer dar al vincular la deducción inicial del 50 por 100 con la transmisión repercutiendo el IVA únicamente por el mismo 50 por 100, es decir, con repercutir en la misma proporción en la que se ha deducido. La única solución coherente con ese presupuesto, en los casos de variación en el porcentaje de afectación, sería calcular el porcentaje medio de afectación a lo largo del tiempo en que ha sido utilizado el vehículo y utilizar el mismo para determinar la base imponible sobre la que repercutir el Impuesto.

<sup>533</sup> DGT, Consulta 0203-99, de 22 de febrero de 1999.

b) Considerando que la base imponible coincide con el porcentaje de afectación, es decir, del 50 por 100:

- |                   |            |
|-------------------|------------|
| a. IVA devengado  | 1.050,00 € |
| b. Regularización | 0          |

Parece que lo lógico es desvincular ambas cuestiones, puesto que el artículo 110.Uno.1º establece de forma clara la regla de que si la entrega está sujeta al Impuesto y no exenta se va a considerar que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción, en el año de la entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización, lo que constituye una presunción iuris et de iure, y que el equivalente para la regularización por afectación del bien es que esta ha sido del 100 por 100. En cualquier caso, nunca se produciría una ventaja fiscal<sup>534</sup> para el sujeto pasivo por la aplicación de este mecanismo en los términos expuestos, al operar la limitación establecida en la propia disposición de que no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

Esta regularización también deberá practicarse en los términos expuestos en aquellos casos en que se produzca una desafectación del vehículo dentro del período antes indicado, determinándolo así de forma expresa el propio artículo 110 LIVA, además de que tratándose de un supuesto de transferencia de bienes del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal o al de un tercero de forma gratuita nos encontraríamos ante un autoconsumo de bienes del artículo 9.1º letras a) y b) de la LIVA, circunstancias estas a las que se dedica un apartado específico más adelante.

Respecto de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca procede la regularización del artículo 110 cuando el vehículo se adquirió estando en régimen general o, a la inversa, cuando habiéndose adquirido estando en dicho régimen se pase a tributar por el régimen general, como resulta de lo establecido en el artículo 134.bis.Tres de la LIVA. Regularización esta que, sin embargo, no tendrá

---

<sup>534</sup> En la propuesta armonizadora de 1998 ya se hablaba de que el importe de este ajuste no podía exceder de la cantidad devengada en la venta, puesto que en otro caso “se podrían evitar los impuestos cuando se revendiera un automóvil comercial a un particular a un precio artificialmente bajo, después de solo unos meses de uso”.

lugar en los casos de transmisión del vehículo a un tercero, puesto que el artículo 129.Uno de la citada Ley excluye a los sujetos pasivos acogidos a él de las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del Impuesto en lo que concierne a las actividades incluidas en el mismo, lo que hace extensivo a las entregas de bienes de inversión distintos de los bienes inmuebles, utilizados exclusivamente en las referidas actividades. Al no proceder repercusión alguna, no habrá IVA que recuperar ni obligación de reintegrar lo que nunca fue deducido.

En el caso de iniciación o cese de actividades sujetas al régimen especial del recargo de equivalencia también es procedente la regularización, como resulta de lo establecido en el párrafo tercero del apartado Dos del artículo 154 de la LIVA, donde se concreta que a tales efectos la prorrata de deducción aplicable a este sector diferenciado de la actividad económica durante el período en que el sujeto pasivo a este régimen especial será cero. Al igual que sucede el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, tampoco la venta de un vehículo de turismo por un comerciante minorista en este régimen especial dentro del período de regularización lleva aparejada la práctica de la regularización prevista en el artículo 110, al determinar el mismo párrafo del artículo 154 en su parte final que “no procederá efectuar la regularización a que se refiere el artículo 110 ... en los supuestos de transmisión de bienes de inversión utilizados exclusivamente para la realización de actividades sometidas a este régimen especial”.

Esta mención expresa a lo no aplicación de la regularización por el artículo 110 se hace necesaria para el régimen especial del recargo de equivalencia en la medida en que, a diferencia de lo que sucede en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en el que no hay repercusión alguna de IVA en las entregas de bienes realizadas por los empresarios, el artículo 154.Tres de la LIVA determina que los comerciantes minoristas “repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del Impuesto a la base imponible correspondiente a las ventas y a las demás operaciones gravadas por dicho tributo que realicen”, sin perjuicio de que la exacción del Impuesto no corresponda a ellos sino a sus proveedores mediante la repercusión del recargo de equivalencia. Esa repercusión debe producirse, por tanto, no solo con ocasión de la venta de los bienes objeto del comercio habitual desarrollado por el minorista, sino también por los activos

utilizados en el negocio<sup>535</sup>. Lo que plantea el problema teórico de determinar cual va a ser la base imponible a consignar en la factura a emitir en el caso de la venta de un vehículo de turismo utilizado por el minorista en su actividad y siendo el adquirente otro empresario o profesional que actúe como tal, habida cuenta que, como ya se ha expuesto aquella debería ser equivalente al grado de afectación del vehículo a la actividad. Dándose la paradoja de que el minorista nunca tuvo que determinar el porcentaje por estar en un régimen especial en el que está excluido el derecho a la deducción con carácter general.

Cabe referirse también al caso en el que el vehículo fuese objeto de entrega a un desguace por carecer de un mínimo valor que permita su transmisión a un adquirente que vaya a afectar a su actividad o a su uso particular, lo que no será habitual dado que el período de regularización es tan solo de los cuatro años posteriores al de la adquisición, salvo que haya sido sometido a un uso intenso y continuo. Distinto es que dicha entrega lo sea como consecuencia de un siniestro, que si será más frecuente. En ambos casos hay que entender que la entrega para desguace solo puede responder a que el vehículo ya no sea utilizable. En la medida en que la entrega no conlleve el pago de contraprestación alguna de acuerdo con establecido en el artículo 107. Seis de la LIVA no habría que efectuar regularización alguna con ocasión de la entrega, siempre que inutilización definitiva lo sea por causa no imputable al sujeto pasivo, puesto que, como ya se ha dicho al hablar de la regularización, la Ley lo excluye expresamente al tratarse de un hecho no imputable al sujeto pasivo.

Por último, cabría la posibilidad de que la transmisión tuviese lugar una vez comenzada la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios en el caso del inicio de una actividad empresarial o profesional, pero antes de transcurridos los cuatro años establecidos en el artículo 111 de la LIVA para la regularización única prevista en él. Lo dispuesto en el artículo 110 a que nos estamos refiriendo sería igualmente aplicable, puesto que el precepto, a diferencia del 107, no habla de regularizar por comparación con los porcentajes de deducción definitivos. Por otro lado, y como apunta MAS ORTIZ<sup>536</sup>, tampoco sería necesario que existiese una diferencia de más de diez puntos porcentuales entre el porcentaje de deducción aplicado y el procedente en la

---

<sup>535</sup> DGT, Consultas Vinculantes V4737-16, de 10 de noviembre de 2016 y V2985-18, de 19 de noviembre de 2018.

<sup>536</sup> MAS ORTIZ, A., “La provisionalidad de las deducciones...”, *cit.* p.9 de 17.

transmisión, puesto que “no se establece expresamente un límite porcentual mínimo en la diferencia de prorratas”.

#### IV. TRANSMISIÓN DEL VEHÍCULO ADQUIRIDO EN RÉGIMEN ESPECIAL DE BIENES USADOS O ADQUIRIDO A UN PARTICULAR

Cuando se trata de un vehículo de turismo adquirido a un sujeto pasivo que ha aplicado a la entrega el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, está claro que no es deducible IVA alguno por determinarlo así el artículo 138 de la LIVA. Además de que no es posible conocer por parte del adquirente el importe del impuesto soportado por no consignarse separadamente la cuota repercutida en la factura, ni poder conocerse la base imponible por la peculiar manera de fijarse esta en el régimen especial<sup>537</sup>. Se plantea entonces que sucede en la posterior transmisión si se afectó total o parcialmente a la actividad.

El TEAR de Galicia<sup>538</sup> ha determinado que se trata de una entrega sujeta y no exenta. Argumenta a tal efecto que no resulta aplicable la no sujeción del artículo 7. 7ª, prevista únicamente para las operaciones de autoconsumo que no dieron derecho a la deducción, ni tampoco la exención técnica de los números 24 y 25 del artículo 20. Uno, por no haberse utilizado el vehículo en la realización de operaciones exentas o no venir la no deducción determinada por aplicación de lo establecido en los artículo 95 y 96, sino en virtud de lo dispuesto en el citado artículo 138. Incluso argumenta que “tratándose de un adquirente empresario o profesional con derecho a la deducir el IVA soportado” nada le impedía “la renuncia al régimen especial y la tributación de la operación por el régimen general”. Lo que fundamenta, además, en la Sentencia de TJUE dictada en el asunto C-280/04<sup>539</sup>.

El argumento de que el adquirente podría haber pedido al vendedor del vehículo la aplicación del régimen general parece más un reproche que un argumento jurídico, siendo

---

<sup>537</sup> El TJUE ha determinado la aplicación del régimen de bienes usados a las piezas usadas que proceden de vehículos automóviles al final de su vida útil, adquiridas a particulares por empresas de reciclaje de automóviles, que se destinan a ser vendidas como piezas de recambio. STJUE (Sala Tercera), de 18 de enero de 2017, asunto C-471/15 (ECLI:EU:C:2017:20).

<sup>538</sup> TEAR de Galicia, Resolución 54/01801/2016, de 28 de septiembre de 2018. El mismo criterio de considerar la venta del vehículo previamente adquirido en régimen especial de bienes usados como entrega sujeta y no exenta en régimen general se recoge por la DGT. Consultas vinculantes V3218-19, de 22 de noviembre de 2019 y V0400-20, de 20 de febrero de 2020.

<sup>539</sup> STJUE (Sala Tercera), de 8 de diciembre de 2005, asunto C-280/04 (ECLI:EU:C:2005:753).

lo realmente relevante determinar como debe tributar la posterior transmisión, y el TEAR de Galicia parece olvidarse que la referida Sentencia del Tribunal de Justicia va más allá de la simple consideración de la entrega como una operación sujeta y no exenta.

El artículo 13.B.c) de la Sexta Directiva, que es uno de los referidos en el asunto C-280/04, y el 136 de la vigente Directiva, son el fundamento de las exenciones técnicas antes referidas que establece la LIVA y que se basan en la imposibilidad de haberse deducido el IVA soportado en la adquisición del bien. El Tribunal de Justicia señala que estas no admiten “ninguna otra interpretación que permita evitar que un sujeto pasivo que no pueda invocar tal exclusión se encuentre en una situación de doble imposición” y que la normativa comunitaria “no se opone a una normativa nacional que sujeta al IVA las operaciones por las que un sujeto pasivo revende, tras haberlos afectado a su explotación, bienes cuya adquisición no ha sido excluida del derecho a deducción con arreglo al artículo 17, apartado 6, de dicha Directiva, aun en el caso de que haya adquirido dichos bienes de sujetos pasivos que no pudieron declarar el IVA, por lo que no se causó derecho a deducción”, es decir, por haberse adquirido a quien aplicó el régimen de bienes usados en su entrega.

Como se ha dicho, el TEAR se olvida señalar una cuestión fundamental que también determina el Tribunal europeo como es que “gravar, sobre la totalidad del precio de venta, la entrega de un vehículo que una empresa ... adquirió de ocasión, cuando, en el momento de esa adquisición, no pudo deducir el IVA incluido en el precio de compra, puede implicar una doble imposición”. Ese gravamen sobre el precio íntegro del vehículo implicaría, además, una distorsión de la competencia en perjuicio de la vendedora “y a favor, en particular, de las empresas que comercializan vehículos de ocasión, que disfrutan del régimen de imposición del margen de beneficio”. Trato diferente que iría en contra del principio de neutralidad fiscal.

La conclusión del Tribunal de Justicia es que el concepto de sujeto pasivo revendedor en el régimen especial de bienes usados incluye a aquel sujeto pasivo que, en el ejercicio habitual de su actividad, revende vehículos adquiridos de ocasión y que afectó a dicha actividad, aun cuando no sea dicha reventa el objetivo principal sino tan solo su objetivo secundario. En el caso enjuiciado se trata de la actividad de leasing de vehículos. La

empresa a la que se refiere la Sentencia adquiriría gran parte de los vehículos cedidos luego en arrendamiento financiero con aplicación del régimen de bienes usados, y tras la finalización del contrato era habitual la reventa de aquellos, por lo que quedaría la duda de si el Tribunal de Justicia vincula esa interpretación del concepto de sujeto pasivo revendedor a la existencia de una actividad de reventa de vehículos accesoria a la principal de arrendamiento. Pero esa existencia de una doble imposición, la quiebra del principio de neutralidad y la distorsión de la competencia son argumentos suficientemente sólidos como para entender que esa actividad accesoria no implica una habitualidad en su ejercicio.

Por ello hay que concluir que, en la transmisión de un vehículo adquirido con aplicación del régimen de bienes usados y que se afectó a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, este tendría la condición de sujeto pasivo revendedor y la repercusión del Impuesto debería hacerse sobre el margen de beneficio de la operación, teniendo en cuenta que dentro de dicho margen va incluido el IVA. De acuerdo con lo establecido en la LIVA esto no sería posible, al exigir el artículo 136. Uno. 5º la habitualidad en este tipo de entregas para tener la consideración de revendedor de bienes.

Sin embargo, el artículo 311.5) de la Directiva 2006/112 no recoge esa exigencia de habitualidad definiendo al sujeto pasivo revendedor como aquel “que, en el marco de su actividad económica, compre o destine a las finalidades de su empresa, o importe para su posterior reventa bienes de ocasión”. Señalando la Sentencia de referencia que, “respecto a las operaciones de adquisición ... el texto de la Sexta Directiva (similar al indicado de la Directiva vigente) no exige que, para estar incluido en la definición de sujeto pasivo revendedor, en el momento de la adquisición del bien de ocasión el interesado haya tenido el objetivo de revenderlo”.

También se refiere el TEAR en la misma Resolución al hecho de que, si en el momento de la transmisión del vehículo que fue adquirido en régimen especial de bienes usados estuviese dentro del período de regularización del artículo 107 de la LIVA, se pueda proceder a la regularización única del artículo 110, considerando que al repercutirse el Impuesto el vehículo se ha empleado en el ejercicio en que se transmite en los restantes hasta la finalización del período de regularización en operaciones que dan derecho a la

deducción. Dice el TEAR que para dicha regularización “debe entenderse la cuota de IVA repercutida en la adquisición comprendida en el precio total de la operación ... con el límite del importe de la cuota que se repercute en la entrega”, pero se olvida lo antes dicho sobre la singular manera de determinar la base imponible en el régimen especial de bienes usados. El adquirente únicamente conoce el precio total pagado por el vehículo, pero no puede calcular el IVA correspondiente a la operación en la medida en que no conoce ni puede conocer el margen de beneficio de la operación, única magnitud que le permitiría calcular la cuota soportada.

Esto hace que difícilmente podamos aplicar en correctamente el mecanismo de regularización a que no estamos refiriendo. Para ello hay que realizar un cálculo en los términos que determina el artículo 109 y eso supone conocer el porcentaje de deducción tanto del año de adquisición (habrá que suponer que es cero) como del año de transmisión (el 100 por 100 por disposición legal). Pero también requiere determinar “el importe de la deducción que procedería si la repercusión se hubiese soportado en el año que se considere”. Lo que en este caso deviene imposible al desconocerse el IVA de la adquisición. Por lo tanto, falta uno de los términos de la comparación, siendo la única solución considerar como deducible el límite máximo fijado en la Ley, es decir, el IVA devengado en la transmisión. Pero en las circunstancias que estamos analizando lo más habitual sería que el IVA realmente deducible estuviese muy por debajo del citado límite, habida cuenta que el IVA soportado en la adquisición viene calculado sobre una base (el margen bruto) muy inferior a la que fija la Ley en régimen general.

Ejemplo:

Sujeto pasivo en régimen especial de bienes usados:

- Precio de adquisición del vehículo	18.000
- Precio de venta del vehículo IVA incluido	20.000
- Margen bruto IVA incluido	2.000
- Base imponible (2.000/1.21)	1.652,89
- IVA devengado (1.652,89x0,21)	347,11

Sujeto pasivo adquirente que vende el vehículo en régimen general al tercer año por 8.000,00 + 1.680 de IVA

- IVA deducible máximo según el 110.Uno.1º párrafo 2º 1.680
- IVA deducible si conociese el IVA realmente devengado con ocasión de la compra:
  - o IVA deducido en la adquisición 0
  - o IVA que podría haberse deducido 347,11
  - o Diferencia 347,11
  - o Regularización por dos años  $347,11/5 \times 2 = 138,84$
  - o IVA realmente deducible 138,84

En el supuesto de haberse adquirido el vehículo de turismo a un particular no se habría soportado IVA al estar sujeta la operación al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. También en este caso si el sujeto pasivo utiliza el vehículo en operaciones que den derecho a la deducción deberá repercutir el IVA en la entrega posterior que pueda realizar de aquel, puesto que no resultan aplicables ni la no sujeción antes referida ni la exención técnica del 20.Uno.25, prevista únicamente para cuando se soportó IVA y no se permitió la deducción<sup>540</sup>.

Aun cuando en la adquisición del vehículo al particular no se soportó el IVA, no es menos cierto que en su momento se soportó un IVA que el transmitente no ha podido deducirse por tratarse de un particular, por lo que habrá un IVA que podemos calificar de “*residual*” dentro del precio que el empresario que ahora lo transmite pago al adquirirlo. Por ello cabe recuperar para estas transmisiones los mismos argumentos citados para el caso de los vehículos adquiridos con aplicación del régimen especial de bienes usados, y considerar la posible aplicación de dicho régimen a la nueva transmisión. De hecho, este régimen también está previsto para las entregas de bienes usados adquiridos por el revendedor a personas que no tengan la condición de empresario o profesional.

---

<sup>540</sup> Criterio mantenido por la AEAT en Informa: 106891- Exenciones técnicas: venta coche adquirido con I.T.P. [Fecha de consulta: 28/03/2022, RLU: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>].

## V. DESAFECTACIÓN DEL VEHÍCULO

La desafectación del vehículo, como la de cualquier otro bien que forme parte de patrimonio empresarial o profesional, supone la aplicación de lo establecido en las letras a) y b) del número 1 del artículo 9 de la LIVA, es decir, que nos vamos a encontrar ante un supuesto de autoconsumo externo que va a determinar el devengo del IVA. La DGT<sup>541</sup> se ha referido expresamente a esta cuestión para el caso de la transferencia de un taxi al patrimonio personal, señalando que nos encontramos ante “un supuesto de autoconsumo de bienes, sujeto y no exento del Impuesto”. Lo mismo sucede cuando se trata de la transmisión del poder de disposición del vehículo a terceros con carácter gratuito, sin olvidar en estos casos las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades que se produce con el fallecimiento del empresario o profesional persona física, salvo que resulte aplicable en cualquiera de los casos el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7. 1º de la LIVA.

Para el Centro Directivo<sup>542</sup> el cese no puede entenderse producido en tanto el sujeto pasivo continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional actuando como empresario, sin que la declaración censal de baja produzca por sí misma aquel, ni determina el traspaso de los bienes del patrimonio empresarial al patrimonio personal o su transmisión gratuita. RUIZ DE VELASCO PUNÍN<sup>543</sup> se refiere a esta cuestión afirmando que “una vez producido el cese en la actividad económica, aquellos bienes del patrimonio empresarial que se encuentren a la espera de ser vendidos permanecen afectos a una actividad económica, y que respecto de ellos no puede tener

---

<sup>541</sup> DGT, Consulta Vinculante V0193-99, de 18 de febrero de 1999. En la Consulta Vinculante V0549-03, de 21 de abril de 2003, se recoge también el supuesto de desafectación del vehículo utilizado por un taxista, pero que esta había adquirido conjuntamente con la licencia y, por tanto, se había tratado de una operación no sujeta por aplicación del artículo 7.1º. También en este caso la DGT entiende procedente el devengo por autoconsumo, no resultando aplicable la no sujeción del número 7º del citado artículo, puesto que en la adquisición no se soportó el IVA, siendo necesario para que esta opere que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación. Por el contrario, para la DGT dicho supuesto de no sujeción del artículo 7. 7º sí operaría en el caso de desafectarse un vehículo adquirido por un agente comercial al que se le aplicó en la adquisición el régimen especial de bienes usados, por no haberse podido deducir el IVA de acuerdo con el artículo 138 de la LIVA (DGT, consulta vinculante V0210-04, de 6 de febrero de 2004).

<sup>542</sup> DGT, Consultas Vinculantes V0876-14, de 31 de marzo de 2014 y V3076-20, de 14 de octubre de 2020, referida al autoconsumo por la transferencia de bienes integrantes del patrimonio empresarial al patrimonio personal con ocasión del cese en la actividad de transporte por autotaxi.

<sup>543</sup> RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., *La tributación del autoconsumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Marcial Pons. Madrid, 2012, p.92.

lugar el devengo del IVA en concepto de autoconsumo por transferencia al patrimonio personal del sujeto pasivo”, siendo el momento clave cuando se realizase una utilización particular del vehículo.

En circunstancias normales y de acuerdo con lo señalado con anterioridad, la base imponible del autoconsumo debería ser, en todo caso, proporcional al porcentaje de deducción aplicado en la adquisición o el efectivo resultante de las regularizaciones en su caso efectuadas.

Es posible que el vehículo que se desafecta por su traspaso al patrimonio personal del sujeto pasivo hubiese sido adquirido en virtud de una operación no sujeta por el citado artículo 7. 1º de la LIVA, entendiéndose la DGT<sup>544</sup> que se produce un supuesto de autoconsumo y que no resultaría aplicable a estos efectos la regla número 7º del mismo artículo 7, establecida para los autoconsumos de bienes o servicios que al ser adquiridos no hubiesen dado derecho a la deducción total o parcial del Impuesto, al no haberse soportado IVA alguno en la adquisición.

En el caso de que la desafectación del vehículo se produzca precisamente dentro del período de regularización confluyen esta y la normativa sobre autoconsumo. LONGÀS MACIAN<sup>545</sup> se refiere a esta cuestión considerando el caso de un sujeto pasivo que cesa en el ejercicio de la actividad estando el vehículo respecto del que se dedujo el 50 por 100 dentro del período de regularización. Su conclusión es “que la regularización por cambio en el grado de utilización debe aplicarse cuando se modifica en parte la utilización del vehículo (en un porcentaje, tanto inferior, como superior, de al menos el 10%), pero no cuando se elimina totalmente”, y que “este supuesto de cese de hecho debería contemplarse como un posible supuesto de autoconsumo”. Añadiendo que todo lo anterior se produce “sin perjuicio (de) hacer también, en su caso, la regularización a que se refiere el artículo 110 de la LIVA”.

Efectivamente, en estos casos de desafectación –de hecho o de derecho- deben aplicarse las disposiciones sobre autoconsumo externo en los términos antes señalados por la Doctrina de la DGT, siendo necesario analizar si paralelamente procede acudir a

---

<sup>544</sup> DGT, Consulta 0549-03, de 21 de abril de 2003.

<sup>545</sup> LONGÀS MACIAN, S., “Análisis práctico de la deducción...”, *cit.* pp.13-14.

las reglas de la regularización de bienes de inversión, más concretamente a las relativas a la transmisión de bienes de inversión durante el período de regularización, tanto en los casos de desafectación individual del vehículo como en los de desafectación por cese general en la actividad empresarial o profesional por parte del sujeto pasivo. La DGT<sup>546</sup> considera procedente no solo el devengo por autoconsumo, sino también la regularización si la operación asimilada a la entrega se produce dentro del período de previsto en la Ley para ello.

En cualquier caso, a efectos prácticos la cuestión de la regularización será irrelevante cuando no haya habido variaciones entre el porcentaje de afectación aplicado en el momento de la adquisición y el resultante de la aplicación de los establecido en el artículo 110 de la LIVA en el momento de la desafectación, en la medida en que, devengándose en todo caso el IVA por autoconsumo, se entiende que el vehículo se utilizó en el año de la desafectación y los siguientes hasta la finalización del período de regularización en operaciones que dan derecho a la deducción.

Ya se ha señalado que el artículo 110 está previsto para las entregas de bienes de inversión durante el período de regularización, por lo que, calificando la Ley los supuestos de autoconsumo externo como de “operaciones asimiladas a las entregas de bienes”, no hay obstáculo alguno para entenderlo también aplicable cuando se produce la desafectación de un vehículo por parte del empresario o profesional. Siendo relevante únicamente en aquellos casos en los que el porcentaje de base imponible sobre el que se devenga el autoconsumo sea, como ya se ha dicho, diferente al porcentaje de deducción aplicado en la adquisición o el efectivo resultante de las regularizaciones en su caso efectuadas.

---

<sup>546</sup> DGT, Consulta Vinculante V3087-20, de 15 de octubre de 2020.

## **CAPÍTULO 12. RECUPERACIÓN DEL IVA EN LA ENTREGA DE MEDIOS DE TRANSPORTE NUEVOS**

Al hablar de las operaciones vinculadas a la adquisición o utilización de los vehículos de turismo realizadas por no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en el que aquellas tienen lugar se hizo referencia a la tributación de las mismas en el ámbito de la Unión Europea y, salvo casos puntuales, al principio de tributación en destino. Este principio, previsto para cuando los intervinientes tienen la condición de empresarios o profesionales, es el opuesto cuando son los particulares los adquirentes de los bienes o servicios. Por ello, cualquier ciudadano de la Unión que actúe fuera de ese ámbito empresarial o profesional va a estar gravado por el IVA del Estado miembro de consumo y no en el de su residencia o establecimiento, tributando, por tanto, en origen<sup>547</sup>.

Salvo que resulte procedente la aplicación de los regímenes especiales de las ventas a distancia de los artículos 14 y 14 bis de la Directiva IVA, en los que se puede quebrar para los particulares adquirentes de bienes ese principio de tributación en origen, la otra gran excepción se produce en relación a la adquisición de los medios de transporte que la normativa califica como nuevos, entre los que se incluyen en el artículo 2.2.a).i) de la Directiva IVA “los vehículos terrestres con motor de cilindrada superior a 48 cm<sup>3</sup> o de potencia superior a 7.2 Kw”.

El Considerando 11 de la Directiva IVA fundamenta el gravamen en destino de estos bienes en que tales operaciones en las distorsiones de competencia que pueden provocar entre los Estados miembros. De esta forma el IVA soportado va a ser siempre el del país comunitario al que se traslade y matricule definitivamente el vehículo, normalmente el de residencia del adquirente.

---

<sup>547</sup> A efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE, por «domicilio» de una persona física, sea o no sujeto pasivo, se entenderá la dirección inscrita en el censo de población o en un registro similar o la dirección indicada por esa persona a las autoridades fiscales, a menos que existan pruebas de que dicha dirección no se ajusta a la realidad. Artículo 12 del Reglamento De Ejecución (UE) N° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOCE L 77/1, de 23 de marzo de 2011)

Tratándose de vehículos terrestres la consideración de nuevo está supeditada a que cumpla cualquiera de las dos siguientes condiciones a las que se refieren los artículos 2.2.b) i) de la Directiva IVA, 13.2º de la LIVA y 2 del RIVA: que su entrega se efectúe antes de los seis meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o que no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros.

Respecto de las condiciones para apreciar que nos encontramos realmente ante la adquisición intracomunitaria de un medio de transporte nuevo el Tribunal de la Unión Europea, en la Sentencia del caso C-84/09<sup>548</sup>, tiene establecido, por un lado, que no es necesario respetar “un plazo determinado dentro del cual debe iniciarse o terminar el transporte del bien en cuestión desde el Estado miembro de entrega al Estado miembro de destino” y, por otro, que “debe realizarse mediante una apreciación global de todas las circunstancias objetivas y de la intención del adquirente, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos que permitan identificar cuál es el Estado miembro en el que está previsto que tenga lugar la utilización final del correspondiente bien”.

El Tribunal de Justicia también señala que la fecha de puesta en servicio viene determinada por “la primera matriculación definitiva o provisional, en el interior de la Comunidad y, en su defecto, la que se hiciera constar en el contrato de seguro más antiguo ... que cubriera la eventual responsabilidad civil derivada de su utilización o la que resulte de cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, incluida la consideración de su estado de uso”.

En cuanto a los kilómetros recorridos el Reglamento, aunque menciona de forma expresa el propio aparato contador incorporado al vehículo, permite su acreditación por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho. Sobre esta calificación la Sentencia antes referida establece que “para apreciar si un medio de transporte objeto de una adquisición intracomunitaria es nuevo en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/112, es necesario tener en cuenta el momento en el que el vendedor entrega al adquirente el bien de que se trate”.

---

<sup>548</sup> STJUE (Sala Segunda), de 18 de noviembre de 2010, asunto C-84/09 (ECLI:EU:C:2010:693).

En nuestra normativa es el artículo 13.2º de la LIVA el que incluye dentro del hecho imponible adquisiciones intracomunitarias las adquisiciones de medios de transporte nuevos efectuadas a título oneroso por cualquier persona que no tenga la condición de empresario o profesional, además de a determinados empresarios o profesionales que por su régimen de tributación no tienen derecho a deducirse el IVA soportado (sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura ganadería y pesca y aquellos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto) y a las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Si bien respecto de todos los mencionados, salvo los particulares, el régimen de no sujeción del artículo 14 de la LIVA determina la aplicación de la tributación en destino en todo caso cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el impuesto devengado en dichos Estados, alcance en el año natural precedente o en el año en curso la cantidad de 10.000,00 €, hay que tener en cuenta que el propio precepto deja fuera de su aplicación y, por tanto, del citado límite, a las adquisiciones de medios de transporte nuevos, por lo que cualquiera que sea su cuantía van a tributar siempre en destino.

Por tanto, en base al citado artículo 13.2º de la LIVA una persona física residente en el territorio de aplicación del Impuesto que adquiere un vehículo de turismo, considerado nuevo en los términos vistos, en cualquier otro Estado de la Unión Europea, en la medida en que los transporte al citado territorio, va a estar sujeta al IVA español<sup>549</sup>. Sin que dicho adquirente, al ser un particular, tenga en principio derecho a deducción o devolución alguna en España. El ingreso del impuesto en destino se realiza utilizando el Modelo 309 de declaración liquidación no periódica<sup>550</sup>, cuya presentación debe realizarse en el plazo

---

<sup>549</sup> De acuerdo con el artículo 25.3.b) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007, aunque realicen una adquisición intracomunitaria no se les va a asignar un número de operador intracomunitario. Para el ingreso del IVA deben utilizar la declaración liquidación no periódica Modelo 309 regulado en la Orden HAC/36/25/2003, de 23 de diciembre, BOE núm.312, de 30 de diciembre de 2003. Sin embargo, si se trata de un residente en la Comunidad Foral de Navarra, el artículo 1º de la Orden Foral 227/2004, de 29 de junio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se crea el Registro de Operadores Intracomunitarios, Boletín Oficial de Navarra nº 96, de 11 de agosto de 2004, sí exige a quienes realicen la adquisición de un medio de transporte nuevo la asignación de un número de operador y la inclusión en dicho Registro.

<sup>550</sup> Aprobado por la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre. BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 2003

de los treinta días siguientes a la realización de la adquisición intracomunitaria del medio de transporte nuevo y, en cualquier caso, antes de su matriculación definitiva. De hecho, en el mismo apartado tercero de la Orden en la que se regula el plazo de presentación, se supedita dicha matriculación a la presentación del ejemplar para la matriculación que incorpora el modelo con la casilla de ingreso debidamente validada<sup>551</sup>.

No podemos olvidar, sin embargo, que, tratándose de operaciones intracomunitarias, también la entrega en el Estado en el que se ponga a disposición o desde el que se transporte el vehículo va a estar sujeta (artículo 32 de la Directiva IVA), por lo que para evitar la doble imposición el artículo 138 del mismo texto establece la exención de aquella. Artículo que encuentra su equivalente en el artículo 25 de la LIVA. Así, en el caso de que la entrega del vehículo nuevo la realice cualquier empresario o profesional o, en particular, los dedicados a la venta de esta clase de bienes, no repercutirán el IVA del país donde están establecidos en la medida en que aquel es transportado al territorio de aplicación del Impuesto de cualquier otro Estado miembro. Además, a diferencia de lo que sucede con las entregas intracomunitarias de cualquier otro bien, dado que la tributación es siempre en destino y si el adquirente es un particular la aplicación de la exención únicamente va a depender del transporte del vehículo a otro Estado miembro, al carecer aquel de un número de operador intracomunitario<sup>552</sup>.

El Tribunal de Justicia<sup>553</sup> desvincula la aplicación de la exención al hecho de que el adquirente del vehículo esté establecido o domiciliado en el Estado miembro de destino, por lo que cualquier legislación nacional que exija esa coincidencia se opone a lo establecido, en concreto, en el artículo 138.2.a). Además, admite la posibilidad de que en el Estado miembro de destino al medio de transporte le haya sido asignada únicamente

---

<sup>551</sup> Además del IVA liquidado en el Modelo 309 la Dirección General de Tráfico exige para la matriculación la ficha técnica de vehículo expedida por la ITV, la factura de compra, el justificante de haber realizado el pago de la tasa de matriculación correspondiente o resguardo de la misma, el justificante del pago o exención del Impuesto de Circulación del Ayuntamiento del domicilio del adquirente y el justificante del pago, exención o no sujeción del Impuesto de Matriculación (Modelos 576, 06 o 05). Matriculación de vehículos nuevos y vehículos provenientes del extranjero (dgt.gob.es)

<sup>552</sup> Si el traslado se lleva a cabo utilizando el propio vehículo como medio de transporte, para que pueda circular será necesario en todo caso que esté matriculado, pudiendo utilizarse el *régimen de matrícula turística* previsto en el Reglamento General de Vehículos, entre otras, para las personas físicas con residencia en el extranjero. Artículo 40 del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, BOE núm. 22, de 26 de enero de 1999.

<sup>553</sup> STJUE (Sala Novena), de 14 de junio de 2017, asunto C-26/16 (ECLI:EU:C:2017:453).

una matrícula temporal, siendo además irrelevante a los efectos de la aplicación de la exención la extinción del régimen de matrícula temporal en el Estado miembro de destino sin que en este se haya ingresado el Impuesto. Decisión que ampara en lo establecido en el citado precepto y en los principios de seguridad jurídica, proporcionalidad y protección de la confianza legítima. De tal forma que el posible fraude fiscal que pudiese cometer el adquirente en el Estado de destino del vehículo queda así desvinculado de la exención aplicada por el vendedor, “salvo que se demuestre, sobre la base de datos objetivos, que el referido vendedor sabía o hubiera debido saber que la operación estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su participación en ese fraude”.

Pero donde se produce la mayor singularidad respecto del tratamiento de las entregas de medios de transporte nuevos es en la atribución de la condición de empresario o profesional y, por tanto, de sujeto pasivo del impuesto a cualquier persona que, aunque sea con carácter ocasional, llegue a realizarla, siempre lógicamente que se cumpla la condición antes apuntada de que el medio de transporte sea expedido o transportado con destino al adquirente fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad. Así lo determina el artículo 9.2 de la Directiva IVA y, en nuestra LIVA, el artículo 5 Uno e) Permitiéndose, además, en estos casos la recuperación del IVA soportado por el transmitente con ocasión de la adquisición del medio de transporte “nuevo” que ahora transmite.

Así, puede darse la situación de que un particular residente en un Estado miembro adquiera un vehículo que posteriormente, y sin que haya variado su calificación de medio de transporte nuevo, sea nuevamente transmitido y trasladado a otro Estado miembro, por su cuenta o por cuenta del adquirente. Al atribuirle los mencionados preceptos la condición de empresario o profesional a la persona que lo transmite y determinar el artículo 138.2.a) de la Directiva IVA la exención de tal entrega (el artículo 25.Dos en nuestra LIVA), la consecuencia es la posibilidad de solicitar la devolución del IVA soportado a las autoridades del Estado en el que se devengó<sup>554</sup>.

---

<sup>554</sup> La Consulta Vinculante de la DGT V0817-20, de 13 de abril de 2020, se refiere en este sentido al caso de una persona física que ha adquirido en Alemania un vehículo que destina exclusivamente a su uso particular y que ha satisfecho el IVA al vendedor alemán. Determinando que para la recuperación de dicho impuesto el adquirente debe dirigirse a la Administración tributaria alemana.

En nuestra normativa es el artículo 32 del RIVA el que habilita a estos sujetos pasivos a solicitar la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición del vehículo nuevo que es objeto de transmisión por él en los términos expuestos. Para ello es preciso cumplimentar y presentar el Modelo 308<sup>555</sup>, al que deben adjuntarse el original de la factura con los datos técnicos del medio de transporte objeto de la operación y el original de la factura correspondiente a la entrega a título ocasional con los mismos datos técnicos y la identificación del destinatario de la entrega. Al tratarse de una recuperación por la tributación definitiva en destino y no afectarse el vehículo a actividad empresarial o profesional alguna o, en su caso, a una actividad sin derecho a deducción del IVA soportado, no va a operar la limitación establecida en el artículo 95.Tres, pero sí una limitación de carácter técnico como “cláusula anti-fraude”<sup>556</sup> amparada en lo establecido en el artículo 94.Dos de la LIVA. De acuerdo con dicho precepto, la deducción del IVA soportado o satisfecho por los sujetos pasivos del Impuesto que realicen con carácter ocasional las entregas de medios de transporte nuevos referidos en el artículo 25, por la adquisición de dichos medios, no puede superar la cuantía de la cuota que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta. Es decir, que la devolución nunca va a poder ser superior al resultado de aplicar al precio de venta del vehículo de turismo el tipo general de Impuesto.

---

<sup>555</sup> Aprobado en la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, BOE Núm.314, de 30 de diciembre de 2008. El plazo de presentación de la autoliquidación es de 30 días naturales a contar desde el día en que tenga lugar la entrega del medio de transporte. Desde la entrada en vigor de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, BOE núm. 283, de 26 de noviembre de 2013, únicamente cabe la presentación telemática mediante un certificado electrónico reconocido o con el sistema Cl@ve PIN o sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario establecido.

<sup>556</sup> QMemento IVA, Ed. Francis Lefebvre, 2021. Marginal 5450.

## **CAPÍTULO 13. SANCIÓN DE LAS INFRACCIONES DERIVADAS DE LA DEDUCCIÓN IMPROCEDENTE DEL IVA RESPECTO DE LOS VEHÍCULOS DE TURISMO**

### **I. TIPICIDAD Y RESPONSABILIDAD**

Dependiendo de las circunstancias que concurren en el período de liquidación mensual o trimestral en el que se ponga de manifiesto que el sujeto pasivo ha deducido un IVA soportado en la adquisición de un vehículo de turismo superior al procedente, en virtud del porcentaje real de afectación comprobado, las consecuencias a los efectos de que se produzca una conducta típica que pueda ser calificada como de infracción tributaria pueden ser distintas. Nos podemos encontrar con la falta de ingreso prevista en el artículo 191, con una obtención o solicitud indebida de devoluciones de los artículos 193 y 194, o con una determinación a acreditación impropia de partidas positivas o negativas o de créditos tributarios aparentes del artículo 195, artículos todos ellos de la LGT.

Como se ha podido apreciar a lo largo de los apartados anteriores los problemas que genera la deducción del IVA soportado en la adquisición o utilización de vehículos de turismo, sobre todo en la cuestión de la valoración de la prueba del grado de afectación a la actividad, son recurrentes. Pero a ello hay que añadir otro importante elemento de incertidumbre que es el referido al de la apreciación de la existencia de un comportamiento doloso o culposo como consecuencia de la concurrencia de las conductas típicas descritas.

Cuando entramos en este ámbito, a la necesidad de prueba para liquidar se añade la necesidad de prueba para sancionar. Respecto de la liquidación, y en tanto en cuanto el sujeto pasivo pretenda una deducción del IVA soportado superior al 50 por 100, a él le corresponde la carga de la prueba, tal y como resulta del artículo 105.1 de la LGT, en general, y del 95 de la LIVA, en particular. Sin embargo, en lo que se refiere a la sanción, la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración tributaria, señalando al respecto el TS<sup>557</sup> que “no existe una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración”.

---

<sup>557</sup> SSTs, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de abril de 2016 (ECLI: ES:TS:2016:1617) y de 14 de diciembre de 2016 (ECLI: ES:TS:2016:5305).

Es evidente que en materia sancionadora no puede haber criterios fijos o, como dice DELGADO SANCHO<sup>558</sup>, “criterios objetivos a priori”. Hay que analizar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar la procedencia o no de la existencia de una conducta típica y la necesaria culpabilidad. A pesar de lo anterior, del análisis de la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia, podemos entresacar cuales son las argumentaciones más habituales para considerar o no la existencia de una conducta infractora en estos casos. Tampoco podemos olvidar los pronunciamientos de los Tribunales económico administrativos, que actúan de filtro entre la Administración tributaria y la jurisdicción contenciosa, dejando en muchos casos sin efecto las sanciones impuestas con origen en la exclusión del IVA soportado deducido con ocasión de la adquisición de los vehículos de turismo.

La LGT recoge en el artículo 179 el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias dejando fuera, en lo que atañe a los casos que estamos analizando, aquellas acciones u omisiones típicas en las que, sin embargo, se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Lo que puede tener lugar cuando el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, aspecto este en el que debemos centrar inicialmente nuestra atención.

En este orden de cosas podemos encontrar dos tipos de discrepancias entre el sujeto pasivo y la Administración: por un lado, las que implican una interpretación diferente del contenido del artículo 95.Tres de la LIVA y, por otro, las que se circunscriben a cada caso concreto y que están vinculadas a la discusión sobre si la falta de justificación del porcentaje de afectación declarado determinante de la liquidación se entiende que responde a una diferente valoración de los medios de prueba aportados o a una insuficiencia manifiesta y consciente por parte del sujeto pasivo.

Sobre el primero de los aspectos señalados entiende GARCÍA GÓMEZ<sup>559</sup> que “en última instancia serán los Tribunales de Justicia los que decidan sobre la razonabilidad de la interpretación mantenida por el obligado tributario, pues se trata de un concepto jurídico indeterminado”, apuntando algunos criterios que puedan fundamentar la decisión: “novedad de la norma, la claridad y precisión con la que describe su contenido,

---

<sup>558</sup> DELGADO SANCHO, C.D., Elementos constitutivos de la infracción tributaria, *Revista Crónica Tributaria*, núm.139, 2011, pp.59-77 (en esp. p.70).

<sup>559</sup> GARCÍA GÓMEZ, A.J., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*. Marcial Pons. Madrid, 2002, pp.108-109.

su ambigüedad, la dificultad de comprensión de los conceptos jurídicos que contiene en relación con sus eventuales destinatarios” o “si existe o no un desarrollo reglamentario de la misma”. Desde la entrada en vigor de la Ley 66/1997 ha pasado el tiempo suficiente como para que no podamos hablar de novedad del precepto y tampoco se puede decir que exista falta de claridad o precisión al menos en el funcionamiento y alcance de las presunciones establecidas<sup>560</sup>, por lo que a estas alturas es difícil encontrar diferentes interpretaciones de la norma basadas en las circunstancias vistas.

No obstante, la doctrina también vincula la falta de claridad de la norma a la existencia de jurisprudencia contradictoria o al planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto de ella, como apunta LÓPEZ LÓPEZ<sup>561</sup>. Supuestos estos que están cerca del problema que se planteó con ocasión del criterio adoptado por el TSJ de Valencia en numerosas sentencias en el sentido de que no era necesario acreditar la afectación del vehículo al 100 por 100 por ser un exceso de nuestro artículo 95. Tres respecto de lo establecido en la Directiva IVA y que ha sido tratado con anterioridad. Solo entendiendo su falta de claridad en el sentido señalado puede hablarse en estos casos de un supuesto de interpretación razonable de la norma, al determinar la Sala de Valencia la no aplicación de lo preceptuado en ella por entender que no se adecuaba a la norma comunitaria, aplicando así el principio de primacía del Derecho europeo sobre el Derecho nacional. Aunque, finalmente el Tribunal Supremo zanjó la cuestión en el sentido de considerar acorde con la Directiva IVA lo dispuesto en las reglas 2ª y 4ª del artículo 95 Tres de la LIVA, la mera existencia de las numerosas sentencias dictadas en este sentido por el TSJ de Valencia bastaría entonces para tener que aceptar una posible interpretación razonable de la norma en todos aquellos sujetos pasivos que se deducían el 100 por 100 del IVA soportado en la adquisición del vehículo de turismo, al menos hasta que el criterio mantenido por la Sala es corregido o reconducido por el Tribunal Supremo y su interpretación de la norma se convierte en doctrina jurisprudencial. De hecho, la propia Sala de Valencia<sup>562</sup> así lo reconoce cuando, una vez que se pronuncia el TS, deja sin efecto una sanción derivada de haberse deducido indebidamente el 100 por 100 por la

---

<sup>560</sup> Así lo considera la AN en un caso de minoración del porcentaje de afectación del 100 al 50 por 100 al entender “que se trata de una norma clara, que no ofrece dudas en su interpretación”. SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 29 de abril de 2019 (ECLI:ES:AN:2019:1840).

<sup>561</sup> LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi, Cizur Menor, 2009, pp.250-251.

<sup>562</sup> STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 3 de octubre de 2018 (ECLI:ES:TSJCV:2018:4767).

adquisición del vehículo por tratarse de una “razonable interpretación normativa” que “venía amparada por numerosas sentencias de esta Sala”.

Otra posibilidad de discrepancia sobre el alcance de la norma, pero no con ese carácter genérico, la podemos encontrar en el sujeto pasivo que, conociendo perfectamente la norma que limita el derecho a la deducción respecto de los vehículos de uso mixto, entiende que determinados usos que hacen de aquellos están dentro de lo que es el uso empresarial o profesional, siendo discrepante el juicio de la Administración tributaria al respecto. Podría ser el caso de los desplazamientos desde el domicilio al lugar de trabajo y a la inversa, tratados también con anterioridad y respecto de los cuales, como se ha visto, no existe un criterio claramente definido ni en el ámbito administrativo ni en el jurisdiccional. Por ello, en caso de que la Administración redujese el grado de afectación negando tal calificación al desplazamiento referido, difícilmente la regularización resultante podría servir de base a la incoación de un procedimiento sancionador.

Fuera de la discrepancia sobre el alcance de la norma a la luz de la Directiva IVA, que hay que entender solucionada a partir de los pronunciamientos del Alto tribunal, y de las que puntualmente pudiesen concurrir sobre el concepto de uso privado del vehículo, realmente la fuente más habitual de discusión entre la sujetos pasivos y la Administración se centra en el segundo de los aspectos discutidos, es decir, en la cuestión de la valoración de la suficiencia o razonabilidad de los elementos probatorios que exige la regla 4ª del apartado Tres del artículo 95 de la LIVA, aun cuando los tribunales en la mayor parte de los casos identifiquen ambas cuestiones. Se podría entender que estamos ante una causa de exención de responsabilidad en la que no existe realmente “conflicto interpretativo alguno”, frase esta empleada por DE MIGUEL ARIAS<sup>563</sup> para referirse a los errores de hecho de calificación o de subsunción.

Las sentencias que dejan sin efecto las sanciones derivadas de las liquidaciones a las que nos referimos son numerosas y se basan en esa interpretación razonable de la norma equiparada a la suficiencia razonable de la prueba, al hecho de no haber ocultación alguna

---

<sup>563</sup> DE MIGUEL ARIAS, S., “La relevancia de la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de la responsabilidad por infracciones tributarias ante la presentación de autoliquidaciones erróneas”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 106, 2014, pp.53-78 (en esp. p.64).

por parte del sujeto pasivo o a la ausencia de una conducta intencional, ni si quiera en el grado mínimo de culpa de la simple negligencia.

El TSJ de Murcia<sup>564</sup> atiende en este sentido a los conceptos de interpretación razonable de la norma y ausencia de ocultación, entendiéndose con carácter general que “en los supuestos de minoración de IVA deducido en la adquisición de vehículos de turismo ... se puede concluir que la conducta ... puede verse amparada por una interpretación razonable de la norma” no apreciándose la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, “pues si bien la interpretación que hace la actora puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, al ir acompañada de una declaración que no oculta nada, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria”. Circunstancia esta que para el Tribunal trasciende el hecho de las circunstancias subjetivas que puedan rodear al obligado tributario (importancia de la empresa, experiencia, medios materiales o humanos o disposición de un asesoramiento fiscal específico<sup>565</sup>), porque lo que hay que ponderar es “si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables”.

Más acertadamente –por atender a la ausencia de culpabilidad- el TSJ de Cataluña<sup>566</sup> considera manifiestamente insuficiente para sancionar la motivación que descansa “en un juicio de culpabilidad genérico que pone el acento ... en la consideración de no entender suficientemente acreditada la afectación directa y exclusiva a la actividad económica o una afectación superior a la establecida legalmente en relación con los gastos relacionados con vehículo de turismo”. Dicho de otro modo, “que la falta de prueba para acreditar documentalmente los gastos, no puede equipararse a una certeza sobre la realización de la conducta típica ... al no alcanzar la entidad bastante para considerar fuera de toda duda la existencia de una conducta intencional o dolosamente elusiva”. En este mismo sentido

---

<sup>564</sup> SSTSJ Murcia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 14 de octubre de 2019 (ECLI: ES:TSJMU:2019:2055), de 16 de marzo de 2020 (ECLI: ES:TSJMU:2020:650), de 16 de marzo de 2020 (ECLI: ES:TSJMU:2020:653) y de 19 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TSJMU:2021:932).

<sup>565</sup> Según Doctrina jurisprudencial del TS. En este Sentido STS, de 22 de diciembre de 2016 (ECLI: ES:TS:2016:5554).

<sup>566</sup> SSTSJ Cataluña, de 29 de enero de 2020 (ECLI: ES:TSJCAT:2020:579), de 28 de febrero de 2020 (ECLI: ES:TSJMU:2020:653), y de 10 de junio de 2020 (ECLI: ES:TSJCAT:2020:1223).

se pronuncia el TSJ de Castilla la Mancha<sup>567</sup> al señalar que “la falta de prueba es determinante del giro de liquidación excluyendo el IVA soportado en relación a los gastos, pero no debe equipararse falta de prueba con ánimo o intención defraudatoria”. También el TSJ de Galicia<sup>568</sup> se pronuncia sobre la ausencia de culpabilidad en el caso de falta de prueba de la afectación exclusiva, porque esa falta, por sí sola, únicamente determina la deducción en un porcentaje del 50 por 100.

Por el contenido de las sentencias citadas parecería prácticamente imposible apreciar una conducta infractora en los casos en los que no se ha probado suficientemente la afectación superior al 50 por 100. Pero ello no tiene por qué ser necesariamente así, puesto que en relación al esfuerzo probatorio “se pueden dar conductas que oscilan entre la pasividad disfrazada bajo alegaciones genéricas y el esfuerzo de acreditación exhaustiva”, como dice COLAO MARÍN<sup>569</sup>. No es igual en este sentido el que las pruebas en las que se basa el sujeto pasivo para la deducción sean consideradas insuficientes a que haya una ausencia total de elementos probatorios o que estos sean notablemente inapropiados y, por tanto, la ausencia de una mínima diligencia en su conducta o incluso la existencia de dolo. El citado autor también hace una consideración sobre el esfuerzo probatorio especialmente relevante en este punto, como es el que “cuando un sujeto ha de asumir la obligación de probar, sea por una atribución directa, o sea porque la facilidad probatoria le obliga, ha de asumir dicha conducta de forma diligente”<sup>570</sup>.

Respecto de la existencia del ánimo defraudador hay que tener en cuenta, por tanto, que, como entiende LÓPEZ LÓPEZ<sup>571</sup>, lo determinante no es tanto el “indagar en la mente del sujeto activo para determinar su concurrencia”, puesto que ello deviene imposible, como “los hechos objetivos a partir de los cuales pueda inferirse el obrar doloso del infractor”. Así, en los dos casos citados de ausencia total de elementos probatorios o que estos sean inapropiados se podría entender que estamos ante una conducta sancionable, al menos como culposa en su menor grado de simple negligencia, entendida esta como una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma,

---

<sup>567</sup> STSJ Castilla La Mancha, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 28 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TSJCLM:2019:2557).

<sup>568</sup> STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 2 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TSJGAL:2022:789).

<sup>569</sup> COLAO MARÍN, P.A., *La prueba de la realidad de la operación...*, cit. p.140.

<sup>570</sup> COLAO MARÍN, P.A. *La prueba de la realidad de la operación...*,cit. p.138.

<sup>571</sup> LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad...*, cit, pp.209-210.

aunque no exista un claro ánimo defraudador. Es lo determinado por la Sala de lo Contencioso del TSJ de Andalucía<sup>572</sup> cuando señala que, habida cuenta que el contribuyente no aportó prueba alguna justificativa de la deducción del 100 por 100, “no puede invocarse una posible interpretación razonable de la norma como causa de exculpación”.

Además de la ausencia total de elementos probatorios la concurrencia de conducta infractora podría basarse en la inexistencia de un conflicto razonable de interpretación sobre las pruebas aportadas, cuestión esta a la que se refiere la misma Sala andaluza<sup>573</sup> para desestimar la pretensión de anulación de la sanción, debiendo valorarse “la propia explicación que de su conducta haga el sujeto”. La imposición de sanción en estos casos es, por tanto, posible, pero sin olvidar que, en todo caso, para destruir la presunción de inocencia es preciso “que la condena sea precedida por una suficiente actividad probatoria de cargo”<sup>574</sup>.

Se puede recoger, por último, el argumento señalado por el TSJ de Galicia<sup>575</sup> para entender sancionable la conducta consistente en la improcedente deducción de los gastos –en este caso a los efectos del IRPF- del automóvil por no considerarse afectos al 100 por 100 por la actividad en la que se utilizaba. Se trata en este caso de que el contribuyente ya conocía el criterio de la Administración por una comprobación realizada respecto de un ejercicio anterior, sin que hubiese procedido a rectificar las declaraciones presentadas en los posteriores que ahora son objeto de comprobación y sin que se hubiese impugnado la primera liquidación que consideró la improcedencia de la presunción de afectación exclusiva. Por ello concluye que no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma.

---

<sup>572</sup> STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 10 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:TSJAND:2018:17681). En esta misma línea también la STSJ Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de noviembre de 2018 (ECLI: ES:TSJCV:2018:5999).

<sup>573</sup> STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de mayo de 2019 (ECLI: ES:TSJAND:2019:12337).

<sup>574</sup> Sentencia del TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 27 de septiembre de 2019 (ECLI: ES:TSJCAT:2019:9947).

<sup>575</sup> STSJ Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22 de octubre de 2020 (ECLI: ES:TSJGAL:2020:6077).

## II. CALIFICACIÓN DE LAS POSIBLES INFRACCIONES

Como resulta de lo expuesto en los apartados anteriores, argumentar que se ha producido una conducta infractora es en estos casos resulta significativamente complicado: pero más aun lo es calificar la infracción más allá de leve, en la medida en que no concurren otras causas de regularización en las que fundamentar la pertinencia del procedimiento sancionador, más allá de la improcedencia de la deducción del IVA soportado en la adquisición del vehículo de turismo. Porque, como resulta de lo establecido en la LGT, para que la infracción se califique de grave debe existir ocultación y para que lo sea de muy grave la utilización de medios fraudulentos.

Entiende FORTUNY ZAFORTEZA<sup>576</sup> sobre la ocultación prevista en el artículo 184 de la LGT que “el fundamento de esta circunstancia determinante de la calificación de la infracción es la mayor gravedad en la conducta del que oculta datos a la Administración, así como el coste que supone para la Administración la investigación o averiguación de los datos no declarados”. Esto, sin embargo, no ocurre, cuando se deduce un IVA por importe superior al procedente. Cuando se practica una regularización por entender improcedente el importe de la deducción del IVA del vehículo de turismo, no deriva aquella de la falta de presentación de una declaración, puesto que el ejercicio del derecho a la deducción se materializa presentándola. Tampoco en estos casos podemos entender que por el sujeto pasivo se han incluido en la declaración hechos u operaciones inexistentes. Igualmente, no es posible hablar de que se hayan omitido total o parcial operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes u otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.

En el párrafo anterior se han descrito prácticamente todas las conductas constitutivas de ocultación referidas en el indicado precepto de la LGT, pero no todas. Falta una que es la de incluir en la declaración hechos u operaciones con importes falsos, por requerir esta un análisis más concreto, al tratarse de la única conducta que puede abrir la puerta para, en los casos que estamos analizando, apreciar la existencia de ocultación. De acuerdo con el alcance que LÓPEZ LÓPEZ<sup>577</sup> da a este precepto, tampoco parece factible

---

<sup>576</sup> FORTUNY ZAFORTEZA, M., “Infracciones y sanciones tributarias”, en *Memento Práctico Procedimientos Tributarios*, Francis Lefebvre, Madrid, 2021. Número Marginal 6616.

<sup>577</sup> LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad...*, *cit.*, pp. 214, 220 y 221.

basar en ella la ocultación cuando hay una improcedente deducción del porcentaje de IVA soportado en la adquisición de un vehículo de turismo. Para dicho autor, aun cuando “la definición de ocultación realizada por el legislador es tan extensa” que es difícil encontrar supuestos en los que la falta de ingreso se produzca sin su concurrencia, “podemos entender que en la redacción actual se excluyen otro tipo de elementos que ... no son hechos u operaciones propiamente” refiriéndose en particular a los porcentajes de deducción. La Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Asturias<sup>578</sup> se refiere al caso concreto en que la Administración no admite como deducible el IVA correspondiente al carburante y reparaciones de un vehículo de turismo utilizado por un profesional por la falta de justificación de su relación con la actividad ejercida, entendiéndose que no cabe apreciar la existencia de ocultación “puesto que el contribuyente hizo constar en su declaración todos los datos necesarios para determinar la deuda tributaria”.

Sin embargo, se puede entrar en el análisis de las circunstancias determinantes de la utilización de unos porcentajes de deducción superiores a los procedentes por parte del sujeto pasivo. Porque, como ya se indicó con anterioridad al hablar del esfuerzo probatorio, no es lo mismo que el grado de afectación se sustente sobre medios de prueba incompletos o discutibles a que haya una ausencia total de los mismos, a pesar de lo cual el sujeto pasivo haya incorporado un IVA a deducir en una proporción que no le corresponde. Esta ausencia de medios probatorios es el argumento esgrimido por el TEAR de Baleares<sup>579</sup> para entender la concurrencia de ocultación por la inclusión “voluntaria y consciente”, en una autoliquidación de IRPF y para el cálculo de una ganancia patrimonial, de un valor de adquisición superior al que realmente han podido justificar y acreditar. Y aunque no es un supuesto plenamente equiparable al que es objeto de nuestra controversia, se trata, sin duda, de una conducta en la que concurren ciertas similitudes.

Pero, siendo claro que la ausencia de medios probatorios, cuando la carga corresponde al sujeto pasivo, puede ser el fundamento de un comportamiento negligente o descuidado, no debería ser suficiente para dar el paso a ese comportamiento voluntario y doloso que corresponde a una infracción grave. Para ello sería necesario que, como dice el Tribunal

---

<sup>578</sup> STSJ Asturias, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 21 de octubre de 2004 (ECLI: ES:TSJAS:2004:4873).

<sup>579</sup> TEAR de Baleares, Resolución 07/00611/2020/00/00, de 24 de noviembre de 2021.

Supremo<sup>580</sup>, “el proceder del interesado est(é) guiado por la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería”, hablando de una ocultación “consciente y deliberada”. Lo que exige una motivación específica por parte de la Administración basada en la acreditación por ella de que, más allá de esa posible desidia del sujeto infractor, existió realmente una utilización privada del vehículo que no deja lugar a dudas sobre el proceder contrario a lo establecido en la norma realizado de forma consciente<sup>581</sup>.

Más difícil resulta imaginar la posibilidad de calificar como muy grave la infracción derivada de la deducción improcedente del IVA soportado por la adquisición o la utilización de un vehículo en base a las circunstancias que describe el artículo 184.3 de la LGT para apreciar la concurrencia de medios fraudulentos. Como tales tenemos las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros registros establecidos por la normativa tributaria, el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados y la utilización de personas o entidades interpuestas.

La primera de las conductas mencionadas debería vincularse necesariamente a las posibles anomalías en los libros registros de facturas recibidas y de bienes de inversión, al ser estos los que, entre otros, exige el artículo 63 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>582</sup>. Sin embargo, habiéndose incluido el IVA deducido en la declaración presentada y disponiendo el sujeto pasivo del documento justificativo del derecho a la deducción, como ya se indicó al hablar de la presunción de falta de afectación por ausencia de contabilización, difícilmente puede admitirse que el incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de los citados registros permitiera incluso la exclusión de la posibilidad de deducción, habida cuenta de la jurisprudencia comunitaria citada. Lo mismo puede argumentarse si la anomalía sustancia pretende basarse en la incorrecta llevanza de los registros de IVA por omisión en la contabilización de esa adquisición concreta en ellos. Por otro lado, es complicado imaginar el hecho de que la determinación

---

<sup>580</sup> STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1141)

<sup>581</sup> Podría ser el caso en el que, ante un sujeto pasivo que se deduce el 100 por 100 del IVA soportado y no justifica en modo alguno esa afectación plena, por la Administración se acreditasen circunstancias tales como un consumo desproporcionado de carburante habida cuenta de la actividad para la que supuestamente se emplea el vehículo o su circulación por lugares o en momentos difícilmente compatibles con un uso empresarial o profesional en base a los peajes VIA T satisfechos por el sujeto pasivo. Elementos probatorios como los mencionados, aunque para una liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, los podemos encontrar referidos en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid, de 20 de noviembre de 2017 (ECLI: ES:TSJM:2017:12374).

<sup>582</sup> Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, BOE núm. 314, de 21 de diciembre de 1992.

por la Administración de la improcedencia de deducir un IVA soportado en la adquisición de un vehículo de turismo tuviese alguna relación con la llevanza de contabilidades distintas que no permitiesen conocer la verdadera situación de la empresa.

El posible empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados escaparía completamente de la conducta objeto de análisis, puesto que, de responder la indebida deducción del impuesto a la mera utilización de un documento de esta naturaleza, con ausencia de adquisición real de un vehículo, no estaríamos hablando de un problema de afectación y grado de afectación del bien de uso mixto, sino de otro tipo de conducta en la que la apreciación de la conducta infractora no admite tantas matizaciones. Lo mismo puede decirse de la utilización de personas o entidades interpuestas, al ser una conducta completamente ajena al tema que nos ocupa.

Una breve referencia para terminar a un tema tratado en apartado precedente: la desproporcionada consecuencia a los efectos de la posible deducción de no tener contabilizado o registrado el bien de inversión de uso mixto, considerando incluso su falta de adecuación al principio de neutralidad del IVA consagrado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Vista la cuestión desde el ámbito sancionador tributario viene a ser un mecanismo sancionador encubierto para una conducta perfectamente tipificada en el artículo 200 de la LGT relativo al incumplimiento de obligaciones contables y registrales<sup>583</sup>.

Por ello, hay que reiterar que la ausencia de contabilización o registro del vehículo de turismo no debería impedir la deducción en proporción al uso en la actividad empresarial o profesional siempre y cuando se acredite de forma suficiente por cualquier medio de prueba admisible en derecho su afectación a la actividad, sin perjuicio de reprimir el incumplimiento formal en la forma prevista en el citado artículo 200. Incluso en el caso de llegar a impedirse la deducción por un incumplimiento contable siendo cierto que el sujeto soportó el IVA por disponer del documento acreditativo del derecho a la deducción aplicar a la liquidación resultante las sanciones previstas en la LGT para la falta de

---

<sup>583</sup> El TJUE (Sala Tercera) alude en la Sentencia de 1 de julio de 2021, asunto C-521/19 (ECLI:EU:C:2021:527), a la necesidad de que el IVA solo puede ser soportado por el consumidor final para respetar el principio de neutralidad, por lo que permitiendo este que los Estados miembros adopten sanciones para luchar contra el fraude fiscal, es en el marco de estas sanciones en el que deben castigarse las irregularidades cometidas.

ingreso, la acreditación indebida de cantidades a compensar o devolver o para la obtención indebida de devoluciones, significaría sancionar un incumplimiento formal con la sanción prevista para un incumplimiento material.

## **CAPÍTULO 14. RECUPERACIÓN DE LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN LAS ADQUISICIONES DE VEHÍCULOS DE TURISMO Y LOS SERVICIOS VINCULADOS A ELLOS EN LOS TERRITORIOS ESPAÑOLES EXCLUIDOS DEL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO**

En la Comunidad Autónoma de Canarias la adquisición o importación de un vehículo de turismo, así como la de los bienes y servicios vinculados a su utilización está gravada por el Impuesto General Indirecto Canario, cuyo funcionamiento es similar al del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por ello se permite a los empresarios y profesionales la deducción de aquel en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones que otorgan tal derecho.

A diferencia de lo que sucede en la LIVA, la Ley 20/1991<sup>584</sup> que regula el citado Impuesto no distingue entre limitaciones del derecho a deducir y exclusiones y restricciones del derecho a deducir, dedicando el artículo 30 a estas últimas, pero incluyendo dentro de ellas las limitaciones a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de los vehículos de turismo, sus accesorios, piezas de recambio, combustibles, carburantes y lubricantes con destino a dichos vehículos y demás servicios referentes a los mismos. En este sentido se aprecia que la normativa aplicable en Canarias en este punto es prácticamente coincidente con la de la primera Ley del IVA, de tal forma que no se permite la deducción parcial del Impuesto ni se establece, por tanto, sistema alguno de presunciones.

No obstante, al igual que hacía la Ley 30/1985 relaciona una serie de supuestos de vehículos respecto de los que se permite la deducción. Son los casos que establecía dicha Ley pero con dos modificaciones<sup>585</sup> que fueron incorporadas en el IVA por la Ley 37/1992 en su redacción inicial: la de los vehículo destinados a la enseñanza de pilotos (inicialmente solo hacía referencia a la enseñanza de conductores) y la de los vehículos cuya utilización no dé lugar a la aplicación de lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, además, puedan considerarse afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

---

<sup>584</sup> Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, BOE núm. 137, de 8 de junio de 1991.

<sup>585</sup> Modificaciones realizadas mediante del Real Decreto-ley 21/1993, de 29 de diciembre, BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1993.

Curiosamente no se aprovechó para modificar otros dos apartados en el mismo sentido que lo hizo la Ley 37/1992, de forma que a los efectos de la deducción del IGIC los agentes comerciales solo pueden deducirse el Impuesto si tienen la condición de agentes independientes y en el caso de adquisición del vehículo, adquisición que también se exige para los utilizados en servicios de vigilancia, por lo que no cabe la deducción en los casos de utilización en virtud de un contrato de arrendamiento financiero o de *renting*. Por consiguiente, con las excepciones vistas, y tal y como señala la Consulta Vinculante nº 986 de la Agencia Tributaria Canaria<sup>586</sup> “no es deducible, en ningún caso, las cuotas de IGIC soportadas en la adquisición o importación de vehículos automóviles de turismo”, aunque “si serán deducibles las cuotas soportadas en la adquisición del resto de los vehículos automóviles, siempre que pueda probarse por cualquier medio admitido en derecho que dichos vehículos están exclusivamente afectos al desarrollo de la actividad de la empresa, conforme a los criterios establecidos en el artículo 29.6 de la Ley 20/1991.”

Para Ceuta y Melilla rige el arbitrio sobre la producción y la importación<sup>587</sup>. Se trata de un impuesto local<sup>588</sup> indirecto que grava, entre otras operaciones, la importación de toda clase de bienes muebles corporales y las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales (salvo si tales prestaciones se consideran de producción o elaboración de bienes muebles corporales), pero no las entregas de bienes muebles como es el caso de los vehículos de turismo.

El gravamen de las importaciones y de las prestaciones de servicios señala la Ley que lo va a ser en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido. En el artículo 20 se permite a los sujetos pasivos del Impuesto deducir las cuotas soportadas pero únicamente en la medida en que las adquisiciones o importaciones lo sean de bienes que se utilicen en las actividades de producción o elaboración de bienes muebles corporales o bien sean exportados definitivamente al resto del territorio nacional o al extranjero, pero añade que van a ser de aplicación las mismas exigencias, limitaciones y restricciones que se contienen en la legislación común del Impuesto sobre el Valor Añadido para la deducción de las cuotas soportadas. Queda, por tanto, excluida la

---

<sup>586</sup> Consulta Vinculante de la Agencia Tributaria Canaria nº 986, de 14/01/2010.

<sup>587</sup> Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla, BOE núm. 73, de 26/03/1991.

<sup>588</sup> Al tratarse de un Impuesto local, el desarrollo normativo está contenido en las correspondientes Ordenanzas Fiscales de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, Boletín Oficial de la Ciudad de Ceuta de 30 de enero de 2019 y Boletín Oficial de la Ciudad de Melilla de 16 de mayo de 2011.

deducción del Impuesto soportado en la adquisición de servicios, como señala expresamente el artículo 20.3 de la Ley. Por otro lado, respecto de la gasolina y el gasóleo el artículo 18 bis establece un gravamen complementario cuya deducción tampoco es posible.



## CONCLUSIONES

1.- Después de analizar las Directivas que han regulado y regulan a nivel Europeo las limitaciones a la deducción del IVA soportado en la adquisición o importación de vehículos de turismo por empresarios y profesionales y a los gastos inherentes a su utilización, además de la Ley española en sus distintas redacciones, la jurisprudencia, sentencias, resoluciones y consultas y las leyes de otros Estados europeos, es imposible concluir que se trate de un tema resuelto en cualquiera de los ámbitos de análisis.

Por un lado, a nivel comunitario tenemos el llamativo e injustificado incumplimiento de las previsiones armonizadoras de las limitaciones del derecho a la deducción contenidas en la Sexta y en la vigente Directiva IVA, a pesar de los diversos intentos llevados a cabo por la Comisión. Por ello ni siquiera disponemos de una normativa común aplicable a la deducción de este tipo de bienes susceptible de análisis crítico más allá de la autorización para que cada Estado mantenga su particular regulación.

Por otro, la simple constatación de la enormidad de sentencias, resoluciones y consultas que ha generado esta cuestión -constituyendo las analizadas tan solo una pequeña muestra-, basta para entender que la regulación introducida por la Ley 66/1997, que modificó los límites y restricciones para permitir el derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión, no sólo no ha reducido la conflictividad respecto de estas deducciones sino que la ha aumentado, y no se atisba un final a esta continua batalla entre los sujetos pasivos y los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria.

A esta permanente conflictividad contribuye sin duda la falta de coordinación entre lo dispuesto por la Ley del IVA y la normativa que regula los impuestos personales, sobre todo la Ley del IRPF. En tanto esta modificación no se lleve a cabo, además de que se estará determinando un beneficio empresarial o profesional que no tiene en cuenta gastos reales necesarios para la obtención de los ingresos, se estará forzando a que los sujetos pasivos declaren los vehículos como afectos al 100 por 100 a la actividad para no perder de forma automática el gasto en el impuesto personal.

2.- De forma reiterada se ha venido señalando que el objetivo último del régimen de deducciones es el de liberar completamente al empresario del peso del IVA y garantizar así la perfecta neutralidad del Impuesto con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas a condición de que dichas actividades estén, a su vez, sujetas al IVA, algo que el sistema de presunciones vigente en absoluto está en condiciones de garantizar. Bien porque la combinación de las dificultades probatorias y las exigencias administrativas hagan que la deducción sea inferior a la real, bien porque el sujeto pasivo obtenga un beneficio fiscal injustificado sobre todo ante afectaciones reales inferiores al 50 por 100.

Como se ha dicho, tampoco ha funcionado como mecanismo para minimizar la conflictividad. Así, lo que pretendía ser una solución “*salomónica*” a un problema recurrente, es evidente que no ha cubierto las expectativas esperadas, a pesar de seguir en gran medida las soluciones apuntadas en algunas de las propuestas de la Comisión para armonizar el tema en todos los Estados miembros, y de ser una de las normativas menos restrictivas en orden a la deducción del IVA soportado en la adquisición o importación de vehículos automóviles y servicios vinculados a su utilización.

Para acercar la deducción a la realidad y reducir la conflictividad es preciso configurar un mecanismo probatorio que ofrezca a la Administración las condiciones de veracidad suficientes como para que se constituya prácticamente como un medio de prueba mínimamente discutible y ofrezca por ello la mayor seguridad al sujeto pasivo. Como se ha dicho, un registro de kilometraje basado en sistemas de localización por satélite, con unas características técnicas que permitan su homologación por la Administración tributaria, puede ser el medio más adecuado para conocer los desplazamientos realizados y los kilómetros recorridos. El ejemplo lo tenemos en los registros previstos por las leyes holandesa o letona que deben cumplir una serie de estándares en el que la ruta este controlada por señales de satélite GPS. Siempre que se complemente con otros datos como los que recoge la normativa polaca: identificación del vehículo, día de inicio y finalización del mantenimiento de los registros, kilómetros en el día de inicio de los registros, identificación de la persona que efectúa cada desplazamiento, motivo del desplazamiento y total de kilómetros recorridos al final de cada período de declaración y a la fecha de completar el mantenimiento del registro.

Para darle mayor consistencia al citado registro y, en general, para reducir el ámbito de discrepancia entre el sujeto pasivo y la Administración, es fundamental concretar normativamente que debe entenderse por uso privado de un vehículo de turismo. En concreto la inclusión dentro de ese uso privado de los desplazamientos realizados por los empresarios o profesionales y sus empleados para ir desde sus domicilios al lugar de trabajo o a la inversa, con las excepciones que, respecto de determinados desplazamientos de esta naturaleza, ha determinado la Jurisprudencia del TJUE y del TS.

Hecho lo anterior, y para evitar la carga material y formal que supone la llevanza del registro de kilometraje o de la acreditación del grado de afectación por cualquier otro medio, se puede ofrecer la alternativa de un sistema de cálculo forfaitario como el de la normativa belga que estima un porcentaje total de utilización privada en base a la distancia entre dichos lugares teniendo en cuenta la ida y la vuelta en relación a las jornadas hábiles trabajadas anualmente y la distancia total recorrida durante el año por el vehículo. Pudiendo añadirse o no un número fijo de kilómetros en concepto de otros usos privados.

3.- Respecto de los gastos relacionados con la utilización del vehículo y tras la Sentencia del TJUE del caso LaszloBakcsi, que desvincula el porcentaje de deducción de los mismos del correspondiente al propio vehículo, no parece razonable el mantenimiento de un sistema de presunciones como el vigente con carácter general. Si se trata del IVA soportado por la adquisición de accesorios, piezas de recambio, rehabilitaciones y reparaciones, podría utilizarse el mismo porcentaje que el aplicado al vehículo según el sistema utilizado para su determinación.

En el caso de los servicios de aparcamiento, utilización de vías de peaje, combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento, lo más correcto sería la deducción individualizada en base a su afectación real a la actividad, aunque permitiendo un sistema menos exigente formalmente que determinase también la deducción al menos en la misma proporción que el fijado para el propio vehículo, resultante del registro de kilometraje o del sistema de estimación de utilización privada antes referido. Incluso en el caso del carburante, determinar el importe deducible en

función del precio, el consumo medio urbano especificado por el fabricante y los kilómetros recorridos que se entienden para necesidades de la actividad.

4.-También se hace imprescindible limitar el mecanismo de la regularización al IVA soportado en la adquisición o importación del vehículo y de aquellos bienes vinculados a su utilización que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 108 de la LIVA, puedan calificarse como de bienes de inversión, así como clarificar todos aquellos aspectos de dicha regularización que quedan difusos y complican su aplicación.

Respecto de los bienes y servicios vinculados a la utilización del vehículo carece de sentido aplicar el mecanismo de la regularización a los gastos que se agotan en el propio ejercicio, como es evidente el caso de los peajes, servicios de aparcamiento, combustibles, carburantes, lubricantes. Pero incluso las adquisiciones de accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación del vehículo y las ejecuciones de obra para su reparación deberían quedar excluidos por negarles expresamente la Ley la consideración de bienes de inversión. Respecto de todos estos bastaría realizar en la última declaración liquidación del año el ajuste correspondiente por la diferencia entre el IVA deducido en el momento de la adquisición del bien o servicio y el determinado para el ejercicio en función del porcentaje resultante del registro de kilometraje o del sistema de estimación aplicado, salvo acreditación individual en cada caso de la afectación real si ello es posible, de forma similar al sistema de regularización anual para los sujetos pasivos a los que les resulta aplicable la prorrateada.

Restringido el ámbito de las regularizaciones al IVA soportado en la adquisición o importación de lo que es el vehículo como bien de inversión, es preciso clarificar los cálculos a efectuar de transmitirse el vehículo durante el período de regularización, en el sentido de confirmar el mantenimiento de la presunción de utilización al 100 por 100 en la actividad en el año de transmisión y en los siguientes hasta la expiración del período de regularización cuando se haya devengado el IVA en aquella, independientemente de que la cuantía de la base imponible deba ser minorada para su correlación con el grado de afectación.

5.-La regularización prevista en el artículo 112 para el IVA deducido antes del inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en base al porcentaje de utilización

propuesto, presenta problemas de aplicación práctica tanto en relación al vehículo como en relación a los bienes y servicios vinculados a su utilización, aunque es cierto que tiene un mejor encaje con estos últimos, puesto que se trata de una regularización general aplicable a todo el IVA soportado en ese período, y no solo al vinculado a la adquisición del vehículo como bien de inversión. En ambos casos carecemos de un referente normativo que nos indique como hay que determinar el grado de utilización correspondiente a los cuatro años, puesto que no nos vale lo establecido en el artículo 104 para el cálculo de la prorrata cuatrienal, aunque lo más coherente será determinar ese porcentaje de utilización por la media de los correspondientes a todo el período.

Para el caso concreto de los bienes y servicios vinculados a la utilización del vehículo se añade el problema específico de que, a partir de la doctrina sentada en la Sentencia del caso LaszloBakcsi, la determinación del porcentaje global de afectación llevada al extremo debería ser calculado de manera individualizada para cada bien o servicio. Una solución simple, pero con mal encaje en lo establecido por el Tribunal de Justicia, sería vincular para estos casos el grado de afectación medio del vehículo en los cuatro años a tomar en consideración con el de los bienes y servicios vinculados a su utilización. No obstante, dada la diferente naturaleza de la regularización por prorrata y de la regularización por grado de afectación, al no tener vinculación directa alguna con el porcentaje de operaciones que dan derecho a la deducción, podría ser más adecuado establecer únicamente la obligación de regularizar lo deducido inicialmente, en la última declaración liquidación del año una vez conocido el porcentaje de afectación definitivo según la realidad de la utilización y el sistema de cálculo utilizado.

6.- Sin perjuicio de que, como ya se ha visto, las reglas sobre la prueba del grado de utilización contenidas en los números 4º y 5º del artículo 95.Tres, son más unas reglas para determinar la afectación que unas reglas para fijar el porcentaje de afectación, hay que insistir en que cualquier limitación al derecho a la deducción basada en incumplimientos formales está condenada a ser puesta en entredicho en base a la prevalencia del principio de neutralidad del IVA consagrado en numerosas sentencias por el Tribunal de Justicia.

Las formalidades en el IVA son importantes, pero su incumplimiento nunca puede impedir la deducción cuando la realidad acreditada de forma plena por el sujeto pasivo

sea la de haber soportado el Impuesto efectivamente o, en relación al tema que estamos tratando, la afectación del vehículo o el grado de afectación. Los incumplimientos contables y registrales pueden dificultar la constatación de los hechos, pero ello no deja de ser un “castigo” al sujeto pasivo disfrazado de presunción legal para impedir la deducción del Impuesto.

Más contrario aun no solo a la Jurisprudencia de la Unión Europea sino también a los principios que informan nuestro derecho sancionador es, ante una liquidación basada en la no aceptación de la deducción por la falta de registro o contabilización, sancionar la posible falta de ingreso o la indebida compensación o solicitud de devolución o la obtención indebida de esta última. Ello supone sancionar una infracción formal con unas disposiciones establecidas para los incumplimientos materiales, obviando la aplicación de la sanción especialmente redactada para el incumplimiento formal. Por ello carece de sentido que la norma establezca presupuestos negativos para la acreditación del derecho a la deducción o del porcentaje de afectación cuando es incapaz de ofrecer al sujeto pasivo un medio preferente de prueba, más allá de la referencia genérica a cualquiera admitido en Derecho.

## BIBLIOGRAFÍA

ABELLA POBLET, E. y Del Pozo López, J. *Manual del IVA*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1986.

ALBI IBAÑEZ, E., *La Armonización fiscal en los años noventa*. Director Alfredo Iglesias Suarez, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 1990, Albacete

BANACLOCHE PÉREZ, J., “Los Profesionales”, en *Jornadas sobre el IVA, ponencias y cuestiones*, Delegación de Hacienda Especial de Madrid y Cámara de Comercio e Industria de Madrid, Madrid, 1986.

BANACLOCHE PEREZ, J., *El IVA beligerante. Un estudio sobre la pretendida neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1987.

BANACLOCHE PÉREZ, J., “La prueba en los procedimientos tributarios”. *Revista Impuestos* nº 2, febrero 2013.

BARCIELA PÉREZ, J.A., “El derecho a deducción del IVA soportado por los bienes parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. El asunto Eon Aset Menidjmont. BIB 2012\340.”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21, 2012, pp.115-134.

BASTIDA PEYDRO, M Y CELAYA ACORDARREMENTERÍA, I., “Deducción del impuesto soportado”, en *Propuestas de futuro para el IVA en España*, Fundación Impuestos y Competitividad KPMG Abogados, Madrid, 2016.

CALVO VÉRGEZ, J., “El régimen de deducción aplicable en el IVA a los bienes de Inversión”. *Revista Carta Tributaria*, núm. 21-22, 2011, pp.3-18.

CALVO VÉRGEZ, J., “El IVA de los entes públicos tras la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, 2018, pp.19-43.

CALVO VÉRGEZ, J., “La discutida compatibilidad del art.95.Tres de la LIVA con la Jurisprudencia comunitaria: algunas consideraciones”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 21, diciembre 2019, pp.113-152.

CASTAGNARI, F., “Neutralità dell’IVA ed operazioni intracomunitarie. Il «neoformalismo» dei recenti sviluppi normativi comunitari in parziale deregulation al substantial approach della Corte di Giustizia dell’U.E”, *Rivista di Diritto Tributario*, Giappichelli Editore, Turín, 2020, pp.455-494.

COGLIANDRO, L., *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Capítulo Segundo, Detrazione. Adriano Di Pietro y Javier Lasarte, Directores. Universidad Pablo Olavide de Sevilla y Scuola Europea di Alti Studi Tributari, Universidad de Bolonia, 2012.

COLMENAR VALLÉS, S., “El derecho a la deducción en el IVA”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XXXIII , número 157/II, enero-febrero 1982, pp.291-370.

CONSEJO DE REDACCIÓN DE TRIBUNA FISCAL (CISS), “Adquisición de Vehículos por las entidades: deducibilidad del IVA soportado y gastos deducibles en el Impuestos sobre Sociedades”, *Revista Tribuna Fiscal*, nº 174, 2005, pp.10-13.

CHECA GONZÁLEZ, C., “Régimen de los bienes de inversión en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 50, 1986, pp.341-355.

CHECA GONZÁLEZ, C., “Análisis sistemático de las cuotas tributarias soportadas no deducibles”. En *el IVA en el sistema tributario español*, Volumen II, Colección Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1986, pp.959-973.

CHECA GONZÁLEZ, C., *Operaciones interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*. Aranzadi, Cizur Menor, 2005

CHECA GONZÁLEZ, C., *El derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro Derecho interno*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

COLAO MARÍN, P.A., *La prueba de la realidad de la operación que da lugar al gasto o a la deducción del IVA soportado*, Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

CUNILLERA BUSQUETS, M., “La prueba en los procedimientos tributarios”, *Revista Tributos Locales*, nº 108, Madrid, diciembre 2012-enero 2013, pp.125-133.

DEL ARCO TORRES, M.A. (Coordinador) y otros, *Diccionario Básico Jurídico*, Comares, Granada, 1989.

DELGADO GONZÁLEZ, A. F. Y PUNTAS PRADO, A. 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”, *Revista Quincena Fiscal*, Nº 20, 2019.

DELGADO SANCHO, C.D., “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, núm.139, 2011, pp.59-77.

DE MIGUEL ARIAS, S., “La relevancia de la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de la responsabilidad por infracciones tributarias ante la presentación de autoliquidaciones erróneas”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 106, 2014, pp.53-78.

DURÁN-SINDREUBUXADÉ, A. *IVA, subvenciones y regla de prorrata en nuestro Derecho interno: su adecuación al Derecho comunitario*. Ed. Aranzadi. Cizur Menor, 2001.

FABRA VALLS, M., “La deducción del IVA en los bienes de inversión de uso mixto. Comentario a la STJCE de 23 de abril de 2009. As. C-460/07, Sandra Puffer contra Unabhängiger Finanzsenat, Aubenstell Linz”, *WoltersKluwer, Noticias de la Unión Europea*, Julio 2011.

FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ MAESO, M.A. La prueba en el ámbito tributario. En *Todo Procedimiento Tributario 2008-2009*. Ediciones Fiscal CISS, Valencia, 2008. Págs. 147 a 166.

FERRÁNDIZ ATIENZA, L. La prueba y presunciones en materia tributaria. En Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma. Ed. WoltersKluwer y AEDAF. Madrid, 2016, págs. 197 a 219.

FORTUNY ZAFORTEZA, M., “Infracciones y sanciones tributarias”, en Memento Práctico Procedimientos Tributarios, Francis Lefebvre, Madrid, 2021.

GAMERO CASADO, E. Y FERNÁNDEZ RAMOS, S. *Manual básico de Derecho Administrativo*. Ed. Tecnos, 8ª edición, Madrid, 2011.

GARCÍA GÓMEZ, A.J., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J., *Manual de Hacienda Pública general y de España*, Tecnos, Madrid, 1985.

GOMÁ SALCEDO, J. E., *Instituciones de derecho civil común y foral. Tomo I, parte general y derecho reales*, Bosch, Barcelona 2004.

GÓMEZ COLOMER, J.L., “La prueba”, en Cuadernos de Derecho Judicial, Director Juan Moreno Aroca, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000.

GORDILLO, M., JIMÉNEZ, E., LÉRIDA T. Y NUÑEZ, I., *Las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio*, Arthur Andersen-Asesores Legales y Tributarios y Cía, S.R.C., Alcobendas, Primera Edición, 1991.

Hernanz Martín, A. La prueba en el ámbito tributario. Revista Tribuna Fiscal nº , págs. 65 a 75.

IRALA GALÁN, J.A. y IRLA GUZMÁN, E. *160 cuestiones esenciales sobre infracciones y sanciones tributarias. Normativa, comentarios, jurisprudencia y supuestos*. Editorial Tirant Lo Blanch. Valencia, 2019.

Les pièges de la TVA, L'Épervier en poche, Fiscal. Orde des experts-comptables. 2ème édition, 2018.

LONGAS LAFUENTE, A., “Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula standstill”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, nº 430, enero 2019, pp. 5-42.

LONGAS LAFUENTE, A. “Deducción de cuotas de IVA soportadas afectas conjuntamente a actividades económicas y no económicas (Comentario a la STJCE de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/06, Securenta)”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 311, 2009, pp.115-134.

LONGÀS MACIAN, S., “Análisis práctico de la deducción de vehículos en el IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 432, 2019, pp.1-26.

LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi, Cizur Menor, 2009.

LÓPEZ MOLINO, A.M., *Régimen Jurídico de la Prueba en la aplicación de los tributos*, Aranzadi, Elcano, 1998.

MACARRO OSUNA, J.M., “Las exclusiones del derecho de deducción en el IVA: Análisis y propuestas de armonización”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, nº 405, 2016, pp.55-94.

MALVÁREZ PASCUAL, L. A., “Las consecuencias tributarias de la afectación de un vehículo a la actividad económica”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5, 2018.

MARTÍN QUERALT, J., “Las exigencias probatorias y su alcance en el derecho tributario”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 178-179, 2005, pp.4-7.

MARTÍN QUERALT, J., “La deducción del IVA soportado en la adquisición de los bienes de inversión que no entran inmediatamente en funcionamiento”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 264, 2013, pp.4-7.

MARTÍNEZ MOYA, J. “El tiempo de trabajo: una visión jurisprudencial”. *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, nº 38, 2002, pp.67-93.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, *Revista española de Derecho Financiero*, 2010, pp.145-192.

MAS ORTIZ, A., “La provisionalidad de las deducciones de las cuotas soportadas en inmovilizado con anterioridad al inicio de la realización de la actividad económica”, *Revista Carta Tributaria*, núm. 7, 2015.

MATESANZ CUEVAS, F., “El derecho a la deducción del IVA soportado en la jurisprudencia comunitaria”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 113, 2016, pp.39-60.

MOLINOS RUBIO, L. M., “La Directiva 2008/9/CE. Devoluciones del IVA a empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 323, 2011, pp.97-106.

MONTÓN REDONDO, A., “Medios de reproducción de la imagen y el sonido”, en *La prueba*, Cuadernos de Derecho Judicial VII. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, pp.175-201.

MORENO GONZÁLEZ, S., “La facultad de los Estados miembros de mantener límites y exclusiones del derecho a deducir el IVA soportado y la reacción del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: el asunto Oasis East”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 330, 2012, pp.127-138.

ORTIZ CALLE, E., “STJUE 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH/Ministero delle Finanze, As. C-35/05: Octava Directiva sobre el IVA. Artículos 2 y 5. Sujetos pasivos no establecidos en el interior del país. Impuesto abonado indebidamente. Modalidades de devolución”, *Revista Crónica Tributaria*, núm.156, 2015.

OTERO NEIRA, M.C., RODRÍGUEZ COMESAÑA, L. Y RODRÍGUEZ DAPONTE, R., “La segmentación por atributos, un estudio en el sector de la automoción”, *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de Empresa*, Vol.2, nº 3, 1996, pp.107-117.

PABLO MATEOS, F., “La neutralidad fiscal en el IVA a la luz del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3, 2020.

PÉREZ HERRERO, L.M<sup>a</sup>., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, CEDECS, Barcelona, 1997.

PÉREZ NIETO, R. “La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios”. *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 252, 2011, pp.8-13.

PITA GRANDAL, A. M., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

PONT MESTRES, M., *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre La Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1992.

POZO RUZ, A., RIBEIRO, A., GARCIA-ALEGRE- M.C., GARCÍA, L., GUINEA, D., y SANDOVAL, F., “Sistema de posicionamiento global (GPS): Descripción, análisis de errores, aplicaciones y futuro”, Instituto de Automática Industrial Consejo Superior de Investigaciones Científicas.

<https://www.peoplesmatters.com/Archivos/Descargas/GPS.pdf>

QMemento IVA, Ed. Francis Lefebvre, 2021.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. “Modificaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido vigentes a partir del 1 de enero de 1995”. *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3, 1995.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del Impuesto*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

RAMÍREZ MÁRQUEZ, J. *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones inmobiliarias*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2002.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “Nuevas aportaciones del TJCE a la doctrina del abuso de derecho en el ámbito del IVA: la Sentencia Weald Leasing”, *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*, 2/2011, pp. 29 a 33.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. “La nueva regulación de las devoluciones en el IVA a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto”. *Revista Impuestos* núm. 12, 2020.

RODRÍGUEZ RELEA, F.J., *Impuesto sobre Sociedades, Fiscalidad Práctica*, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor, 2018.

RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., Limitaciones y exclusiones absolutas del derecho a la deducción en el IVA, en *Estudios de Derecho español y europeo*, Consuelo Arranz de Andrés y Margarita Serna Vallejo (coordinadoras), Ediciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 2009.

Ruiz de Velasco Punín, Carlota. La tributación en el IVA de la transmisión de bienes parcialmente afectos al patrimonio empresarial: determinación de la base imponible. *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3, 2009.

RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., *La tributación del autoconsumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Marcial Pons, Madrid, 2012.

RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., “Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto en fines empresariales y privados”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17, 2013.

SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., “El IVA y el automóvil, la limitación en el derecho a la deducción en relación con automóviles, alcance, naturaleza y consecuencias”, *Revista Carta Tributaria, Monografías*, 1ª quincena de enero 2003.

SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., *IVA para expertos 2012*, Francis Lefebvre, Madrid, 2011.

SÁNCHEZ GALLARDO, F. J., “Propuestas de reforma”, en *Propuestas de futuro para el IVA en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, KPMG Abogados, Madrid, 2016.

SEOANE SPIEGELBERG, J. L., *La prueba en la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, Disposiciones Generales y Presunciones*, Aranzadi, Zizur Menor, 2002.

SERNA BLANCO, L. “Tratamiento de los bienes de inversión en el IVA”. *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 171, 2005, pp.69-73.

SOLANA VILLAMOR, F., “El IVA y el automóvil, la limitación en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en relación con automóviles, alcance, naturaleza y consecuencias”, en *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y comercio exterior*, Parte IV, Deducciones y devoluciones. Capítulo I, CISS, Valencia, 2006.

TOVILLAS MORÁN, J.M., “La exigencia de factura para la deducción de cuota de IVA soportado: tendencias jurisprudenciales”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2009.

TOVILLAS MORÁN, J.M., “Deducción de las cuotas de IVA soportado por la adquisición de vehículos de turismo”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 90, 2010.

Vidal Platas, Sancho. Deducciones y devoluciones. En el IVA en el sistema tributario español, Volumen II, Colección Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1986, pp.913-955.

YUSTE JORDÁN, A., “La deducción del IVA en los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales (a propósito de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de 5 de junio de 2008”, *Revista Jurídica de Navarra*, enero-junio 2008, pp.183-192,

ZURDO RUIZ-AYUCAR, J., *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1624/1992)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1993.

ZURDO RUIZ-AYUCAR, J. y JIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E, “Un esquema de orientación normativa”, *Revista Impuestos*, Tomo I, Madrid 1996, pp.234-261.



## **SENTENCIAS Y AUTOS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS/UNIÓN EUROPEA**

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 8 de marzo de 1988, asunto C-102/86, ECLI:EU:C:1988:120

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 4 diciembre 1990, asunto C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 20 de junio de 1991, asunto C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 22 de junio de 1993, asunto C-333/91, ECLI:EU:C:1993:261

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 6 de febrero de 1997, asunto C-80/95, ECLI:EU:C:1997:56

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 26 de septiembre de 1996, asunto C-230/94, ECLI:EU:C:1996:352

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta), de 26 de septiembre de 1996, asunto C302/93, ECLI:EU:C:1996:348

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, ECLI:EU:C:1997:280

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 18 de junio de 1998, asunto C-43/96, ECLI:EU:C:1998:304

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 5 de octubre de 1999, asunto C-305/97, ECLI:EU:C:1999:481

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 21 de marzo de 2000, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, ECLI:EU:C:2000:145

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta), de 13 de julio de 2000, asunto C-136/99, ECLI:EU:C:2000:408

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, ECLI:EU:C:2000:470

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 14 de junio de 2001, asunto C-40/00, ECLI:EU:C:2001:338

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 27 de septiembre de 2001, asunto C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 8 de enero de 2002, asunto C-409/99, ECLI:EU:C:2002:2

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 21 de marzo de 2002, asunto C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 3 de marzo de 2005, asunto C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128

Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 14 de julio de 2005, asunto C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 8 de diciembre de 2005, asunto C-280/04, ECLI:EU:C:2005:753

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, ECLI:EU:C:2006:214

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 14 de septiembre de 2006, asunto C-228/05, ECLI:EU:C:2006:578

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta), de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 8 de mayo de 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-96-07, ECLI:EU:C:2008:267

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 22 de diciembre de 2008, asunto C-414/07, ECLI:EU:C:2008:766

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 29 de julio de 2010, asunto C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 29 de julio de 2010, asunto C-188/09, ECLI:EU:C:2010:454

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda), de 18 de noviembre de 2010, asunto C-84/09, ECLI:EU:C:2010:693

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 16 de febrero de 2012, asunto C-594/10, ECLI:EU:C:2012:92

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 1 de marzo de 2012, asunto C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 3 de mayo de 2012, asunto C-520/10, ECLI:EU:C:2012:264

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Octava) de 20 de junio de 2013, asunto C-259/12, ECLI:EU:C:2013:414

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta), de 18 de julio de 2013, asuntos acumulados C-210/11 y C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 10 de octubre de 2013, asunto C-622/11, ECLI:EU:C:2013:649.

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta), de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, ECLI:EU:C:2014:185

Auto del Tribunal de Justicia (Sala Novena), de 5 de junio de 2014, asunto C-500/13, ECLI:EU:C:2014:1750

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Séptima), de 9 de julio de 2015, asunto C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 3 de septiembre de 2015, asunto C-463/14, ECLI:EU:C:2015:542

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 10 de septiembre de 2015, asunto C-266/14, ECLI:EU:C:2015:578

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Séptima) de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, ECLI:EU:C:2016:614

Sentencia del Tribunal de Justicias (Sala Cuarta) de 15 de septiembre de 2016. Asunto C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690

Auto del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 12 de enero de 2017, asunto C-28/16, ECLI:EU:C:2017:7

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 18 de enero de 2017, asunto C-471/15, ECLI:EU:C:2017:20

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Novena) de 14 de junio de 2017, asunto C-26/16, ECLI:EU:C:2017:453

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 15 de noviembre de 2017, asuntos acumulados C-374/16 y C-375/16, ECLI:EU:C:2017:867

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Décima) de 7 de marzo de 2018, asunto C-159/17, ECLI:EU:C:2018:161

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda), de 25 de julio de 2018, asunto C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta), de 21 de noviembre de 2018, asunto C-648/16, ECLI:EU:C:2018:932

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Octava) de 2 de mayo de 2019, asunto C-225/18, ECLI:EU:C:2019:349

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 8 de mayo de 2019, asunto C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Octava) de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, ECLI:EU:C:2021:32

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 1 de julio de 2021, asunto C-521/19, ECLI:EU:C:2021:527

## **SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO**

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 24 de junio de 1992, ECLI: ES:TS:1992:5068

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 6 de junio de 2000, ECLI: ES:TS:2000:4645

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 28 septiembre de 2000, ECLI: ES:TS:2000:6495

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 17 de febrero de 2001, ECLI:ES:TS:2001:1097

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 11 de junio de 2004, ECLI: ES:TS:2004:4038

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 25 de marzo de 2009, ECLI:ES:TS:2009:2229

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26 de noviembre de 2009, ECLI:ES:TS:2009:7807

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 14 de abril de 2010, ECLI: ES:TS:2010:1923

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 10 de marzo de 2014, ECLI:ES:TS:2014/938

STS, Sala de lo Social, de 1 de diciembre de 2015, ECLI: ES:TS:2015:5769

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de abril de 2016, ECLI: ES:TS:2016:1617

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 14 de diciembre de 2016, ECLI: ES:TS:2016:5305

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22 de diciembre de 2016, ECLI: ES:TS:2016:5554

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 5 de febrero de 2018, ECLI: ES:TS:2018:705

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 17 de abril de 2018, ECLI: ES:TS:2018:1550

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 21 de mayo de 2018, ECLI: ES:TS:2018:1822

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 6 de junio de 2018, ECLI: ES:TS:2018:2184

STS, Sala de los Contencioso Administrativo, de 19 de julio de 2018, ECLI: ES:TS:2018:2986.

STS, Sala de lo Social, de 4 de diciembre de 2018, ECLI: ES:TS:2018:4468.

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 13 de junio de 2019, ECLI: ES:TS:2019:2096

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26 de febrero de 2020, ECLI: ES:TS:2020:662

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 10 de septiembre de 2020, Sala de lo Contencioso Administrativo, ECLI:ES:TS:2020:2892

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 10 de septiembre de 2020, Sala de lo Contencioso Administrativo, ECLI:ES:TS:2020:2877

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 10 de septiembre de 2020, Sala de lo Contencioso Administrativo, ECLI:ES:TS:2020:2892

STS Sala de lo Contencioso Administrativo, de 25 de septiembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3057

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 15 de octubre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3285

STS Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22 de marzo de 2021, ECLI: ES:TS:2021:1141

STS Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22 de abril de 2021, ECLI:ES:TS:2021:1563

**SENTENCIAS DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE  
LA AUDIENCIA NACIONAL**

SAN, de 16 de abril de 2000, ECLI: ES:AN:2000:1803

SAN, de 1 de abril de 2004, ECLI: ES:AN:2004:2389

SAN, de 25 de abril de 2008, ECLI: ES:AN:2008:1433

SAN, de 14 de diciembre de 2011, ECLI: ES:AN:2011:5534

SAN, de 18 de diciembre de 2013, ECLI: ES:AN:2013:5785

SAN, de 24 de septiembre de 2016, ECLI:ES:AN:2019:1840

SAN, de 29 de abril de 2019, ECLI: ES:AN:2019:1840

SAN, de 22 de julio de 2020, ECLI: ES:AN:2020:1870

SAN, de 29 de diciembre de 2021, ECLI:ES:AN:2021:5773



## **SENTENCIAS DE LAS SALAS DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

STSJ Andalucía, de 5 de abril de 2013 ECLI: ES:TSJAND:2013:7125  
STSJ Andalucía, de 9 de noviembre de 2015, ECLI: ES:TSJAND:2015:15179  
STSJ Andalucía, de 7 de julio de 2016, ECLI: ES:TSJAND:2016:7031  
STSJ Andalucía, de 11 de octubre de 2016, ECLI: ES:TSJAND:2016:9200  
STSJ Andalucía, de 7 de noviembre de 2016, ECLI: ES:TSJAND:2016:9787  
STSJ Andalucía, de 11 de diciembre de 2017, ECLI: ES:TSJAND:2017:15727  
STSJ Andalucía, de 19 de diciembre de 2016, ECLI: ES:TSJAND:2016:11371  
STSJ Andalucía, de 26 de abril de 2018, ECLI: ES:TSJAND:2018:7979  
STSJ Andalucía, de 6 de junio de 2018, ECLI: ES:TSJAND:2018:9653,  
STSJ Andalucía, de 11 de junio de 2018, ECLI: ES:TSJAND:2018:9677  
STSJ Andalucía, de 7 de noviembre de 2018, ECLI: ES:TSJAND:2018:14853  
STSJ Andalucía, de 26 de noviembre de 2018, ECLI: ES:TSJAND:2018:14917  
STSJ Andalucía, de 10 de diciembre de 2018, ECLI: ES:TSJAND:2018:17681  
STSJ Andalucía, de 13 de mayo de 2019, ECLI: ES:TSJAND:2019:12337  
STSJ Aragón, de 7 de abril de 2008, ECLI: ES:TSJAR:2008:412  
STSJ Aragón, de 20 de diciembre de 2010, ECLI:ES:TSJAR:2010:2333  
STSJ Aragón, de 26 de febrero de 2014, ECLI: ES:TSJAR:2014:447  
STSJ Aragón, de 17 de marzo de 2014, ECLI: ES:TSJAR:2014:572  
STSJ Aragón, de 28 de junio de 2017, ECLI: ES:TSJAR:2017:955  
STSJ Aragón, de 22 de octubre de 2018, ECLI: ES:TSJAR:2018:1136  
STSJ Asturias, de 21 de octubre de 2004, ECLI: ES:TSJAS:2004:4873  
STSJ Asturias, de 9 de noviembre de 2021, ECLI:ES:TSJAS:2021:3306  
STSJ Baleares, de 27 de octubre de 2009, ECLI: ES:TSJ BAL:2009:1151  
STSJ Baleares, de 23 de enero de 2013, ECLI: ES:TSJBAL:2013:62.  
STSJ Cantabria, de 14 de septiembre de 2012, ECLI: ES:TSJCANT:2012:324  
STSJ Cantabria, de 26 de abril de 2016, ECLI: ES:TSJCANT:2016:512  
STSJ Castilla La Mancha, de 7 de septiembre de 2005, ECLI: ES:TSJCLM:2005:196  
STSJ Castilla La Mancha, de 28 de octubre de 2019, ECLI: ES:TSJCLM:2019:2557  
STSJ Castilla La Mancha, de 22 de noviembre de 2019, ECLI: ES:TSJCLM:2019:3089  
STSJ Castilla y León, de 24 de enero de 2001, ECLI:ES:TSJCL:2001:469  
STSJ Castilla y León, de 25 de febrero de 2005, ECLI: ES:TSJCL:2005:984

STSJ Castilla y León, de 15 de diciembre de 2015, ECLI: ES:TSJCL:2015:5972  
STSJ Castilla y León, de 27 de septiembre de 2018, ECLI: ES:TSJCL:2018:3447  
STSJ Castilla León, de 7 de noviembre de 2019, ECLI: ES:TSJCL:2019:4628  
STSJ Castilla y León, de 13 de julio de 2020, ECLI: ES:TSJCL:2020:2550  
STSJ Castilla y León, de 18 de diciembre de 2020, ECLI: ES:TSJCL:2020:2550  
STSJ Cataluña, de 27 de junio de 2014, ECLI: ES:TSJCAT:2014:8315  
STSJ Cataluña, de 21 de abril de 2016, ECLI: ES:TSJCAT:2016:8166  
STSJ Cataluña, de 14 de julio de 2016, ECLI: ES:TSJCAT:2016:6349  
STSJ Cataluña, de 2 de marzo de 2017, ECLI: ES:TSJCAT:2017:4428  
STSJ Cataluña, de 24 de octubre de 2017, ECLI: ES:TSJCAT:2017:11564  
STSJ Cataluña, de 1 de febrero de 2018, ECLI:ES:TSJCAT:2018:2374  
STSJ Cataluña, de 1 de febrero de 2018, ECLI:ES:TSJCAT:2018:2377  
STSJ Cataluña, de 15 de febrero de 2018, ECLI: ES:TSJCAT:2018:2507  
STSJ Cataluña, de 20 de febrero de 2018, ECLI:ES:TSJCAT:2018:2680  
STSJ Cataluña, de 28 de septiembre de 2018, ECLI: ES:TSJCAT:2018:8847  
STSJ Cataluña, de 27 de septiembre de 2019, ECLI: ES:TSJCAT:2019:9947  
STSJ Cataluña, de 29 de enero de 2020, ECLI: ES:TSJCAT:2020:579  
STSJ Cataluña, de 28 de febrero de 2020, ECLI: ES:TSJCAT:2020:1223  
STSJ Extremadura, de 25 de septiembre de 2014, ECLI: ES:TSJEXT:2014:1496  
STSJ Galicia, de 17 de junio de 2002, ECLI: ES:TSJGAL:2002:4327  
STSJ Galicia, de 29 de octubre de 2008, ECLI: ES:TSJGAL:2008:6905  
STSJ Galicia, de 19 de noviembre de 2008, ECLI: ES:TSJGAL:2008:6662  
STSJ Galicia, de 3 de diciembre de 2008, ECLI: ES:TSJGAL:2008:6342  
STSJ Galicia, de 24 de febrero de 2010, ECLI: ES:TSJGAL:2010:1246  
STSJ Galicia, de 26 de mayo de 2011, ECLI: ES:TSJGAL:2011:3501  
STSJ Galicia, de 26 de diciembre de 2011, ECLI: ES:TSJGAL:2011:10320  
STSJ Galicia, de 20 de marzo de 2013, ECLI: ES:TSJGAL:2013:2250  
STSJ Galicia, de 12 de junio de 2013, ECLI: ES:TSJGAL:2013:5047  
STSJ Galicia, de 20 de noviembre de 2013, ECLI: ES:TSJGAL:2013:9968  
STSJ Galicia, de 1 de abril de 2015, ECLI: ES:TSJGAL:2015:2438  
STSJ Galicia, de 6 de abril de 2016, ECLI: ES:TSJGAL:2016:2060  
STSJ Galicia, de 1 de marzo de 2017, ECLI: ES:TSJGAL:2017:1786  
STSJ Galicia, de 11 de octubre de 2017, ECLI: ES:TSJGAL:2017:6241  
STSJ Galicia, de 11 de abril de 2018, ECLI: ES:TSJGAL:2018:1922

STSJ Galicia, de 27 de enero de 2020, ECLI: ES:TSJGAL:2020:55  
STSJ Galicia, de 7 de septiembre de 2020, ECLI:ES:TSJCV:2020:4711  
STSJ Galicia, de 16 de septiembre de 2020, ECLI:ES:TSJGAL:2020:5179  
STSJ Galicia, de 23 de septiembre de 2020, ECLI:ES:TSJGAL:2020:5253  
STSJ Galicia, de 15 de octubre de 2020. ECLI: ES:TSJGAL:2020:6088  
STSJ Galicia, de 22 de octubre de 2020. ECLI: ES:TSJGAL:2020:6077  
STSJ Galicia, de 22 de octubre de 2020, ECLI:ES:TSJGAL:2020:6087  
STSJ Galicia, de 2 de febrero de 2022, ECLI:ES:TSJGAL:2022:930  
STSJ Galicia, de 2 de febrero de 2022, ECLI:ES:TSJGAL:2022:931  
STSJ Galicia, de 2 de febrero de 2022, ECLI:ES:TSJGAL:2022:789  
STSJ Galicia, de 6 de julio de 2022, ECLI:ES:TSJGAL:2022:4793  
STSJ Madrid, de 4 de julio de 2016, ECLI: ES:TSJM:2016:6245  
STSJ Madrid, de 22 de julio de 2016, ECLI: ES:TSJM:2016:8529  
STSJ Madrid, de 26 de julio de 2016, ECLI: ES:TSJM:2016:8550  
STSJ Madrid, de 27 de octubre de 2016, ECLI:ES:TSJM:2016:10859  
STSJ Madrid, de 15 de marzo de 2017, ECLI:ES:TSJM:2017:2921  
STSJ Madrid, de 13 de mayo de 2017, ECLI:ES:TSJM:2017:10446  
STSJ Madrid, de 14 de junio de 2017, ECLI:ES:TSJM:2017:9070  
STSJ Madrid, de 28 de junio de 2017, ECLI:ES:TSJM:2017:6668  
STSJ Madrid, de 12 de julio de 2017, ECLI:ES:TSJM:2017:7948  
STSJ Madrid, de 12 de julio de 2017, ECLI:ES:TSJM:2017:7945  
STSJ Madrid, de 13 de julio de 2017, ECLI:ES:TSJM:2017:7958  
STSJ Madrid, de 26 de julio de 2017, ECLI:ES:TSJM:2017:8540  
STSJ Madrid, de 16 de noviembre de 2017, ECLI:ES:TSJM:2017:12302  
STSJ Madrid, de 20 de noviembre de 2017, ECLI:ES:TSJM:2017:12374  
STSJ Madrid, de 20 de diciembre de 2018, ECLI:ES:TSJM:2018:13063  
STSJ Madrid, de 21 de diciembre de 2018, ECLI:ES:TSJM:2018:12974  
STSJ Madrid, de 21 de diciembre de 2018, ECLI:ES:TSJM:2018:13028  
STSJ Madrid, de 24 de enero de 2019, ECLI: ES:TSJM:2019:194  
STSJ Madrid, de 17 de junio de 2020, ECLI: ES:TSJM:2020:5559  
STSJ Madrid, de 17 de junio de 2020, ECLI: ES:TSJM:2020:6673  
STSJ Madrid, de 17 de septiembre de 2020, ECLI:ES:TSJM:2020:11512  
STSJ Madrid, de 11 de noviembre de 2020, ECLI:ES:TSJM:2021:12223  
STSJ Murcia, de 28 de febrero de 2018, ECLI: ES:TSJMU:2018:357

STSJ Murcia, de 5 de julio de 2018, ECLI: ES:TSJMU:2018:1579  
STSJ Murcia, de 14 de octubre de 2019, ECLI: ES:TSJMU:2019:2055  
STSJ Murcia, de 16 de marzo de 2020, ECLI: ES:TSJMU:2020:650  
STSJ Murcia, de 16 de marzo de 2020, ECLI: ES:TSJMU:2020:653  
STSJ Murcia, de 4 de mayo de 2021, ECLI ES:TSJMU:2021:845  
STSJ Murcia, de 19 de mayo de 2021, ECLI ES:TSJMU:2021:932  
STSJ País Vasco, de 9 de septiembre de 2015, ECLI:ES:TSJPV:2015:2874  
STSJ La Rioja, de 24 de marzo de 2003, ECLI:ES:TSJLR:2003:196  
STSJ Comunidad Valenciana de 19 de noviembre de 2004. ECLI:ES:TSJCV:2004:6364  
STSJ Comunidad Valenciana de 14 de abril de 2010, ECLI:ES:TSJCV:2010:2660.  
STSJ Comunidad Valenciana de 28 de octubre de 2010, ECLI:ES:TSJCV:2010:7254.  
STSJ Comunidad Valenciana de 15 de marzo de 2011, ECLI:ES:TSJCV:2011:1498.  
STSJ Comunidad Valenciana de 17 de abril de 2013, ECLI:ES:TSJCV:2013:1519.  
STSJ Comunidad Valenciana de 24 de abril de 2013, ECLI:ES:TSJCV:2013:2259.  
STSJ Comunidad Valenciana de 14 de noviembre de 2014, ECLI:ES:TSJCV:2014:8361.  
STSJ Comunidad Valenciana de 29 de junio de 2017, ECLI:ES:TSJCV:2017:4578.  
STSJ Comunidad Valenciana de 30 de junio de 2017, ECLI:ES:TSJCV:2017:5235  
STSJ Comunidad Valenciana de 19 de julio de 2017, ECLI:ES:TSJCV:2017:5279.  
STSJ Comunidad Valenciana de 19 de julio de 2017, ECLI:ES:TSJCV:2017:5662  
STSJ Comunidad Valenciana de 20 de noviembre de 2017, ECLI:ES:TSJCV:2017:8641  
STSJ Comunidad Valenciana, de 3 de octubre de 2018, ECLI:ES:TSJCV:2018:4767  
STSJ Comunidad Valenciana, de 13 de noviembre de 2018, ECLI:ES:TSJCV:2018:5999.  
STSJ Comunidad Valenciana, de 16 de enero de 2019, ECLI:ES:TSJCV:2019:308  
STSJ Comunidad Valenciana, de 23 de enero de 2019, ECLI:ES:TSJCV:2019:677  
STSJ Comunidad Valenciana, de 28 de enero de 2019, ECLI:ES:TSJCV:2019:334  
STSJ Comunidad Valenciana, de 12 de marzo de 2019, ECLI:ES:TSJCV:2019:18  
STSJ Comunidad Valenciana, de 13 de marzo de 2019, ECLI:ES:TSJCV:2019:1688  
STSJ Comunidad Valenciana, de 17 de mayo de 2019, ECLI:ES:TSJCV:2019:2175  
STSJ Comunidad Valenciana, de 23 de enero de 2020, ECLI:ES:TSJCV:2020:145  
STSJ Comunidad Valenciana, de 29 de enero de 2020. ECLI:ES:TSJCV:2020:435  
STSJ Comunidad Valenciana, de 8 de mayo de 2020, ECLI:ESTSJCV:2020:2902  
STSJ Comunidad Valenciana, de 12 de junio de 2020, ECLI:ES:TSJCV:2020:3090  
STSJ Comunidad Valenciana, de 1 de junio de 2020, ECLI:ES:TSJCV:2020:6007  
STSJ Comunidad Valenciana, de 6 de julio de 2020, ECLI:ES:TSJCV:2020:3302

STSJ Comunidad Valenciana, de 22 de julio de 2020, ECLI:ES:TSJCV:2020:4376

STSJ Comunidad Valenciana, de 26 de noviembre de 2020, ECLI:ES:TSJCV:2020:8321



## **RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO ADMINISTRATIVOS**

Resolución TEAC 00/07303/2003, de 28 de septiembre de 2005

Resolución TEAC 00/3580/2005, de 13 de septiembre de 2006

Resolución TEAC 00/00891/2007, de 3 de noviembre de 2009

Resolución TEAC 00/3192/2007, de 23 de julio de 2008

Resolución TEAC 00/791/2007, de 12 de mayo de 2009

Resolución TEAC 00/06532/2008/00/00, de 23 de febrero de 2010

Resolución TEAC 00/08082/2008, de 8 de junio de 2010

Resolución TEAC00/07568/2008/00/00, de 19 de octubre de 2010

Resolución TEAC 00/00028/2009, de 10 de mayo de 2011

Resolución TEAC 00/03367/2009, de 5 de julio de 2011

Resolución TEAR de Cataluña 00/00241/2008, de 19 de enero de 2012

Resolución TEAC 00/05662/2011, de 17 de junio de 2014

Resolución TEAC 00/04642/2010, de 20 de septiembre de 2012

Resolución TEAC 00/07552/2012, de 22 de enero de 2015

Resolución TEAC 00/01242/2013, de 27 de abril de 2015

Resolución TEAC 00/03393/2013, de 22 de septiembre de 2015

Resolución TEAC 00/05634/2013, de 20 de octubre de 2016

Resolución TEAC 00/02789/2014, de 22 de noviembre de 2017

Resolución TEAC 00/04623/2014, de 22 de noviembre de 2017

Resolución TEAR de Valencia 46/18790/2015, de 26 de septiembre de 2018

Resolución TEAR de Galicia 54/01801/2016, de 28 de septiembre de 2018

Resolución TEAR de Galicia 15/04598/2016, de 28 de septiembre de 2018

Resolución TEAR de Asturias 52/00569/2015, de 28 de septiembre de 2018

Resolución TEAR de Castilla y León 24/00364/2017, de 30 de octubre de 2018

Resolución TEAC 00/0076/2016, de 28 de marzo de 2019

Resolución TEAR de Murcia 30/04567/2017, de 27 de septiembre de 2019

Resolución TEAR de Murcia 30/00324/2018, de 30 de septiembre de 2019

Resolución TEAR de Murcia 30/04588/2016/00/00, de 20 de diciembre de 2019

Resolución TEAC 00/00283/2018, de 15 de diciembre de 2020

Resolución TEAC 00/00449/2019, de 21 de junio de 2021

Resolución TEAR de Baleares 07/00611/2020/00/00, de 24 de noviembre de 2021



## **RESOLUCIONES Y CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

Resolución de 24 de marzo de 1986, BOE núm.82, de 5 de abril de 1986  
Consulta no vinculante de 29 de abril de 1986, expte. 1.461/86  
Resolución de 4 de julio de 1986, BOE núm.172, de 19 de julio de 1986  
Resolución de 9 de octubre de 1986, BOE núm.256, de 25 de octubre de 1986  
Resolución de 30 de octubre de 1986, BOE núm.270, de 11 de noviembre de 1986  
Resolución de 7 de noviembre de 1986, BOE núm.284, de 27 de noviembre de 1986  
Consulta no vinculante de 15 de junio de 1987, expte. 446/87  
Consulta no vinculante de 12 de mayo de 1987, expte. 313/87  
Consulta no vinculante de 5 de mayo de 1987, expte. 902/87  
Consulta no vinculante de 15/06/1987, expte. 446/87  
Consulta no vinculante de 24 de junio de 1987, expte. 510/87  
Consulta no vinculante de 14 de septiembre de 1987, expte. 591/87  
Consulta no vinculante 1113-97, de 2 de junio de 1997  
Consulta no vinculante 2166-97, de 21 de octubre de 1997  
Consulta no vinculante 0765-98, de 6 de mayo de 1998  
Consulta no vinculante 0862-98, de 22 de mayo de 1998  
Consulta no vinculante 0148-99, de 8 de febrero de 1999  
Consulta Vinculante V0193-99, de 18 de febrero de 1999  
Consulta Vinculante 02/03/1999, de 22 de febrero de 1999  
Consulta no Vinculante 2369-99, de 17 de diciembre de 1999  
Consulta no Vinculante 1173-00, de 23 de mayo de 2000  
Consulta no Vinculante 2270-00, de 11 de diciembre de 2000  
Consulta no Vinculante 0160-01, de 30 de enero de 2001  
Consulta no Vinculante 1074-01, de 31 de mayo de 2001  
Consulta no Vinculante 0400-03, de 13 de marzo de 2003  
Consulta Vinculante V0549-03, de 21 de abril de 2003  
Consulta no Vinculante 0590-03, de 29 de abril de 2003  
Consulta no Vinculante 2417/03, de 23 de diciembre de 2003  
Consulta Vinculante V0210-04, de 6 de febrero de 2004  
Consulta 0057-05, de 18 de febrero de 2005  
Consulta no Vinculante 0143-05, de 4 de abril de 2005

Consulta Vinculante V0921-05, de 20 de mayo de 2005  
Consulta Vinculante V2444-05, de 29 de noviembre de 2005  
Consulta Vinculante V0381-06, de 6 de marzo de 2006  
Consulta Vinculante V0862-06, de 8 de mayo de 2006  
Consulta Vinculante V1275-06, de 30 de junio de 2006  
Consulta Vinculante V1565-06, de 21 de julio de 2006  
Consulta Vinculante V1607-06, de 27 de julio de 2006  
Consulta Vinculante V1753-06, de 4 de septiembre de 2006  
Consulta Vinculante V2064-06, de 19 de octubre de 2006  
Consulta Vinculante V0236-07, de 8 de febrero de 2007  
Consulta vinculante V1243-07, de 15 de junio de 2007  
Consulta vinculante V1557-07, de 13 de julio de 2007  
Consulta Vinculante V2156-07, de 11 de octubre de 2007  
Consulta Vinculante V0145-08, de 28 de enero de 2008  
Consulta Vinculante V1841-08, de 14 de octubre de 2008  
Consulta Vinculante V2301-08, de 4 de diciembre de 2008  
Consulta Vinculante V0508-09, de 17 de marzo de 2009  
Consulta Vinculante V2438-09, de 30 de octubre de 2009  
Consulta Vinculante V0385-10, de 2 de marzo de 2010  
Consulta Vinculante V0505-10, de 15 de marzo de 2010  
Consulta Vinculante V0711-10, de 13 de abril de 2010  
Consulta Vinculante V0980-10, de 11 de mayo de 2010  
Consulta Vinculante V2353-10, de 28 de octubre de 2010  
Consulta Vinculante V0231-11, de 3 de febrero de 2011  
Consulta Vinculante V1201-11, de 12 de mayo de 2011  
Consulta Vinculante V1570-11, de 16 de junio de 2011  
Consulta Vinculante V2017-11, de 8 de septiembre de 2011  
Consulta Vinculante V0790-12, de 16 de abril de 2012  
Consulta Vinculante V0891-12, de 25 de abril de 2012  
Consulta Vinculante V0996-12, de 9 de mayo de 2012  
Consulta Vinculante V1067-12, de 17 de mayo de 2012  
Consulta Vinculante V1165-12, de 29 de mayo de 2012  
Consulta vinculante V2475-12, de 18 de diciembre de 2012  
Consulta Vinculante V2549-12, de 26 de diciembre de 2012

Consulta Vinculante V0674-13, de 4 de marzo de 2013  
Consulta Vinculante V1709-13, de 24 de mayo de 2013  
Consulta Vinculante V2258-13, de 09 de julio de 2013  
Consulta Vinculante V0876-14, de 31 de marzo de 2014  
Consulta Vinculante V0955-14, de 3 de abril de 2014  
Consulta Vinculante V1497-14, de 9 de junio de 2014  
Consulta Vinculante V0681-15, de 27 de febrero de 2015  
Consulta Vinculante V0749-15, de 9 de marzo de 2015  
Consulta Vinculante V0849-15, de 17 de marzo de 2015  
Consulta Vinculante V1229-15, de 23 de abril de 2015  
Consulta Vinculante V1464-15, de 11 de mayo de 2015  
Consulta Vinculante V2181-15, de 15 de julio de 2015  
Consulta Vinculante V2631-15, de 8 de septiembre de 2015  
Consulta Vinculante V0623-16, de 16 de febrero de 2016  
Consulta Vinculante V1014-16, de 14 de marzo de 2016  
Consulta Vinculante V1340-16, de 31 de marzo de 2016  
Consulta Vinculante V1741-16, de 20 de abril de 2016  
Consulta Vinculante V1760-16, de 24 de abril de 2016  
Consulta Vinculante V3636-16, de 1 de septiembre de 2016  
Consulta Vinculante V3787-16, de 8 de septiembre de 2016  
Consulta Vinculante V4033-16, de 22 de septiembre de 2016  
Consulta Vinculante V4319-16, de 6 de octubre de 2016  
Consulta Vinculante V4577-16, de 26 de octubre de 2016  
Consulta Vinculante V4737-16, de 10 de noviembre de 2016  
Consulta Vinculante V0442-17, de 20 de febrero de 2017  
Consulta Vinculante V0566-17, de 2 de marzo de 2017  
Consulta Vinculante V0767-17, de 27 de marzo de 2017  
Consulta Vinculante V1330-17, de 30 de mayo de 2017  
Consulta Vinculante V2025-17, de 26 de julio de 2017  
Consulta Vinculante V0080-18, de 18 de enero de 2018  
Consulta Vinculante V0131-18, de 25 de enero de 2018  
Consulta Vinculante V0209-18, de 30 de enero de 2018  
Consulta Vinculante V0232-18, de 1 de febrero de 2018  
Consulta Vinculante V0914-18, de 9 de abril de 2018

Consulta 0020-18, de 16 de abril de 2018  
Consulta vinculante V1295-18, de 17 de mayo de 2018  
Consulta Vinculante V1540-18, de 6 de junio de 2018  
Consulta Vinculante V1852-18, de 25 de junio de 2018  
Consulta Vinculante V2520-18, de 18 de septiembre de 2018  
Consulta Vinculante V2985-18, de 19 de noviembre de 2018  
Consulta Vinculante V3216-18, de 18 de diciembre de 2018  
Consulta Vinculante V3251-18, de 20 de diciembre de 2018  
Consulta Vinculante V0310-19, de 14 de febrero de 2019  
Consulta Vinculante V0605-19, de 21 de marzo de 2019  
Consulta Vinculante V0799-19, de 15 de abril de 2019  
Consulta no Vinculante 0018-19, de 7 de mayo de 2019  
Consulta Vinculante V2243-19, de 20 de agosto de 2019  
Consulta Vinculante V3218-19, de 22 de noviembre de 2019  
Consulta Vinculante V0235-20, de 4 de febrero de 2020  
Consulta Vinculante V0328-20, de 12 de febrero de 2020  
Consulta Vinculante V0400-20, de 20 de febrero de 2020  
Consulta Vinculante V0453-20, de 26 de febrero de 2020  
Consulta Vinculante V0817-20, de 13 de abril de 2020  
Consulta Vinculante V1059-20, de 24 de abril de 2020  
Consulta Vinculante V1434-20, de 14 de mayo de 2020  
Consulta Vinculante V1690-20, de 29 de mayo de 2020  
Consulta Vinculante V1997-20, de 18 de junio de 2020  
Consulta Vinculante V3076-20, de 14 de octubre de 2020  
Consulta Vinculante V3087-20, de 15 de octubre de 2020  
Consulta Vinculante V3089-20, de 15 de octubre de 2020  
Consulta Vinculante V3134-20, de 21 de octubre de 2020  
Consulta Vinculante V0282-21, de 18 de febrero de 2021  
Consulta Vinculante V1302-21, de 10 de mayo de 2021  
Consulta Vinculante V1492-21, de 21 de mayo de 2021  
Consulta Vinculante V1600-21, de 27 de mayo de 2021  
Consulta Vinculante V1806-21, de 9 de junio de 2021  
Consulta 0012-21, de 14 de junio de 2021  
Consulta Vinculante V2417-21, de 16 de septiembre de 2021

Consulta Vinculante V2445-21, de 23 de septiembre de 2021

Consulta Vinculante V2519-21, de 7 de octubre de 2021



## DOCUMENTOS

Libro Verde sobre el futuro del IVA, Bruselas, 1.12.2010. COM (2010) 695 final.

Informe C/16/37/93 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Agencia Tributaria INFORMA, Impuesto sobre el Valor Añadido, 107613

Agencia Tributaria INFORMA Impuesto sobre Actividades Económicas, 109502 y 109503

Agencia Tributaria INFORMA. Impuesto sobre el Valor Añadido, 107648.

Agencia Tributaria INFORMA, Impuesto sobre el Valor Añadido, 106891

Consultas de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales 562 y 2095

Instrucción 10/TV-66 de la Dirección General de Tráfico del Ministerio del Interior

Instrucción 15/V-113 de la Dirección General de Tráfico del Ministerio del Interior

BOICAC Nº 106/2016, Consulta 6.

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL JACOBS, presentadas el 13 de noviembre de 1997 en el asunto C-43/96, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa. ECLI:EU:C:1997:537.

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. JULIANE KOKOTT, presentadas el 08/12/2011, Asunto C-594/10. ECLI:EU:C:2011:820.

Propuesta de decimosegunda Directiva. COM (82) 870 final, 25 de enero de 1983. <http://aei.pitt.edu/34281/>

Modificación de la propuesta de Duodécima Directiva relativa al régimen común de Impuesto sobre el valor añadido: gastos no susceptibles de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido. COM (84) 84 final, de 20/02/1994. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:51984PC0084>

COM(1998) 377 final, 17.06.1998. Proposal for a Council Directive. Amending Directive 77/388/EEC as regards the rules governing the right to deduct Value Added Tax, de 17/06/1998. <https://core.ac.uk/download/pdf/148871793.pdf>

COM(1998) 377 final, 17.06.1998. Proposal for a Council Directive. Amending Directive 77/388/EEC as regards the rules governing the right to deduct Value Added Tax. <https://core.ac.uk/download/pdf/148871793.pdf>

COM (2004) 728 final. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE a fin de simplificar las obligaciones en lo que respecta al Impuesto

sobre el Valor Añadido, de 29/10/2004. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM%3A2004%3A728%3AFIN>.

Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA de tributación de los intercambios entre Estados miembros. COM(2018) 329 final, de 25/05/2018.

Memoria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido del Ministerio de Economía y Hacienda, de 9 de octubre de 1992,

OECD (2021), *Directrices Internacionales sobre IVA*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9a6341e2-es>.

OCDE (2021). *Tendances des impôts sur la consommation 2020: TVA/TPS et droits d'accises – taux, tendances et questions stratégiques*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/3f06ea4d-fr>.

## **LEYES DEL IVA DE LOS PAÍSES DE LA UE: SITIOS WEB**

### **Alemania:**

[https://www.gesetze-im-internet.de/ustg\\_1980/UStG.pdf](https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/UStG.pdf)

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steu-erarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2014-06-05-vorsteuerabzug-und-umsatzbesteuerung-bei-teil-unternehmerisch-verwendeten-fahrzeugen.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2#:~:text=Bei%20ausschlie%C3%9Flich%20unternehmerischer%20Verwendung%20des,3%20UStG%20vorliegt.](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steu-erarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2014-06-05-vorsteuerabzug-und-umsatzbesteuerung-bei-teil-unternehmerisch-verwendeten-fahrzeugen.pdf?__blob=publicationFile&v=2#:~:text=Bei%20ausschlie%C3%9Flich%20unternehmerischer%20Verwendung%20des,3%20UStG%20vorliegt.)

<https://www.gesetze-im-internet.de/estg/>

### **Austria:**

[https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1994\\_663\\_0/1994\\_663\\_0.pdf](https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1994_663_0/1994_663_0.pdf)

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004873&FassungVom=1995-01-05,>

[https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/2002\\_193\\_2/2002\\_193\\_2.pdf](https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/2002_193_2/2002_193_2.pdf)

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20001969>

### **Bélgica:**

<https://juristax.eu/wp-content/uploads/2020/01/codetva2019-130.pdf>

<http://www.analyses-comptables.be/documents/pdf/circulaire-36-de-2015.pdf>;

### **Bulgaria:**

[https://www.minfin.bg/upload/382/ZDDS+\\_2\\_2006.pdf](https://www.minfin.bg/upload/382/ZDDS+_2_2006.pdf);

<https://dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.jsp?idMat=2310>

<https://kik-info.com/novini/novini-i-akcenti/Lichnoto-polzvane-i-korektsiite-nadanachen-kredit-po.115818.php>

### **Chipre:**

<https://www.mof.gov.cy/mof/TAX/taxdep.nsf/All/D0DE0CF23FA678C1C22582090041B1FA?OpenDocument>

### **Croacia:**

<https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

[https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013\\_06\\_73\\_1451.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_73_1451.html)

[http://porezi.net/zakoni/a\\_pdv/Pravilnik\\_o\\_porezu\\_na\\_dodanu\\_vrijednost\\_01012019.htm](http://porezi.net/zakoni/a_pdv/Pravilnik_o_porezu_na_dodanu_vrijednost_01012019.htm)

### **Dinamarca:**

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=210141>

**Eslovaquia:**

<https://www.zakonypreludi.sk/zz/rocnik/2004>

**Eslovenia:**

<http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4701>

[http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV7542;](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV7542)

**Estonia:**

<https://www.riigiteataja.ee/akt/KMS>

<https://www.riigiteataja.ee/akt/119112010007>

**Finlandia:**

<https://finlex.fi/en/laki/kaannokset/1993/19931501>

**Francia:**

<https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069577/>

<https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069569/>

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1192-PGP.html/identifiant%3DBOI-TVA-DED-30-30-20-20170201>

**Grecia:**

<https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/255098/nomos-2859-2000>

**Holanda:**

<https://wetten.overheid.nl/BWBR0002629/2020-01-01>

<https://maxius.nl/besluit-uitsluiting-aftrek-omzetbelasting-1968/artikel1/>

**Hungría:**

<https://magyarkozlony.hu/?year=2007&month=11&serial=&page=1>

**Irlanda:**

<https://revisedacts.lawreform.ie/eli/2010/act/31/revised/en/html>

Customs: Tax and Duty Manual Recovery of VAT on Motor Vehicles y Irish Tax & Customs: Tax and Duty Manual Partial recovery of VAT on qualifying passenger motor vehicles.

[https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/value-added-tax/part03-taxable-transactions-goods-ica-services/Goods/partial-recovery-of-VAT-on-qualifying-passenger-motor-vehicles.pdf;](https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/value-added-tax/part03-taxable-transactions-goods-ica-services/Goods/partial-recovery-of-VAT-on-qualifying-passenger-motor-vehicles.pdf)

**Italia:**

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1972/11/11/072U0633/sg;>

**Letonia:**

<https://likumi.lv/ta/id/253451-pievienotas-vertibas-nodokla-likums>

<https://likumi.lv/ta/id/292700-uznemumu-ienakuma-nodokla-likums>

**Lituania:**

<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.ED68997709F5>

**Luxemburgo:**

<https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/tc/1979/03/26/n1/jo>

**Malta:**

<https://parlament.mt/mt/9th-leg/acts-9th/act-no-xxiii-of-1998/>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=NIM:279645>

**Polonia:**

<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20040540535/T/D20040535L.pdf>

**Portugal:**

<https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1984-34549475>

**Reino Unido:**

<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>

<https://www.legislation.gov.uk/uksi/2005/3290/made>

<https://www.gov.uk/guidance/vat-on-motoring-expenses-notice-70064>

**República Checa:**

<https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=235&r=2004>

**Rumanía:**

[http://www.cdep.ro/pls/legis/legis\\_pck.htp\\_act?ida=132408](http://www.cdep.ro/pls/legis/legis_pck.htp_act?ida=132408) y

[http://www.cdep.ro/pls/legis/legis\\_pck.lista\\_mof?idp=25348](http://www.cdep.ro/pls/legis/legis_pck.lista_mof?idp=25348)

**Suecia:**

<https://lagen.nu/1994:200>

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.5/323871.html>

[Fecha de consulta 29/01/2022. URL: <https://doi.org/10.1787/9a6341e2-es>].