

Análisis práctico de la deducción de vehículos en el IVA

Sebastià Longàs Macian

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

En relación con la deducción de vehículos automóviles en el IVA, se han encontrado diversos puntos en nuestra normativa interna que podrían no haber interpretado de forma correcta la Directiva IVA. Además, la deducción de vehículos automóviles en el IVA es un punto constante de conflicto entre la Administración y los sujetos pasivos, por lo que se intenta dar solución a los problemas más frecuentes en su aplicación práctica.

Palabras clave: medios de prueba; presunción de afectación; bienes de inversión; gastos accesorios; autoconsumo; vehículos.

1. Introducción

Análisis, tanto teórico como práctico, de los problemas que se suscitan en relación con la deducción de vehículos automóviles en el impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA), teniendo en cuenta la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Directiva IVA) realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

El TJUE ha señalado que los sujetos pasivos están autorizados para deducir, del IVA por ellos devengado, el soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos. Este derecho a deducción constituye, según jurisprudencia reiterada, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas, garantizando, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

No obstante, se han encontrado diversos puntos en nuestra normativa interna que podrían no haber interpretado de forma correcta la Directiva IVA. Algunos autores destacan su creciente anacronismo, cuando son reiterados los pronunciamientos del TJUE en los que se indica la pertinencia de ajustar con algo más de precisión la deducción del IVA soportado.

Por otro lado, más allá de dicho problema, uno de los principios jurídico/técnico tributarios, el principio de factibilidad, apunta que las normas tributarias deben ser practicables por los contribuyentes y aplicables por la Administración tributaria. La deducción de vehículos automóviles en el IVA según nuestra normativa interna es un punto constante de conflicto entre la Administración y los sujetos pasivos, por ejemplo debido a la dificultad de probar el grado de afectación del vehículo a la actividad económica.

2. Dificultad probatoria de la afectación a la actividad. La carga de la prueba

El régimen de deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de vehículos automóviles que tengan la consideración de bienes de inversión, cuando estos están parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional, no se acompaña en la Ley 37/1992,

de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) de indicaciones en cuanto a los elementos de prueba concretos a utilizar ni en cuanto a los medios para cuantificar el grado de afectación. Es por eso que habremos de acudir a los criterios generales que en cuanto a la prueba informan nuestro derecho.

Una primera idea básica del concepto de prueba lo obtenemos de la definición de la Real Academia Española que establece que «prueba» es «acción y efecto de probar, razón, instrumento, argumento u otro medio con el que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo».

El objeto de la prueba es la demostración de aquellos datos fácticos que han de servir de fundamento a la resolución administrativa.

En la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), los artículos referentes a la prueba se encuentran en la sección 2.^a del capítulo II del título III de la LGT (arts. 105 a 108).

La regla de la carga de la prueba supone determinar a cuál de las partes le corresponde aportar las pruebas y, por tanto, será esta parte la que en caso de no aportarlas sufra las consecuencias. En términos generales, la carga de la prueba corresponde al que afirma, no al que niega, ya que para este la prueba devendría diabólica, como señalan las Sentencias del Tribunal Supremo (en adelante, TS) de 12 de noviembre de 1992, 11 de mayo de 1998 o 23 de marzo de 2004 (Sánchez Pedroche, 2010).

En materia tributaria, la carga de la prueba corresponde a la Administración o a los contribuyentes en función de a quién beneficie la misma. Así se desprende del artículo 105 de la LGT: «En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

Una reciente reforma de la LGT (art. 106.4) ha añadido que a pesar de que las operaciones deban justificarse de forma prioritaria mediante factura, esta no constituye un medio privilegiado de prueba y que, por tanto, cuando la Administración cuestiona la realidad de las operaciones de forma fundamentada, le corresponde al obligado tributario la carga de probar la realidad de la operación.

Para que las cuotas sean deducibles es necesario que los servicios hayan sido prestados efectivamente, no sirviendo como prueba de dicha efectividad las facturas recibidas; al resultar prácticamente imposible la prueba de lo negativo –inexistencia o inefectividad de los servicios–, la carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo.

En la medida en que es el sujeto pasivo quien pretende deducirse las cuotas de IVA soportadas, en principio cabría pensar que es a él a quien corresponde la carga de la prueba. Así lo señala el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en Sentencia 1218/2017, de 29

de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) de indicaciones en cuanto a los elementos de prueba concretos a utilizar ni en cuanto a los medios para cuantificar el grado de afectación. Es por eso que habremos de acudir a los criterios generales que en cuanto a la prueba informan nuestro derecho.

Una primera idea básica del concepto de prueba lo obtenemos de la definición de la Real Academia Española que establece que «prueba» es «acción y efecto de probar, razón, instrumento, argumento u otro medio con el que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo».

El objeto de la prueba es la demostración de aquellos datos fácticos que han de servir de fundamento a la resolución administrativa.

En la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), los artículos referentes a la prueba se encuentran en la sección 2.^a del capítulo II del título III de la LGT (arts. 105 a 108).

La regla de la carga de la prueba supone determinar a cuál de las partes le corresponde aportar las pruebas y, por tanto, será esta parte la que en caso de no aportarlas sufra las consecuencias. En términos generales, la carga de la prueba corresponde al que afirma, no al que niega, ya que para este la prueba devendría diabólica, como señalan las Sentencias del Tribunal Supremo (en adelante, TS) de 12 de noviembre de 1992, 11 de mayo de 1998 o 23 de marzo de 2004 (Sánchez Pedroche, 2010).

En materia tributaria, la carga de la prueba corresponde a la Administración o a los contribuyentes en función de a quién beneficie la misma. Así se desprende del artículo 105 de la LGT: «En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

Una reciente reforma de la LGT (art. 106.4) ha añadido que a pesar de que las operaciones deban justificarse de forma prioritaria mediante factura, esta no constituye un medio privilegiado de prueba y que, por tanto, cuando la Administración cuestiona la realidad de las operaciones de forma fundamentada, le corresponde al obligado tributario la carga de probar la realidad de la operación.

Para que las cuotas sean deducibles es necesario que los servicios hayan sido prestados efectivamente, no sirviendo como prueba de dicha efectividad las facturas recibidas; al resultar prácticamente imposible la prueba de lo negativo –inexistencia o inefectividad de los servicios–, la carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo.

En la medida en que es el sujeto pasivo quien pretende deducirse las cuotas de IVA soportadas, en principio cabría pensar que es a él a quien corresponde la carga de la prueba. Así lo señala el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en Sentencia 1218/2017, de 29

de mayo (rec. núm. 641/2012 –NFJ071288–): «La prueba de la afectación de los bienes y derechos a la actividad corresponde al contribuyente que quiere hacer valer su derecho a la deducción del IVA soportado por la adquisición de los mismos».

No obstante, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) señala que el artículo 95 de la LIVA establece, para los vehículos automóviles de turismo que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, una presunción legal de afectación del 50 %, salvo para los destinados a las finalidades previstas en el párrafo tercero de la regla 2.^a del apartado tres de dicho artículo, en que la presunción es del 100 %. Independientemente de lo anterior, cuando se acredite un grado efectivo de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional diferente del previsto según la correspondiente presunción legal, procederá la regularización de las deducciones practicadas inicialmente sobre la base de la citada presunción. En todo caso, será necesario que dichos vehículos estén integrados en el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, así como debidamente contabilizados e incluidos en los registros oficiales de la actividad desarrollada. El ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del vehículo deberá ajustarse, sea cual sea el grado de afectación de los bienes señalados a la actividad empresarial, a las restantes condiciones y requisitos previstos en la LIVA (Consulta vinculante V2711/2011, de 16 de noviembre –NFC043000–).

Esto supone que el sujeto pasivo, para deducirse la adquisición de un vehículo, en primer lugar, deberá probar la afectación a la actividad. Una vez probada esta afectación, la LIVA recoge una presunción del 50 %, por lo que si pretende deducir un porcentaje superior, la carga de la prueba recaerá sobre él; si por el contrario, la Administración quiere admitir un porcentaje inferior al 50 %, será a esta a quien corresponda la carga de la prueba.

Como vemos, el legislador español optó por aplicar una presunción de afectación a la actividad empresarial o profesional del 50 % para ofrecer, tanto a los contribuyentes como a la Administración, una regla que facilitara la aplicación del impuesto. Además de ser coherente con el principio de neutralidad, la presunción admite prueba en contrario, por lo que no lesiona derechos de los contribuyentes en caso de que puedan justificar una afectación superior.

Esta presunción de afectación al 50 % prevista en el artículo 95.Tres de la LIVA actualmente no contradice la normativa europea ni se opone a la jurisprudencia del TJUE, extremo que ha sido confirmado recientemente por el TS, en la Sentencia 153/2018, de 5 de febrero (rec. núm. 102/2016 –NFJ069766–).

2.1. Medios de prueba

Tanto para muchos asesores como para la propia Administración, la prueba de un porcentaje superior o inferior al 50 % de afectación a la actividad del vehículo es extremadamente difícil, tratándose de una prueba casi diabólica. No se trata en sentido estricto de

una prueba diabólica, ya que se entiende como tal la situación que se produce cuando quien alega un derecho o una situación de la que se deriva una consecuencia jurídica, se encuentra imposibilitado de poder probar un hecho o extremo concreto, ya que está en la mano de la otra parte acreditarlo.

Esta situación no se produce cuando se trata de probar el grado de afectación de los vehículos, pero no debemos desconocer que es realmente difícil y es una cuestión que genera un conflicto constante entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Barciela Pérez (2012) señala que en la ley no se especifica «cuáles son los medios más idóneos para acreditar el grado de afectación real del vehículo», y la Administración tributaria tampoco se ha pronunciado al respecto. «Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar la actividad real realizada, así como el grado de afectación del vehículo a la misma, los cuales serán valorados por la Administración tributaria».

Ya señalaba el TJUE, entre otras Sentencias en la de 8 de marzo de 2001, asunto C-415/98, Bakcsi (NFJ010474), que la cuestión de si, en un caso concreto, un sujeto pasivo ha adquirido bienes para sus actividades económicas, es una cuestión de hecho que debe apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate, el periodo transcurrido entre la adquisición de estos y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo.

Ante todo, debemos tener en cuenta que la Administración tributaria realizará un primer análisis a efectos de determinar si las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de un vehículo son deducibles: nos referimos a la afectación del vehículo a la actividad empresarial o profesional. A modo de ejemplo, citamos una serie de circunstancias que, si no se cumplen, ni siquiera se aplicaría la presunción del 50 %, por lo que no sería nada deducible:

- Para la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de un vehículo ha de acreditarse suficientemente la afectación del mismo a la actividad económica, de modo que debe documentarse cómo se realiza la actividad, en qué le afecta o no la existencia de vehículos y cómo se produce la utilización de dichos vehículos.
- Si el sujeto pasivo tiene varios vehículos a su nombre, deberá justificar que se hallan afectos a la actividad, ya que no se admite una deducción de todos ellos al 50 %.
- Si por el tipo de actividad realizada solo se justifica que pueda tener un vehículo afecto y ya tiene deducido uno, si no desafecta el primero de la actividad, la Administración tributaria podría discutir la afectación del nuevo vehículo.
- No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo, ni la contabilización o inclusión del vehículo en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

- Si el sujeto pasivo no es el titular del vehículo, al no integrarse este en su patrimonio empresarial o profesional, no podría deducirlo.
- Si el vehículo de turismo se transmite antes del año, podría perder la condición de bien de inversión, y en consecuencia el régimen de deducción de las cuotas soportadas 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 %.

A continuación, citaremos una serie de puntos que, de forma conjunta, nos pueden ayudar a determinar qué medios de prueba podemos utilizar para destruir la presunción de afectación al 50 %, tanto para incrementarla como para disminuirla. En todo caso, tienen la consideración de indicios, por lo que será la utilización conjunta de todas las circunstancias que concurran lo que permita determinar una afectación inferior o superior al 50 %. A modo de ejemplo, podemos citar las siguientes:

- Disponer de un aparcamiento en el despacho profesional, disponiendo de otro vehículo particular.
- Para demostrar un uso comercial exclusivo para la actividad sería recomendable rotular el coche con publicidad de la empresa.
- Podrían presentarse pruebas testificales de clientes, proveedores y terceros.
- Si la clientela está repartida por varias provincias, parece justificada la necesidad de efectuar desplazamientos.
- El sujeto pasivo podría aportar justificantes de desplazamientos reales realizados de forma exclusiva para la actividad profesional, para determinar así el porcentaje de deducibilidad en función del número de kilómetros realizados. Si, por ejemplo, con motivo de su actividad, debe realizar numerosos desplazamientos de larga distancia, cabría admitir un porcentaje muy superior al 50 % o incluso el 100 %. Sería recomendable guardar la agenda de contactos y reuniones que justifique los desplazamientos comerciales.
- En ocasiones la Administración tributaria cuantifica la utilización para fines particulares por horas, esto es, considerando una jornada laboral de 8 horas de lunes a viernes, de forma que la utilización particular son 16 horas más los fines de semana. Esto supone reducir considerablemente el porcentaje de deducción. Incluso si consideramos que la jornada laboral fuera de 12 horas, siendo los días laborables unos 220 respecto de los 365 del año (un 60 %), este mecanismo supondría reducir el porcentaje de afectación al 30 %, esto es: $60\% \times 12 \text{ horas} / 24 \text{ horas}$. No se utiliza como criterio el de los días laborables (cinco séptimos).
- En cuanto a la limitación del vehículo por tipos, potencia o modelos, en principio no se limita la deducción por este motivo, pero en ello influye, por ejemplo, la categoría de la empresa o el trabajo realizado. Si es una multinacional y el trabajo

y la responsabilidad es muy grande, puede quedar justificado llevar un coche de alta gama. Si es una empresa pequeña, dependiendo del volumen de la empresa puede ser excesivo un coche de este tipo.

- Una actividad de arrendamiento de locales industriales difícilmente permite considerar afecto un vehículo de lujo.
- El hecho de que un vehículo disponga de 7 plazas, puede servir para acreditar que el vehículo va a ser utilizado principalmente para el desarrollo de la actividad, pero resulta insuficiente para acreditar que el vehículo se utiliza exclusivamente en la misma.
- En relación con la alegación típica de que el vehículo se utiliza para acudir al centro de trabajo, en la Sentencia del TJUE de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, Eon Aset Menidjunt (NFJ045785), el reclamante sostuvo ante el órgano jurisdiccional que los automóviles controvertidos se utilizaban para garantizar el transporte de su gerente entre el domicilio de este y su lugar de trabajo. El TJUE declaró, como en anteriores ocasiones, que el hecho de que el desplazamiento del domicilio al lugar de trabajo sea un requisito necesario de la presencia en el trabajo no constituye un elemento determinante para considerar que el transporte del trabajador entre su domicilio y su lugar de trabajo no satisface necesidades privadas del trabajador. En efecto, sería contrario al objetivo de esta disposición que tal relación indirecta bastara por sí sola para excluir la asimilación del desplazamiento a una prestación a título oneroso.
- No es obligatorio para poder deducir el IVA soportado consignar la matrícula del vehículo en la factura que documenta la operación de suministro de carburante para un vehículo afecto a una actividad empresarial o profesional. Al respecto, en una posible comprobación se tendrá en cuenta el hecho de que no haya distintos tipos de carburante cuando el sujeto pasivo solo tiene un vehículo a su nombre; y también se valorará el nivel de consumo de carburante, ya que si es excesivo en relación con el tipo de actividad realizada, puede constituir un indicio de que se está deduciendo el carburante de más de un vehículo.
- Otro posible argumento que se utiliza para reducir el porcentaje de afectación es la correlación del vehículo con los ingresos. Si no se puede establecer en qué medida el vehículo matriculado a nombre de la entidad colabora en la realización de su objeto y de esta manera hace posible la obtención de ingresos, y no se conocen argumentos que permitan establecer una relación directa o indirecta entre el proceso de generación de ingresos a través de la estructura productiva por la entidad y la tenencia del vehículo indicado, la Administración tributaria regularizará el IVA soportado, minorando el porcentaje de afectación.
- En relación con el seguro del vehículo, cuando el uso declarado en la póliza de seguros es «particular», la Administración tributaria podría tener un muy buen argumento para reducir el porcentaje de afectación del vehículo a la actividad, o incluso para negar la afectación.

Ejemplo 1

En relación con este último punto de los seguros, supongamos que un sujeto pasivo en noviembre de 2016 ha adquirido un vehículo por 50.000 euros de base imponible y una cuota de IVA soportado al 21 % de 10.500 euros que había sido deducida al 100 %. En enero de 2017 le roban el vehículo, y la compañía aseguradora le abona 60.500 euros (50.000 + 10.500). En abril de 2017, vuelve a adquirir otro vehículo por 58.000 euros de base imponible y una cuota de IVA soportado al 21 % de 12.180 euros, que vuelve a deducir al 100 %.

La Administración tributaria podría llegar a la conclusión de que no procede la deducción de ninguno de los dos vehículos por no considerarlos afectos a la actividad: si requerida la póliza de seguro del vehículo, se comprueba que el uso del vehículo declarado en la misma es «uso particular», se podría entender que el sujeto pasivo está comunicando a la compañía de seguros que es un «consumidor final», con las consecuencias de que su vehículo no estaría afecto a la actividad y no tendría derecho a deducirse el IVA soportado en su adquisición.

En este caso de robo, la compañía de seguros ha abonado al sujeto pasivo la base imponible más el IVA, ya que en su momento le comunicó que no podía deducirlo y que el vehículo se integraba en su patrimonio particular. En este supuesto, lo que se consigue es alterar en apariencia y en beneficio del sujeto pasivo y en perjuicio exclusivamente de la Hacienda Pública el normal funcionamiento del régimen de deducciones establecido en la LIVA, dado que el sujeto pasivo está obteniendo por duplicado el mismo importe: en primer lugar, vía deducción; y en segundo lugar, vía indemnización abonada por la compañía de seguros.

Si el sujeto pasivo hubiera comunicado a la compañía aseguradora que el uso del vehículo iba a ser «profesional», dado que podría haber deducido las cuotas soportadas en su adquisición, en caso de producirse la contingencia prevista en el seguro la compañía abonaría únicamente la base imponible, evitando así una «doble deducción».

Este caso es muy gráfico porque efectivamente ha habido un robo y la compañía de seguros le abona, en concepto de indemnización, la base imponible más el IVA después de habérselo deducido. Pero, ¿y en aquellos casos en que no se ha producido un siniestro o un robo? Siendo coherentes, lo lógico sería negar la deducción a todo aquel que hubiera comunicado al seguro que le iba a dar al vehículo un «uso particular». Al fin y al cabo es una manifestación del propio sujeto pasivo.

Se ha detectado que normalmente el uso declarado a la compañía aseguradora es particular. Esto es así porque la prima a pagar es menor que si se declara un uso profesional.

El problema, a mi entender, es que el hecho de que el sujeto pasivo haya comunicado a la compañía de seguros un «uso particular» para ahorrarse un dinero, no significa que el uso que realmente le vaya a dar al vehículo sea particular. En su caso el problema lo tendría el sujeto pasivo con la compañía de seguros si esta se enterara de que el vehículo ha sido deducido, pues podría haber un incumplimiento de la póliza (pero esta cuestión no la voy a entrar a valorar).

En la medida en que el sujeto pasivo justifique que el vehículo lo emplea en la actividad, entiendo que deberíamos considerarlo afecto, pero este no es un tema que esté zanjado. Solo hay que pensar, por ejemplo, en la posibilidad de negar el derecho a la deducción por incumplimiento del artículo 93.Cuatro de la LIVA, por determinar que la intención inicial del sujeto pasivo era destinar el vehículo al uso particular ya que así lo había declarado en su póliza de seguros.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en Resolución de 23 de junio de 2009, números de referencia 28/04608/06 y 11568/06, señala lo siguiente: «Respecto al uso particular que consta en las pólizas de seguro, cabe precisar 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 [...]».

En este sentido, la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de contrato de seguro, [...] atribuye al tomador un plazo de un mes para solicitar la rectificación de la póliza [...].

En el presente caso, no se ha aportado justificación alguna de que se solicitase por el interesado o se formalizase modificación alguna del contrato de seguro, de lo que cabe concluir razonablemente que el seguro finalmente contratado se corresponde con la voluntad del tomador de asegurar únicamente un uso particular de la embarcación». Aunque esta resolución se refiere a embarcaciones, puede resultar aplicable también a los vehículos.

En la práctica se está utilizando este indicio por la Administración tributaria para reforzar la motivación de cara a los tribunales, cuando se pretende reducir la deducción al 50 % habiendo deducido el sujeto pasivo el 100 %. No cabe duda de que es un indicio muy potente para reducir el grado de afectación del vehículo a la actividad y habrá que ponderar, en cada caso concreto, si se entiende o no justificada la afectación del vehículo a la actividad. En cualquier caso, si el sujeto pasivo ha deducido el 100 % de la cuota de IVA soportada y únicamente aporta la factura y el libro registro de facturas recibidas donde aparece registrada, resulta improbable que la Administración tributaria admita esta deducción con base en elementos probatorios que no inciden de forma directa y objetiva en la relación del vehículo cuestionado con la actividad efectivamente realizada, y que, por tanto, no permiten determinar que el vehículo se haya utilizado exclusivamente en el desarrollo de la actividad.

3. Presunción de afectación al 100 % a la actividad

El artículo 95.Tres.2.ª, párrafo 3.º, de la LIVA enumera una serie de vehículos que se presumen afectados al 100 % al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

En primer lugar, para aplicar la presunción, se debe probar primero la afectación. Una vez probada, ya se presume un grado de afectación del 100 %.

Ejemplo 2

Supongamos que un agente comercial adquiere un vehículo de turismo por 15.000 euros de base imponible y 3.150 euros de IVA que utiliza para el desarrollo de su actividad profesional. No obstante, los fines de semana lo utiliza para sus necesidades privadas. Dado que en este caso opera la presunción del 100 %, el agente comercial podrá deducir la totalidad del IVA soportado (3.150 €) simplemente probando la afectación. La carga de la prueba para reducir el grado de afectación en este caso corresponde a la Administración, por lo que si esta considera que la afectación real no se corresponde con la presunta, deberá probarlo por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

En cuanto a la presunción de afectación del 100 % en el caso de vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías, hay que tener en cuenta que si no se utilizan para el transporte de mercancías, solo se presumirá la afectación en un 50 %. Habrá que estar al tipo de actividad realizada y a las circunstancias concretas de cada caso, a efectos de probar si el vehículo mixto efectivamente se utiliza para el transporte de mercancías.

Es el caso de los vehículos mixtos destinados al traslado de pintura y demás materiales y utensilios de la actividad, ya que no se trata de vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, pues estas se consideran como género vendible o cosas muebles que son objeto de trato o venta.

Entre los representantes y agentes comerciales (con independencia de si las tareas comerciales o de representación son realizadas por profesionales o trabajadores asalariados, según reciente Sentencia del TS 1347/2018, de 19 de julio –rec. núm. 4069/2017, NFJ071185–) hay que incluir a los representantes y agentes comerciales de comercio exterior, pero no a los demás intermediarios en estas operaciones, ni a los agentes libres de publicidad, agentes comerciales personas jurídicas, representantes técnicos del espectáculo, ni a los agentes de seguros (Memento Práctico, 2017).

4. Presunción de afectación al 50 % a la actividad

La LIVA establece la deducibilidad del 50% de las cuotas soportadas en relación con la adquisición de vehículos que tengan la consideración de bienes de inversión y que no puedan incluirse dentro de la presunción de afectación al 100 %, estableciendo una presunción *iuris tantum* que puede ser desvirtuada por el interesado acreditando que la afectación es exclusiva o superior al 50 %, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, no exigiéndose una prueba plena, sino resultando suficiente las pruebas indiciarias que permitan concluir una mayor afectación.

Al respecto, como ya hemos venido indicando, habrán de tenerse en cuenta los siguientes criterios:

- El sujeto pasivo debe hallarse en condiciones de probar que el vehículo se utiliza en la actividad empresarial o profesional, pero no está obligado a probar ningún porcentaje de afectación concreto. Probada dicha utilización, opera la presunción de afectación al 50 %, de manera que el sujeto pasivo puede deducir la mitad de las cuotas soportadas cuando esté en prorrata del 100 %, o la parte que proceda de acuerdo con la regla de prorrata aplicable.
- Si el sujeto pasivo prueba que la afectación es superior al 50 %, puede deducir las cuotas soportadas en la parte que corresponde a la afectación probada y en la medida en que lo permita la regla de prorrata aplicable.
- Igualmente, la Administración puede probar que el vehículo no se utiliza en la actividad empresarial en ninguna medida o que la afectación a tal actividad es inferior al 50 %.

De acuerdo con el artículo 177 de la Directiva IVA, «previa consulta al Comité del IVA, cada Estado miembro podrá, por razones coyunturales, excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes».

De forma más específica, el nuevo artículo 168 bis de la Directiva IVA establece que «los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 1 en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa». El apartado uno prevé de forma expresa la deducción proporcional a la utilización a la actividad en el caso de bienes inmuebles. Si con el artículo 177 de la Directiva IVA podían existir dudas de que fuera compatible la presunción del 50 %, por plantearse por ejemplo que las razones no fueran coyunturales (sino permanentes), con el nuevo artículo 168 bis estas dudas han quedado disipadas, pues ahora es la propia Directiva IVA la que prevé la aplicación de deducciones proporcionales a la afectación, otorgando a los Estados miembros la facultad de aplicar estos cálculos proporcionales a otros bienes además de a los inmuebles. Es por eso que la LIVA no ha sido necesaria adaptarla en este punto porque ya lo cumple, tanto para los bienes inmuebles como para los demás bienes de inversión.

Ejemplo 3

Un cirujano adquiere un vehículo nuevo por 50.000 euros más 10.500 euros de IVA. El cirujano realiza dos tipos de operaciones: cirugía reconstructiva (sujeta y exenta) que representa el 20 % de su volumen de operaciones y cirugía estética (sujeta y no exenta) que representa el 80 % de su volumen de operaciones.

El IVA soportado y deducible será: $10.500 \times 50\% \times 80\% = 4.200$ euros.

Por otra parte, en el caso de vehículos que son adquiridos por sociedades, pero son utilizados por trabajadores, socios profesionales o por meros accionistas, destacamos el estudio realizado por Arasteny Torregrosa y Mahiques Gómez (2018). En esencia, cuando un vehículo se utiliza parcialmente para necesidades privadas, solo es posible deducir el IVA al 100 % si existe repercusión por la parte del uso que se corresponde con las necesidades privadas.

Ejemplo 4

Una sociedad adquiere un vehículo nuevo por 20.000 euros de base imponible y 4.200 euros de IVA. El vehículo se va a utilizar por un trabajador por cuenta ajena, y el uso será un 60 % para la actividad y un 40 % para fines privados. Un alquiler de un vehículo similar supone al día 10 euros de base imponible y 2,1 euros de cuota de IVA. El trabajador declara la correspondiente retribución en especie en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por la utilización para fines privados.

En este caso de cesión a título oneroso, la sociedad deberá repercutir, en un mes de 30 días: $10 \text{ euros} \times 30 \text{ días} \times 21 \% \times 40 \% = 25,2 \text{ euros}$ de cuota de IVA. Sería obligatoria la repercusión del impuesto al trabajador por la cesión de uso particular, no siendo un autoconsumo porque sí hay retribución (la retribución es el trabajo del empleado, en especie); se trataría de una operación en la que la contraprestación no consiste en dinero, determinándose la base imponible por el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes (art. 79.Uno LIVA, que remite al art. 79.Tres LIVA). A su vez, la sociedad podrá deducir el 100 % del IVA soportado en la adquisición del vehículo.

De no haber pactado en contrato esta cesión de uso, no podemos considerar que exista una cesión de uso a título oneroso. El IVA soportado por la adquisición del vehículo sería deducible al 60 % y la cesión de uso para fines particulares no estaría sujeta por ser un autoconsumo no sujeto del artículo 7.7.º de la LIVA, en la medida en que el 40 % de la cuota de IVA soportada no deducida se corresponde con la utilización particular del vehículo.

5. Cambio del grado efectivo de utilización

Esta regla prevista en el artículo 95.Tres de la LIVA, reglas 3.ª y 4.ª, resulta de aplicación tanto a los vehículos como a los demás bienes de inversión. Vamos a centrarnos en la deducción de vehículos.

En caso de que el grado efectivo de utilización del vehículo en el desarrollo de la actividad varíe a lo largo del periodo de regularización respecto del inicialmente considerado, la norma se remite al procedimiento previsto para la regularización de las deducciones por variaciones en el porcentaje de prorrata, debiéndose sustituir el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total, por el porcentaje que represente el grado de utilización del bien en la actividad económica.

De tal remisión se desprende que la regularización habrá de practicarse también durante los mismos periodos de tiempo (4 o 9 años, según los casos) y siempre que el porcentaje de afectación del bien a la actividad económica varíe en más de 10 puntos porcentuales, ya sea por aumento o por disminución (la necesidad de variación superior a 10 puntos porcentuales no se desprende de la LIVA, pero es la interpretación más lógica).

Ejemplo 5

Esto supone que si un empresario adquiere un vehículo y soporta una cuota de 10.000 euros, deduciendo 5.000 euros (el 50 %), y el año siguiente es capaz de probar que el vehículo pasa a estar afecto al 100 %, el empresario no tiene derecho a rectificar su deducción y así deducir los 5.000 euros restantes en el segundo año. Debe aplicar el procedimiento previsto en los artículos 107 y 109 de la LIVA, que, en este caso, se haría de la siguiente forma:

Regularización: $(10.000 \times 50\% - 10.000 \times 100\%)/5 = -1.000$ euros de deducción complementaria.

Así, si el porcentaje de afectación ya no varía, durante los años segundo al quinto podrá practicar una deducción adicional de 1.000 euros. La diferencia correspondiente al primer año no se recuperará, ya que en dicho año solo estaba afecto en un 50 % y la regularización que establece el artículo 107 se refiere a los cuatro años siguientes contados a partir del de la utilización efectiva del vehículo.

Ejemplo 6

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

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

5.1. Caso específico del cese de hecho en la actividad

Se da con bastante frecuencia el hecho de que un profesional adquiera un vehículo, deduzca la cuota de IVA soportada al 50 % y unos años después, antes de que transcurra el periodo de regularización, cesa en el ejercicio de la actividad de hecho, pero no de derecho. Normalmente estos contribuyentes presentan declaraciones de IVA incluyendo cuotas de IVA tanto repercutido como soportado durante el tiempo en el que están realizando la actividad, pero luego, por ejemplo, les va mal el negocio, y continúan presentando declaraciones con resultado negativo o con pequeños gastos corrientes sin ninguna cuota repercutida.

Dado que el periodo de regularización en el caso de vehículos son 5 años, la Administración podría plantearse que cuando un sujeto pasivo deduce este bien de inversión, se está comprometiendo a mantenerlo en la actividad económica durante dicho periodo. Por lo que si cesa en la actividad de hecho, realmente el grado efectivo de utilización del vehículo en la actividad es, durante dicho año, del 0 %.

Entiendo que este planteamiento no es correcto, y 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. Este supuesto de cese de hecho debería contemplarse como un posible supuesto de autoconsumo. Es decir, que si la Administración es capaz de probar, a través de facturas de combustible o reparaciones entre otros medios, que el vehículo está siendo utilizado cuando no se está desarrollando actividad profesional alguna, entenderíamos que el vehículo ha pasado al patrimonio particular del sujeto pasivo y debería tributar sobre una base imponible determinada por el valor del vehículo en ese momento. Todo ello sin perjuicio hacer también, en su caso, la regularización a que se refiere el artículo 110 de la LIVA.

Ejemplo 7

Una sociedad adquiere en el primer trimestre de 2017 un vehículo nuevo por 30.000 euros de base imponible y 6.300 euros de cuota de IVA, deduciendo el 50 % (3.150 €). En el cuarto trimestre de 2019 cesa en la actividad, pero continúa usando el vehículo. Consideramos en este caso que el vehículo se deprecia un 20 % por año.

El autoconsumo se calcularía de la siguiente forma:

En primer lugar, determinamos la base imponible conforme al artículo 79.Tres.3.ª de la LIVA: $30.000 - (30.000 \times 20\% \times 3 \text{ años}) = 12.000$ euros. A continuación, aplicamos el tipo impositivo, pero dado que dedujo el 50 %, únicamente se repercute el 50 %: $12.000 \times 21\% \times 50\% = 1.260$ euros.

Este autoconsumo externo está sujeto y no exento, por lo que no procede aplicar la regularización a que se refiere el artículo 110 de la LIVA.

A su vez, no es posible deducirlo, por el artículo 92.Uno.3.º de la LIVA, que solo permite la deducción en los autoconsumos internos.

6. Extensión del tratamiento de los bienes de inversión a los gastos accesorios de vehículos automóviles

Tradicionalmente se ha venido entendiendo que la deducción de gastos accesorios a los vehículos automóviles debía hacerse en la misma proporción en que se hubiera dedu-

cido el vehículo. Es decir, que si se había deducido, por ejemplo, un 50 % de la cuota de IVA soportada por la adquisición, únicamente sería deducible el 50 % del IVA soportado en combustible, reparaciones, etc.

Sin embargo, se ha producido un cambio de criterio de la DGT para adaptarse a la jurisprudencia del TJUE. Este cambio de criterio no ha requerido una modificación del artículo 95 de la LIVA, sino que al mismo artículo se le ha dado una interpretación diferente. Con este cambio la regulación en la LIVA de los bienes de circulante en este punto (gastos accesorios) sí se adapta a la jurisprudencia del TJUE, pero no se adapta en el resto del circulante.

La DGT se pronuncia en Consulta vinculante V1709/2013, de 24 de mayo (NFC047974), en los siguientes términos:

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

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

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

La cuota deducida por la adquisición de combustible deberá ser regularizada cuando varíe el grado de utilización aplicado inicialmente.

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

Estos gastos de combustible, reparaciones y todos los demás citados en el artículo 95.Cuatro de la LIVA, cuando tienen un valor de adquisición inferior a 3.005,06 euros, no tienen la consideración de bienes de inversión. Pese a ello, por estar relacionados directamente con bienes de inversión, van a participar de la naturaleza de los mismos, por lo que les resultará de aplicación la regla del artículo 95.Tres.1.^a de la LIVA y podrán deducirse en función de la afectación a la actividad.

Es por eso que, aunque estemos ante gastos corrientes, no resultará de aplicación la regla del artículo 95.Uno de la LIVA, por lo que no se requiere una afectación directa y exclusiva a la actividad. Como ya hemos indicado, para este caso concreto, con el cambio de criterio de la DGT la LIVA se adapta a la jurisprudencia del TJUE. Las cuotas de IVA soportado en este tipo de gastos corrientes serán deducibles en el porcentaje en el que se hallen afectas a la actividad. En la práctica, resulta difícil determinar con precisión el grado de afectación de cada factura de combustible. En puridad, podríamos encontrarnos con facturas de combustible afectas a la actividad en un 100 % porque el sujeto pasivo prueba que las ha consumido en un evento determinado relacionado con su actividad, y podríamos encontrarnos con otras que no fueran deducibles, al no aportar prueba alguna sobre su afectación.

Recordemos que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente, por lo que si simplemente aporta la factura y el libro registro donde aparece registrada, podría no considerarse prueba suficiente para justificar la afectación. Todo dependerá del tipo de actividad realizada, de si el volumen general de gastos de combustible guarda correlación con los ingresos, entre otros criterios.

Ejemplo 8

Una comunidad de bienes realiza una actividad de arrendamiento de locales, en la que únicamente tiene arrendado un local, y ha deducido 40 facturas de combustible. En un procedimiento de comprobación limitada, se le requiere que justifique el derecho a la deducción de dichas facturas de combustible. Si únicamente aporta las facturas y los libros registro, sin aportar prueba alguna que justifique los desplazamientos, procedería denegar el derecho a deducir el IVA soportado de las 40 facturas de combustible.

En todo caso, la regla del artículo 95.Tres.1.^a de la LIVA permite calcular la deducción aplicable «de acuerdo con criterios fundados». Comprobar la deducibilidad de cada factura de combustible, factura por factura, puede ser una tarea excesivamente complicada; lo más razonable es admitir un porcentaje de deducción común para todas las facturas de combustible, para lo que la Administración tendrá que aplicar un criterio lógico y razonable. Lo habitual será, si el vehículo ha sido deducido al 50 %, que las facturas de combustible se deduzcan también al 50 %. Pero nada impediría determinar un porcentaje de deducción del 30 % o del 70 %.

Ejemplo 9

Un electricista adquirió en 2018 un vehículo tipo SUV, con la calificación de turismo, para el ejercicio de su actividad, por un importe total de 20.000 euros (IVA incluido). También lo emplea para sus necesidades privadas, pero considera que el porcentaje de afectación es de un 60 %, por lo que deduce al 60 % tanto el IVA de la adquisición del vehículo como el de los gastos relacionados con el vehículo. En 2019 se inicia un procedimiento de comprobación limitada de los cuatro trimestres de 2018 y se requiere que justifique la deducción de la factura de adquisición del vehículo, 20 facturas de combustible de 30 euros y una factura de reparación del vehículo de 120 euros.

El electricista aporta fotografías del vehículo rotulado con el logo de su tienda y explica que lo emplea en los desplazamientos para realizar instalaciones eléctricas y llevar el material. Además aporta facturas en las que consta que se ha desplazado a las localidades de alrededor para realizar su trabajo.

El Técnico de Hacienda lo considera suficientemente justificado, por lo que admite la deducción del IVA al 60 %. Las facturas de combustible y la factura de reparación son deducibles por el artículo 95.Tres.1.ª de la LIVA, mientras que la factura de adquisición es deducible por el artículo 95.Tres.2.ª de la LIVA.

En mi opinión, este punto supone un conflicto constante entre la Administración y los contribuyentes, y la modificación de criterio de la DGT no ha supuesto un gran cambio en la práctica. Son muchos los recursos que se interponen por los contribuyentes por no estar de acuerdo con las regularizaciones practicadas por la Administración. Resulta necesaria una modificación del artículo, en la que de forma clara se establezca una regla que tanto los contribuyentes como la Administración puedan aplicar con certeza. Es posible que esa regla no respetara del todo el principio de neutralidad, pero no debemos olvidar que el IVA es un impuesto y, como tal, debe ser fácilmente aplicable por los contribuyentes y por la Administración, y que con la redacción actual se ven afectados otros principios como el de seguridad jurídica.

Por otra parte, merece una particular mención, en relación con la deducción de gastos accesorios a los vehículos, la Consulta vinculante de la DGT V0599/2011, de 10 de marzo (NFC040820). El consultante es titular de un negocio de hostelería que utiliza, mediante cesión gratuita por parte de su hijo, un vehículo para desplazarse al negocio y utilizarlo también para el transporte de mercancías del propio negocio. Si la cesión del vehículo se realiza a título gratuito y no se realiza ninguna otra entrega o prestación sujeta al IVA, el cedente no tiene la condición de empresario o profesional y la cesión no está sujeta al impuesto. No obstante, siempre que el vehículo se afecte a la actividad económica del consultante, y siempre que este pueda deducir la totalidad del IVA soportado, las cuotas soportadas por los gastos de mantenimiento del vehículo serán deducibles en un 50 %.

Esta consulta es anterior al cambio de criterio de la DGT, por lo que ahora el porcentaje de deducción debe desvincularse del que correspondería a la adquisición del vehículo.

Pero a mi entender lo relevante en esta consulta es la posibilidad de deducir gastos de combustible o reparaciones de un vehículo sin ser el titular del mismo. Es decir, que si un empresario o profesional utiliza por arrendamiento o cesión, con o sin contraprestación, un vehículo de un tercero, podría deducir el combustible siempre que probara la utilización exclusiva en la actividad.

La principal diferencia de este supuesto con lo que hemos analizado anteriormente es que en este caso los gastos accesorios al vehículo no están relacionados con un bien de inversión (dado que el titular del vehículo es un tercero), por lo que su deducción se realizará conforme al artículo 95.Uno de la LIVA y no serán de aplicación los apartados Tres y Cuatro del artículo 95 de la LIVA. Esto supone que ya no resulta aplicable la regla de afectación parcial, por lo que únicamente podrán ser deducidos si se demuestra una afectación directa y exclusiva a la actividad. Y este tratamiento es claramente contrario a la normativa comunitaria, que permite deducir en proporción a la afectación, por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales.

Longás Lafuente (2019) señala que el artículo 95.Uno de la LIVA «debería ser corregido por el legislador interno para adecuarlo a la norma europea»; sobre todo teniendo en cuenta que «tanto la DGT como el TEAC vienen sustentando una interpretación más benigna y acorde con la Directiva IVA».

7. Desafectación del vehículo. Determinación del valor en el autoconsumo de bienes externo

El artículo 16 de la Directiva IVA establece que: «Se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA».

Como podemos observar, la normativa europea regula expresamente el concepto conocido como autoconsumo de bienes, equiparable a una entrega de bienes, condicionando su sujeción a que los bienes transmitidos hubieran generado el derecho a deducir total o parcialmente, ya que, de no ser así, el autoconsumo estaría no sujeto.

El fundamento o finalidad de los autoconsumos consiste en evitar consumos privilegiados, es decir, garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que realiza un autoconsumo de un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto pasivo que se haya podido deducir el IVA se libere del pago del IVA cuando realice un autoconsumo con fines privados.

Nuestra normativa interna, con una redacción muy similar a la Directiva IVA, regula el autoconsumo externo de bienes en las dos primeras letras del artículo 9.1.º de la LIVA, asimilándolos a las entregas de bienes a título oneroso, realizados ambos sin contraprestación:

- a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Y, por su parte, el artículo 7.7.º de la LIVA establece la no sujeción de los autoconsumos de bienes, «[...] siempre 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 de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones [...]».

La redacción de este artículo es un tanto confusa, ya que el literal parece indicar «que no se hubiese atribuido el derecho a deducir», pero lo que realmente pretende decir es «que no se lo haya deducido», lo que resulta más conforme con la Directiva IVA. En caso de haber deducido un bien de inversión de forma parcial, el posterior autoconsumo estaría sujeto. Y si teniendo derecho a la deducción, no lo hubiera deducido, el posterior autoconsumo estaría no sujeto. Lo que no da lugar a dudas es que si no se soporta expresamente el impuesto, por ejemplo, por adquirir un vehículo a un particular o por adquirirlo en el régimen de bienes usados, el posterior autoconsumo estaría no sujeto (Sentencia de 27 de junio de 1989, asunto C-50/88, Kühne –NFJ000568–).

Los autoconsumos y la rectificación de las cuotas de IVA deducidas conviven dentro de la normativa del impuesto y resulta necesario delimitar cuándo se producirá la aplicación de una y otra figura. Al margen de los supuestos de rectificación de las cuotas soportadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de la LIVA, el artículo 114 de la LIVA admite la rectificación de las cuotas deducidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente. Es el caso por ejemplo de un error aritmético al calcular la cuota de IVA soportado; un error de cálculo en la determinación de la prorrata; o una deducción cuando atendiendo a la naturaleza de la operación, quedaba limitado, excluido o restringido el derecho a deducir en virtud de lo establecido en los artículos 95 o 96 de la LIVA. En todos estos casos, la determinación de la cuota de IVA deducible por el sujeto pasivo fue incorrecta y, por tanto, la deducción aplicada era errónea desde su origen, por lo que procede rectificar la deducción. Por el contrario, en los supuestos de autoconsumo de bienes, la deducción aplicada inicialmente por el sujeto pasivo es correcta.

Ejemplo 10

Un empresario adquiere un vehículo por 10.000 euros de base imponible y 2.100 euros de IVA.

- a) Lo afecta a su actividad y deduce el 100 % de la cuota de IVA soportada (2.100 €). Sin que medie requerimiento previo de la Administración, el empresario recuerda que de acuerdo con el artículo 95.Tres.2.ª de la LIVA debía haberse deducido el 50 %. Deberá rectificar la cuota de IVA deducida presentando una autoliquidación complementaria, ingresando el 50 % restante (1.050 €) más el recargo y, en su caso, los intereses de demora.
- b) Lo usa a título privado y deduce el 100 % de la cuota IVA soportada (2.100 €). Deberá también presentar una autoliquidación complementaria, ingresando la totalidad del IVA deducido (2.100 €) más el recargo y, en su caso, los intereses de demora.
- c) Lo afecta a su actividad y deduce el 50 % de la cuota de IVA soportada (1.050 €), pasados 2 años decide utilizarlo exclusivamente a título privado. Se produciría un autoconsumo externo de bienes (9.1.º a) LIVA), que quedaría sujeto a gravamen. Tendría que repercutir el impuesto al 50 % sobre una base imponible determinada conforme al artículo 79.Tres de la LIVA y no podría deducirlo. En este caso vamos a considerar una depreciación de un 20 % por año. El IVA a repercutir sería: $[10.000 - (10.000 \times 20\% \times 2)] \times 21\% \times 50\% = 630$ euros.

No obstante, la principal diferencia en este punto de nuestra normativa interna con la Directiva IVA es el hecho de que la esta directiva, además de la posibilidad del autoconsumo prevista en los artículos 16 y 18 para el caso de utilización de bienes para fines ajenos a la actividad, en el artículo 184 permite rectificar la deducción inicialmente practicada «cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar», es decir, que la Directiva IVA prevé la utilización de ambos mecanismos (autoconsumo y rectificación de deducciones) mientras que nuestro legislador español se ha decantado por los autoconsumos. Siendo el fundamento de los autoconsumos el evitar consumos privilegiados, este mecanismo podría sustituirse por la rectificación de las cuotas de IVA deducidas y que con posterioridad, atendiendo al consumo real del bien o servicio, resultan inadecuadas. De esta forma se lograría el ajuste sin necesidad de sujetar a gravamen los autoconsumos, con los problemas de delimitación de la base imponible que conllevan.

En el caso de vehículos, lo más habitual es que con el transcurso del tiempo se produzca una pérdida de valor, pero tanto si se han depreciado como si se han revalorizado, debemos determinar la base imponible del autoconsumo atendiendo al valor del vehículo en ese momento (véase art. 79.Tres.3.ª LIVA). En todo caso, con la sujeción a gravamen de estas operaciones, el legislador está evitando que se consuma el producto con fines particulares totalmente libre de gravamen. Por ello, cuando un empresario realice una operación calificada como autoconsumo, debe ser consciente que parte de las cuotas de IVA que se dedujo en su adquisición o elaboración, deberán ser ingresadas en la Administración vía repercusión.

Un supuesto sencillo a la hora de determinar la base imponible en el autoconsumo de bienes es el caso de que se adquiriera un vehículo por *leasing* y haya un posterior autoconsumo antes de que el *leasing* termine. En este caso, la base imponible debe estar constituida por el valor de los importes que deben pagarse anualmente como contraprestación durante el periodo de vigencia restante del derecho, capitalizados del mismo modo que el empleado para determinar el valor de constitución del derecho.

Pero en la práctica lo habitual no es encontrarnos en este caso y surge el problema de determinar el valor del vehículo usado. En una comprobación administrativa, cuando se detecta un supuesto de autoconsumo por cese de actividad, la Administración encuentra muchas dificultades para determinar el valor del vehículo usado. El hecho de no existir una regla clara y precisa en la ley para determinar este valor, aunque fuera aproximadamente, conduce muchas veces a pronunciamientos erróneos que pueden aumentar la conflictividad en los tribunales.

La Directiva IVA en el artículo 74 fija una regla muy similar que no resuelve el problema, señalando lo siguiente: «En los casos de destino o de afectación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa, o de tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes cuya actividad económica imponible haya cesado, contemplados en los artículos 16 y 18, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen». Por «precio de compra, evaluado en el momento de la afectación» debe entenderse el valor residual del bien en el momento de su afectación a fines privados (Sentencia del TJUE de 17 de mayo de 2001, asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99, Fischer y Brandenstein –NFJ010678–).

Resulta necesario establecer una regla que tanto los contribuyentes como la Administración puedan aplicar con facilidad. Nótese que el legislador ha omitido expresamente el concepto «valor de mercado», refiriéndose al «valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega». Esto no es algo casual, ya que según diversos pronunciamientos del TJUE, el valor de mercado en el IVA únicamente puede ir referido a las operaciones vinculadas (art. 79.Cinco LIVA). Esto facilita mucho las cosas a la hora de determinar la base imponible en el caso de autoconsumos de vehículos, ya que únicamente deberemos realizar una valoración razonable. En todo caso, si la Administración realiza una valoración, debe dar la oportunidad al contribuyente de alegar una valoración alternativa, que se admitirá siempre que sea razonable.

No se recomienda utilizar la valoración prevista en las tablas de valoración de vehículos a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante, ITP y AJD), ya que no conviene mezclar tributos. Son varios los pronunciamientos del Tribunal Económico-Administrativo Central en el sentido por ejemplo de no mezclar el IRPF con el ITP y AJD que son extrapolables a este caso, y por ello podríamos encontrarnos con problemas.

Podemos pensar en dos fórmulas muy sencillas que serían aceptadas por los tribunales:

- Asimilarlo al valor neto contable, esto es, partir del precio de compra del vehículo y minorarlo con los coeficientes de amortización máximos (o la efectivamente practicada por el contribuyente). El coeficiente máximo, tanto en la tabla de amortización simplificada como en la Ley del impuesto sobre sociedades es del 16 %.
- Partir del periodo de regularización de los bienes de inversión de 5 años, de forma que el precio inicial se reduzca cada año en un 20 %. Si el contribuyente ha utilizado el vehículo 3 años y se produce un autoconsumo, este se valoraría multiplicando el precio de compra del vehículo por un 40 %.

Por otra parte, uno de los requisitos del autoconsumo que conlleva mayores errores en su aplicación práctica por parte de la Administración es el hecho de que debe suponer un acto de consumo, es decir, que debe existir una cierta generación de utilidad derivada de la utilización privada del bien. Tal y como apunta Sánchez Gallardo (2003), en una primera aproximación, en caso de cese de actividad se podría suponer que se produce un autoconsumo de bienes por referencia al total del patrimonio empresarial o profesional que sea propiedad del sujeto pasivo cuando efectivamente cesa en la actividad, quedando al margen de la aplicación del IVA cualquier transmisión posterior, que se efectuaría a título particular. Una solución como esta, aplicada de forma indiscriminada por el mero hecho de que finalice la actividad, no sería correcta, por cuatro razones:

- En primer lugar, porque de la misma se deduce que el tratamiento sería distinto según la forma jurídica del empresario o profesional que cesa en la actividad, ya que, al menos en principio, no cabe la existencia de un ámbito de actividad privado para las entidades mercantiles a efectos de IVA, por lo que tampoco cabría la existencia de dicho autoconsumo.
- En segundo lugar, porque el cese en la actividad no implica necesariamente el traspaso del activo empresarial existente en ese momento al patrimonio particular, ya que perfectamente puede ocurrir que el patrimonio empresarial remanente quede a la espera de su transmisión, sea de forma conjunta, sea desagregadamente.
- En tercer lugar, porque siendo el IVA un impuesto que grava el consumo, únicamente aquellas operaciones en las que efectivamente se produzca dicho consumo han de quedar gravadas por el mismo.
- Y en cuarto lugar, porque si bien la Directiva IVA permite a los Estados miembros gravar por autoconsumo la tenencia de los bienes afectos a la actividad empresarial o profesional en los casos de cese en la actividad (art. 18 c), el legislador nacional no ha hecho uso de esta posibilidad, al menos de forma expresa.

Este punto debería interpretarse en el sentido de considerar que el cese en la actividad de los empresarios o profesionales personas físicas únicamente ha de dar lugar a la existencia

de autoconsumos de bienes por el traspaso de los mismos desde su patrimonio empresarial al particular cuando dicho traspaso suponga efectivamente un consumo o generación de utilidad para el citado empresario o profesional en su calidad de particular o consumidor final.

Ejemplo 11

Si un taxista se jubila, si destina el taxi a su consumo particular, se produce su autoconsumo. Pero dado que la licencia con toda seguridad la acabará transmitiendo, en la medida en que no admite otro uso que, como *input* empresarial, no puede admitirse que se autoconsume, sino que se mantendrá en expectativa de venta, quedando su transmisión, cuando se produzca, sujeta al impuesto.

Esta última reflexión debería aplicarse igualmente a otros bienes que únicamente admitan su uso como *input* empresarial, para los cuales el cese de la actividad en ningún caso debe suponer la existencia de un supuesto de autoconsumo.

Finalmente, en relación con la determinación de la base imponible de un automóvil en un supuesto de autoconsumo, cuando se le han incorporado elementos accesorios, debemos hacer referencia a la Sentencia del TJUE de 17 de mayo de 2001, asunto C-322/99, Fischer. El señor Fischer adquirió a un particular un automóvil, por lo que no pudo deducir el IVA, por 28.000 marcos alemanes. El automóvil fue adquirido con el fin de revenderlo en el marco de su actividad. El señor Fischer renovó dicho automóvil, encargando profundas reparaciones de carrocería y de pintura, por un importe de 10.800 marcos alemanes, además de 1.512 marcos alemanes en concepto de IVA, por los que practicó la deducción. Posteriormente, el señor Fischer cesó en su actividad y transfirió a su patrimonio personal el mencionado automóvil.

La primera cuestión que se plantea al tribunal es si existe sujeción al IVA cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un vehículo comprado sin que se haya generado derecho a deducir el IVA y que ha sido objeto, con posterioridad a su adquisición, de trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA.

El tribunal distingue dos situaciones:

1. Operaciones que simplemente contribuyen a mantener el valor del bien y que han sido normalmente consumidas en el momento de la afectación a fines privados. En este caso considera contrario al principio de neutralidad someter la afectación del vehículo al patrimonio particular al pago del IVA, aun habiendo deducido el IVA soportado por los gastos de la reparación.
2. Operaciones que implican un incremento duradero del valor del bien y no han sido totalmente consumidas en el momento de la afectación a fines privados. En este caso considera que sí existe sujeción al IVA.

Y la segunda cuestión que se plantea al tribunal es si, en caso de autoconsumo, debe interpretarse de manera que se considere gravado el bien y los elementos que lo componen, o únicamente los elementos incorporados al bien *a posteriori*. El tribunal concluye que la base imponible «debe determinarse tomando en consideración el precio, en el momento de la afectación a fines privados, de los bienes incorporados al vehículo», es decir, que solo se incluiría como base imponible el coste de la reparación (ello si el autoconsumo se produce en un momento muy cercano a la reparación, de forma que el vehículo no haya experimentado alteraciones de valor).

No lo entiende así la DGT, por ejemplo, en Consulta vinculante V0366/2010, de 28 de febrero (NFC037474): «Sin embargo, lo que en ningún caso puede aceptarse, como propone el consultante en el escrito presentado ante este Centro directivo, es que dentro de la base imponible se distinga entre los costes de los bienes y servicios utilizados para la obtención del bien por los cuales se hubiera soportado el impuesto sobre el valor añadido, a la cual se le aplicaría el tipo impositivo que procediera, y los costes de los bienes y servicios utilizados para la obtención del bien por los cuales no se hubiera soportado este impuesto (como ocurriría con el importe de los inmuebles adquiridos a personas físicas sin la condición de empresario o profesional), a la cual se le aplicaría una "exención" para quedar fuera de la aplicación del tipo impositivo correspondiente. Este razonamiento, que el consultante considera más justo y que no distorsiona el impuesto, no se ajusta a lo establecido por la ley del impuesto en su artículo 79.Tres previamente extractado».

Así, según este planteamiento, desde el momento en que el vehículo se incorpora al patrimonio empresarial o profesional sin posibilidad de deducción, si se autoconsume la operación quedaría sujeta al IVA en su totalidad, siendo la base imponible el valor del vehículo en ese momento. Como vemos, esta interpretación es contraria a la Directiva IVA. No obstante, este es el único pronunciamiento de la DGT en este caso concreto de autoconsumos y tiene ya algunos años; teniendo en cuenta que la DGT ha modificado su criterio admitiendo que en el caso de una venta de un vehículo deducido al 50 %, la base imponible debe reducirse también al 50 %, lo lógico es pensar que en caso de autoconsumo de un vehículo deducido al 50 % ocurra lo mismo, por lo que entiendo que este debe ser el criterio a seguir.

Ejemplo 12

Un mecánico adquiere un vehículo de segunda mano que no funciona, con la intención de repararlo y afectarlo a su actividad. Lo adquiere de un particular, pagando 1.000 euros más el ITP y AJD. Los materiales de la reparación le cuestan 2.000 euros de base imponible y 420 euros de cuota soportada, que deduce al 100 %. Nada más terminar la reparación, por problemas personales, decide jubilarse.

La base imponible en caso de autoconsumo incluirá únicamente la parte correspondiente a las reparaciones. El IVA a repercutir será: $2.000 \times 21 \% = 420$ euros.

8. Conclusiones

Se ha realizado un estudio teórico-práctico que se ha centrado en detectar incumplimientos de la LIVA con la Directiva IVA, siguiendo para ello la jurisprudencia del TJUE, y en solucionar los problemas más frecuentes en la aplicación del IVA en lo referente a la deducción de vehículos.

Del análisis efectuado sobre los incumplimientos de la LIVA, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

- Con la modificación introducida por la Directiva 2009/162/CE ahora es posible deducir los bienes de inversión en proporción a la afectación. Antes de esta modificación la LIVA incumplía la Directiva IVA, pero ahora (sin necesidad de haberla modificado) ya no la incumple.
- Una de las principales novedades es que para aquellos bienes de circulante relacionados con bienes de inversión (carburante, reparaciones...), podrán deducirse en función de la afectación a la actividad. Este punto no era compatible con la Directiva IVA, por lo que únicamente podía corregirse mediante la modificación de la ley. No obstante, una modificación de criterio de la DGT ha dado una interpretación diferente al mismo artículo, por lo que ahora sí resulta conforme con la Directiva IVA. Esta modificación de criterio no ha supuesto un gran cambio en la práctica, por lo que sería deseable una modificación del artículo, en la que de forma clara se establezca una regla que determine la cantidad a deducir con mayor certeza.
- Para los bienes de inmovilizado que no son de inversión por no alcanzar un valor de adquisición de 3.005,06 euros, pero que se afecten a la actividad por un plazo superior a un año, no se permite deducir en proporción a la afectación por lo que se incumple la Directiva IVA.
- Para el resto de bienes de circulante, al requerir en la LIVA una afectación directa y exclusiva para ser deducibles, también se incumple la Directiva IVA.

Por otra parte, son varios los problemas que se han detectado en la aplicación práctica del IVA, de los que destacamos los siguientes:

- La transmisión de un vehículo parcialmente afecto a la actividad queda sujeta al IVA, pero la base imponible de la venta coincidirá con el porcentaje deducido en la compra.
- En caso de utilización privada de un vehículo, se distinguen dos momentos: si esta se produce antes del periodo de regularización, utilizaremos el procedimiento

de regularización de deducciones; si se produce después, utilizaremos el autoconsumo.

- Solo se consideran vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, a efectos de aplicar la presunción del 100 %, los que transportan género vendible o cosas muebles que son objeto de trato o venta.
- Se ha efectuado un análisis de la deducción de vehículos distinguiendo las circunstancias que, si no se cumplen, ni siquiera se aplicaría la presunción del 50 %; y se han indicado posibles elementos de prueba para justificar la afectación.
- Cabe la posibilidad de deducir gastos de combustible o reparaciones de un vehículo sin ser el titular del mismo, pero la afectación tendrá que ser exclusiva.
- Para valorar un vehículo usado en los autoconsumos únicamente deberemos realizar una valoración razonable. Pueden emplearse dos fórmulas muy sencillas: asimilarlo al valor neto contable o utilizar la proporción del periodo de regularización que reste.
- El autoconsumo debe suponer un acto de consumo o generación de utilidad para el consumidor final, por lo que no se produce automáticamente con el cese de la actividad. Además, no cabe el autoconsumo en caso de disolución para las entidades mercantiles.

Referencias bibliográficas

- Arasteny Torregrosa, F. y Mahiques Gómez, C. (2018). Rentas en especie: visión general y caso particular de vehículos adquiridos por empresas para ser usados por sus socios. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 425-426, 1-28.
- Barciela Pérez, J. A. (2012). El derecho a deducción del IVA soportado por los bienes parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. El asunto Eon Aset Menidjmont. *Quincena Fiscal Aranzadi*, 21.
- Longàs Lafuente, A. (2019). 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*, 432, 5-42.
- Memento práctico Francis Lefebvre IVA (2017). Capítulo 9: Deducciones y Devoluciones. En *Parte primera: Operaciones interiores*, núm. 2625.
- Sánchez Gallardo, F. J. (2003). 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. *Carta Tributaria*, monografía 1/2003.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2010). A vueltas con los problemas de la prueba en Derecho Tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 325, 47-72.

de mayo (rec. núm. 641/2012 –NFJ071288–): «La prueba de la afectación de los bienes y derechos a la actividad corresponde al contribuyente que quiere hacer valer su derecho a la deducción del IVA soportado por la adquisición de los mismos».

No obstante, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) señala que el artículo 95 de la LIVA establece, para los vehículos automóviles de turismo que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, una presunción legal de afectación del 50 %, salvo para los destinados a las finalidades previstas en el párrafo tercero de la regla 2.^a del apartado tres de dicho artículo, en que la presunción es del 100 %. Independientemente de lo anterior, cuando se acredite un grado efectivo de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional diferente del previsto según la correspondiente presunción legal, procederá la regularización de las deducciones practicadas inicialmente sobre la base de la citada presunción. En todo caso, será necesario que dichos vehículos estén integrados en el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, así como debidamente contabilizados e incluidos en los registros oficiales de la actividad desarrollada. El ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del vehículo deberá ajustarse, sea cual sea el grado de afectación de los bienes señalados a la actividad empresarial, a las restantes condiciones y requisitos previstos en la LIVA (Consulta vinculante V2711/2011, de 16 de noviembre –NFC043000–).

Esto supone que el sujeto pasivo, para deducirse la adquisición de un vehículo, en primer lugar, deberá probar la afectación a la actividad. Una vez probada esta afectación, la LIVA recoge una presunción del 50 %, por lo que si pretende deducir un porcentaje superior, la carga de la prueba recaerá sobre él; si por el contrario, la Administración quiere admitir un porcentaje inferior al 50 %, será a esta a quien corresponda la carga de la prueba.

Como vemos, el legislador español optó por aplicar una presunción de afectación a la actividad empresarial o profesional del 50 % para ofrecer, tanto a los contribuyentes como a la Administración, una regla que facilitara la aplicación del impuesto. Además de ser coherente con el principio de neutralidad, la presunción admite prueba en contrario, por lo que no lesiona derechos de los contribuyentes en caso de que puedan justificar una afectación superior.

Esta presunción de afectación al 50 % prevista en el artículo 95.Tres de la LIVA actualmente no contradice la normativa europea ni se opone a la jurisprudencia del TJUE, extremo que ha sido confirmado recientemente por el TS, en la Sentencia 153/2018, de 5 de febrero (rec. núm. 102/2016 –NFJ069766–).

2.1. Medios de prueba

Tanto para muchos asesores como para la propia Administración, la prueba de un porcentaje superior o inferior al 50 % de afectación a la actividad del vehículo es extremadamente difícil, tratándose de una prueba casi diabólica. No se trata en sentido estricto de

una prueba diabólica, ya que se entiende como tal la situación que se produce cuando quien alega un derecho o una situación de la que se deriva una consecuencia jurídica, se encuentra imposibilitado de poder probar un hecho o extremo concreto, ya que está en la mano de la otra parte acreditarlo.

Esta situación no se produce cuando se trata de probar el grado de afectación de los vehículos, pero no debemos desconocer que es realmente difícil y es una cuestión que genera un conflicto constante entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Barciela Pérez (2012) señala que en la ley no se especifica «cuáles son los medios más idóneos para acreditar el grado de afectación real del vehículo», y la Administración tributaria tampoco se ha pronunciado al respecto. «Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar la actividad real realizada, así como el grado de afectación del vehículo a la misma, los cuales serán valorados por la Administración tributaria».

Ya señalaba el TJUE, entre otras Sentencias en la de 8 de marzo de 2001, asunto C-415/98, Bakcsi (NFJ010474), que la cuestión de si, en un caso concreto, un sujeto pasivo ha adquirido bienes para sus actividades económicas, es una cuestión de hecho que debe apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate, el periodo transcurrido entre la adquisición de estos y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo.

Ante todo, debemos tener en cuenta que la Administración tributaria realizará un primer análisis a efectos de determinar si las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de un vehículo son deducibles: nos referimos a la afectación del vehículo a la actividad empresarial o profesional. A modo de ejemplo, citamos una serie de circunstancias que, si no se cumplen, ni siquiera se aplicaría la presunción del 50 %, por lo que no sería nada deducible:

- Para la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de un vehículo ha de acreditarse suficientemente la afectación del mismo a la actividad económica, de modo que debe documentarse cómo se realiza la actividad, en qué le afecta o no la existencia de vehículos y cómo se produce la utilización de dichos vehículos.
- Si el sujeto pasivo tiene varios vehículos a su nombre, deberá justificar que se hallan afectos a la actividad, ya que no se admite una deducción de todos ellos al 50 %.
- Si por el tipo de actividad realizada solo se justifica que pueda tener un vehículo afecto y ya tiene deducido uno, si no desafecta el primero de la actividad, la Administración tributaria podría discutir la afectación del nuevo vehículo.
- No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo, ni la contabilización o inclusión del vehículo en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

- Si el sujeto pasivo no es el titular del vehículo, al no integrarse este en su patrimonio empresarial o profesional, no podría deducirlo.
- Si el vehículo de turismo se transmite antes del año, podría perder la condición de bien de inversión, y en consecuencia el régimen de deducción de las cuotas soportadas 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 %.

A continuación, citaremos una serie de puntos que, de forma conjunta, nos pueden ayudar a determinar qué medios de prueba podemos utilizar para destruir la presunción de afectación al 50 %, tanto para incrementarla como para disminuirla. En todo caso, tienen la consideración de indicios, por lo que será la utilización conjunta de todas las circunstancias que concurran lo que permita determinar una afectación inferior o superior al 50 %. A modo de ejemplo, podemos citar las siguientes:

- Disponer de un aparcamiento en el despacho profesional, disponiendo de otro vehículo particular.
- Para demostrar un uso comercial exclusivo para la actividad sería recomendable rotular el coche con publicidad de la empresa.
- Podrían presentarse pruebas testificales de clientes, proveedores y terceros.
- Si la clientela está repartida por varias provincias, parece justificada la necesidad de efectuar desplazamientos.
- El sujeto pasivo podría aportar justificantes de desplazamientos reales realizados de forma exclusiva para la actividad profesional, para determinar así el porcentaje de deducibilidad en función del número de kilómetros realizados. Si, por ejemplo, con motivo de su actividad, debe realizar numerosos desplazamientos de larga distancia, cabría admitir un porcentaje muy superior al 50 % o incluso el 100 %. Sería recomendable guardar la agenda de contactos y reuniones que justifique los desplazamientos comerciales.
- En ocasiones la Administración tributaria cuantifica la utilización para fines particulares por horas, esto es, considerando una jornada laboral de 8 horas de lunes a viernes, de forma que la utilización particular son 16 horas más los fines de semana. Esto supone reducir considerablemente el porcentaje de deducción. Incluso si consideramos que la jornada laboral fuera de 12 horas, siendo los días laborables unos 220 respecto de los 365 del año (un 60 %), este mecanismo supondría reducir el porcentaje de afectación al 30 %, esto es: $60\% \times 12 \text{ horas} / 24 \text{ horas}$. No se utiliza como criterio el de los días laborables (cinco séptimos).
- En cuanto a la limitación del vehículo por tipos, potencia o modelos, en principio no se limita la deducción por este motivo, pero en ello influye, por ejemplo, la categoría de la empresa o el trabajo realizado. Si es una multinacional y el trabajo

y la responsabilidad es muy grande, puede quedar justificado llevar un coche de alta gama. Si es una empresa pequeña, dependiendo del volumen de la empresa puede ser excesivo un coche de este tipo.

- Una actividad de arrendamiento de locales industriales difícilmente permite considerar afecto un vehículo de lujo.
- El hecho de que un vehículo disponga de 7 plazas, puede servir para acreditar que el vehículo va a ser utilizado principalmente para el desarrollo de la actividad, pero resulta insuficiente para acreditar que el vehículo se utiliza exclusivamente en la misma.
- En relación con la alegación típica de que el vehículo se utiliza para acudir al centro de trabajo, en la Sentencia del TJUE de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, Eon Aset Menidjunt (NFJ045785), el reclamante sostuvo ante el órgano jurisdiccional que los automóviles controvertidos se utilizaban para garantizar el transporte de su gerente entre el domicilio de este y su lugar de trabajo. El TJUE declaró, como en anteriores ocasiones, que el hecho de que el desplazamiento del domicilio al lugar de trabajo sea un requisito necesario de la presencia en el trabajo no constituye un elemento determinante para considerar que el transporte del trabajador entre su domicilio y su lugar de trabajo no satisface necesidades privadas del trabajador. En efecto, sería contrario al objetivo de esta disposición que tal relación indirecta bastara por sí sola para excluir la asimilación del desplazamiento a una prestación a título oneroso.
- No es obligatorio para poder deducir el IVA soportado consignar la matrícula del vehículo en la factura que documenta la operación de suministro de carburante para un vehículo afecto a una actividad empresarial o profesional. Al respecto, en una posible comprobación se tendrá en cuenta el hecho de que no haya distintos tipos de carburante cuando el sujeto pasivo solo tiene un vehículo a su nombre; y también se valorará el nivel de consumo de carburante, ya que si es excesivo en relación con el tipo de actividad realizada, puede constituir un indicio de que se está deduciendo el carburante de más de un vehículo.
- Otro posible argumento que se utiliza para reducir el porcentaje de afectación es la correlación del vehículo con los ingresos. Si no se puede establecer en qué medida el vehículo matriculado a nombre de la entidad colabora en la realización de su objeto y de esta manera hace posible la obtención de ingresos, y no se conocen argumentos que permitan establecer una relación directa o indirecta entre el proceso de generación de ingresos a través de la estructura productiva por la entidad y la tenencia del vehículo indicado, la Administración tributaria regularizará el IVA soportado, minorando el porcentaje de afectación.
- En relación con el seguro del vehículo, cuando el uso declarado en la póliza de seguros es «particular», la Administración tributaria podría tener un muy buen argumento para reducir el porcentaje de afectación del vehículo a la actividad, o incluso para negar la afectación.

Ejemplo 1

En relación con este último punto de los seguros, supongamos que un sujeto pasivo en noviembre de 2016 ha adquirido un vehículo por 50.000 euros de base imponible y una cuota de IVA soportado al 21 % de 10.500 euros que había sido deducida al 100 %. En enero de 2017 le roban el vehículo, y la compañía aseguradora le abona 60.500 euros (50.000 + 10.500). En abril de 2017, vuelve a adquirir otro vehículo por 58.000 euros de base imponible y una cuota de IVA soportado al 21 % de 12.180 euros, que vuelve a deducir al 100 %.

La Administración tributaria podría llegar a la conclusión de que no procede la deducción de ninguno de los dos vehículos por no considerarlos afectos a la actividad: si requerida la póliza de seguro del vehículo, se comprueba que el uso del vehículo declarado en la misma es «uso particular», se podría entender que el sujeto pasivo está comunicando a la compañía de seguros que es un «consumidor final», con las consecuencias de que su vehículo no estaría afecto a la actividad y no tendría derecho a deducirse el IVA soportado en su adquisición.

En este caso de robo, la compañía de seguros ha abonado al sujeto pasivo la base imponible más el IVA, ya que en su momento le comunicó que no podía deducirlo y que el vehículo se integraba en su patrimonio particular. En este supuesto, lo que se consigue es alterar en apariencia y en beneficio del sujeto pasivo y en perjuicio exclusivamente de la Hacienda Pública el normal funcionamiento del régimen de deducciones establecido en la LIVA, dado que el sujeto pasivo está obteniendo por duplicado el mismo importe: en primer lugar, vía deducción; y en segundo lugar, vía indemnización abonada por la compañía de seguros.

Si el sujeto pasivo hubiera comunicado a la compañía aseguradora que el uso del vehículo iba a ser «profesional», dado que podría haber deducido las cuotas soportadas en su adquisición, en caso de producirse la contingencia prevista en el seguro la compañía abonaría únicamente la base imponible, evitando así una «doble deducción».

Este caso es muy gráfico porque efectivamente ha habido un robo y la compañía de seguros le abona, en concepto de indemnización, la base imponible más el IVA después de haberse deducido. Pero, ¿y en aquellos casos en que no se ha producido un siniestro o un robo? Siendo coherentes, lo lógico sería negar la deducción a todo aquel que hubiera comunicado al seguro que le iba a dar al vehículo un «uso particular». Al fin y al cabo es una manifestación del propio sujeto pasivo.

Se ha detectado que normalmente el uso declarado a la compañía aseguradora es particular. Esto es así porque la prima a pagar es menor que si se declara un uso profesional.

El problema, a mi entender, es que el hecho de que el sujeto pasivo haya comunicado a la compañía de seguros un «uso particular» para ahorrarse un dinero, no significa que el uso que realmente le vaya a dar al vehículo sea particular. En su caso el problema lo tendría el sujeto pasivo con la compañía de seguros si esta se enterara de que el vehículo ha sido deducido, pues podría haber un incumplimiento de la póliza (pero esta cuestión no la voy a entrar a valorar).

En la medida en que el sujeto pasivo justifique que el vehículo lo emplea en la actividad, entiendo que deberíamos considerarlo afecto, pero este no es un tema que esté zanjado. Solo hay que pensar, por ejemplo, en la posibilidad de negar el derecho a la deducción por incumplimiento del artículo 93.Cuatro de la LIVA, por determinar que la intención inicial del sujeto pasivo era destinar el vehículo al uso particular ya que así lo había declarado en su póliza de seguros.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en Resolución de 23 de junio de 2009, números de referencia 28/04608/06 y 11568/06, señala lo siguiente: «Respecto al uso particular que consta en las pólizas de seguro, cabe precisar 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 [...]».

En este sentido, la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de contrato de seguro, [...] atribuye al tomador un plazo de un mes para solicitar la rectificación de la póliza [...].

En el presente caso, no se ha aportado justificación alguna de que se solicitase por el interesado o se formalizase modificación alguna del contrato de seguro, de lo que cabe concluir razonablemente que el seguro finalmente contratado se corresponde con la voluntad del tomador de asegurar únicamente un uso particular de la embarcación». Aunque esta resolución se refiere a embarcaciones, puede resultar aplicable también a los vehículos.

En la práctica se está utilizando este indicio por la Administración tributaria para reforzar la motivación de cara a los tribunales, cuando se pretende reducir la deducción al 50 % habiendo deducido el sujeto pasivo el 100 %. No cabe duda de que es un indicio muy potente para reducir el grado de afectación del vehículo a la actividad y habrá que ponderar, en cada caso concreto, si se entiende o no justificada la afectación del vehículo a la actividad. En cualquier caso, si el sujeto pasivo ha deducido el 100 % de la cuota de IVA soportada y únicamente aporta la factura y el libro registro de facturas recibidas donde aparece registrada, resulta improbable que la Administración tributaria admita esta deducción con base en elementos probatorios que no inciden de forma directa y objetiva en la relación del vehículo cuestionado con la actividad efectivamente realizada, y que, por tanto, no permiten determinar que el vehículo se haya utilizado exclusivamente en el desarrollo de la actividad.

3. Presunción de afectación al 100 % a la actividad

El artículo 95.Tres.2.ª, párrafo 3.º, de la LIVA enumera una serie de vehículos que se presumen afectados al 100 % al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

En primer lugar, para aplicar la presunción, se debe probar primero la afectación. Una vez probada, ya se presume un grado de afectación del 100 %.

Ejemplo 2

Supongamos que un agente comercial adquiere un vehículo de turismo por 15.000 euros de base imponible y 3.150 euros de IVA que utiliza para el desarrollo de su actividad profesional. No obstante, los fines de semana lo utiliza para sus necesidades privadas. Dado que en este caso opera la presunción del 100 %, el agente comercial podrá deducir la totalidad del IVA soportado (3.150 €) simplemente probando la afectación. La carga de la prueba para reducir el grado de afectación en este caso corresponde a la Administración, por lo que si esta considera que la afectación real no se corresponde con la presunta, deberá probarlo por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

En cuanto a la presunción de afectación del 100 % en el caso de vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías, hay que tener en cuenta que si no se utilizan para el transporte de mercancías, solo se presumirá la afectación en un 50 %. Habrá que estar al tipo de actividad realizada y a las circunstancias concretas de cada caso, a efectos de probar si el vehículo mixto efectivamente se utiliza para el transporte de mercancías.

Es el caso de los vehículos mixtos destinados al traslado de pintura y demás materiales y utensilios de la actividad, ya que no se trata de vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, pues estas se consideran como género vendible o cosas muebles que son objeto de trato o venta.

Entre los representantes y agentes comerciales (con independencia de si las tareas comerciales o de representación son realizadas por profesionales o trabajadores asalariados, según reciente Sentencia del TS 1347/2018, de 19 de julio –rec. núm. 4069/2017, NFJ071185–) hay que incluir a los representantes y agentes comerciales de comercio exterior, pero no a los demás intermediarios en estas operaciones, ni a los agentes libres de publicidad, agentes comerciales personas jurídicas, representantes técnicos del espectáculo, ni a los agentes de seguros (Memento Práctico, 2017).

4. Presunción de afectación al 50 % a la actividad

La LIVA establece la deducibilidad del 50% de las cuotas soportadas en relación con la adquisición de vehículos que tengan la consideración de bienes de inversión y que no puedan incluirse dentro de la presunción de afectación al 100 %, estableciendo una presunción *iuris tantum* que puede ser desvirtuada por el interesado acreditando que la afectación es exclusiva o superior al 50 %, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, no exigiéndose una prueba plena, sino resultando suficiente las pruebas indiciarias que permitan concluir una mayor afectación.

Al respecto, como ya hemos venido indicando, habrán de tenerse en cuenta los siguientes criterios:

- El sujeto pasivo debe hallarse en condiciones de probar que el vehículo se utiliza en la actividad empresarial o profesional, pero no está obligado a probar ningún porcentaje de afectación concreto. Probada dicha utilización, opera la presunción de afectación al 50 %, de manera que el sujeto pasivo puede deducir la mitad de las cuotas soportadas cuando esté en prorrata del 100 %, o la parte que proceda de acuerdo con la regla de prorrata aplicable.
- Si el sujeto pasivo prueba que la afectación es superior al 50 %, puede deducir las cuotas soportadas en la parte que corresponde a la afectación probada y en la medida en que lo permita la regla de prorrata aplicable.
- Igualmente, la Administración puede probar que el vehículo no se utiliza en la actividad empresarial en ninguna medida o que la afectación a tal actividad es inferior al 50 %.

De acuerdo con el artículo 177 de la Directiva IVA, «previa consulta al Comité del IVA, cada Estado miembro podrá, por razones coyunturales, excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes».

De forma más específica, el nuevo artículo 168 bis de la Directiva IVA establece que «los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 1 en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa». El apartado uno prevé de forma expresa la deducción proporcional a la utilización a la actividad en el caso de bienes inmuebles. Si con el artículo 177 de la Directiva IVA podían existir dudas de que fuera compatible la presunción del 50 %, por plantearse por ejemplo que las razones no fueran coyunturales (sino permanentes), con el nuevo artículo 168 bis estas dudas han quedado disipadas, pues ahora es la propia Directiva IVA la que prevé la aplicación de deducciones proporcionales a la afectación, otorgando a los Estados miembros la facultad de aplicar estos cálculos proporcionales a otros bienes además de a los inmuebles. Es por eso que la LIVA no ha sido necesaria adaptarla en este punto porque ya lo cumple, tanto para los bienes inmuebles como para los demás bienes de inversión.

Ejemplo 3

Un cirujano adquiere un vehículo nuevo por 50.000 euros más 10.500 euros de IVA. El cirujano realiza dos tipos de operaciones: cirugía reconstructiva (sujeta y exenta) que representa el 20 % de su volumen de operaciones y cirugía estética (sujeta y no exenta) que representa el 80 % de su volumen de operaciones.

El IVA soportado y deducible será: $10.500 \times 50\% \times 80\% = 4.200$ euros.

Por otra parte, en el caso de vehículos que son adquiridos por sociedades, pero son utilizados por trabajadores, socios profesionales o por meros accionistas, destacamos el estudio realizado por Arasteny Torregrosa y Mahiques Gómez (2018). En esencia, cuando un vehículo se utiliza parcialmente para necesidades privadas, solo es posible deducir el IVA al 100 % si existe repercusión por la parte del uso que se corresponde con las necesidades privadas.

Ejemplo 4

Una sociedad adquiere un vehículo nuevo por 20.000 euros de base imponible y 4.200 euros de IVA. El vehículo se va a utilizar por un trabajador por cuenta ajena, y el uso será un 60 % para la actividad y un 40 % para fines privados. Un alquiler de un vehículo similar supone al día 10 euros de base imponible y 2,1 euros de cuota de IVA. El trabajador declara la correspondiente retribución en especie en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por la utilización para fines privados.

En este caso de cesión a título oneroso, la sociedad deberá repercutir, en un mes de 30 días: $10 \text{ euros} \times 30 \text{ días} \times 21 \% \times 40 \% = 25,2 \text{ euros}$ de cuota de IVA. Sería obligatoria la repercusión del impuesto al trabajador por la cesión de uso particular, no siendo un autoconsumo porque sí hay retribución (la retribución es el trabajo del empleado, en especie); se trataría de una operación en la que la contraprestación no consiste en dinero, determinándose la base imponible por el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes (art. 79.Uno LIVA, que remite al art. 79.Tres LIVA). A su vez, la sociedad podrá deducir el 100 % del IVA soportado en la adquisición del vehículo.

De no haber pactado en contrato esta cesión de uso, no podemos considerar que exista una cesión de uso a título oneroso. El IVA soportado por la adquisición del vehículo sería deducible al 60 % y la cesión de uso para fines particulares no estaría sujeta por ser un autoconsumo no sujeto del artículo 7.7.º de la LIVA, en la medida en que el 40 % de la cuota de IVA soportada no deducida se corresponde con la utilización particular del vehículo.

5. Cambio del grado efectivo de utilización

Esta regla prevista en el artículo 95.Tres de la LIVA, reglas 3.ª y 4.ª, resulta de aplicación tanto a los vehículos como a los demás bienes de inversión. Vamos a centrarnos en la deducción de vehículos.

En caso de que el grado efectivo de utilización del vehículo en el desarrollo de la actividad varíe a lo largo del periodo de regularización respecto del inicialmente considerado, la norma se remite al procedimiento previsto para la regularización de las deducciones por variaciones en el porcentaje de prorrata, debiéndose sustituir el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total, por el porcentaje que represente el grado de utilización del bien en la actividad económica.

De tal remisión se desprende que la regularización habrá de practicarse también durante los mismos periodos de tiempo (4 o 9 años, según los casos) y siempre que el porcentaje de afectación del bien a la actividad económica varíe en más de 10 puntos porcentuales, ya sea por aumento o por disminución (la necesidad de variación superior a 10 puntos porcentuales no se desprende de la LIVA, pero es la interpretación más lógica).

Ejemplo 5

Esto supone que si un empresario adquiere un vehículo y soporta una cuota de 10.000 euros, deduciendo 5.000 euros (el 50 %), y el año siguiente es capaz de probar que el vehículo pasa a estar afecto al 100 %, el empresario no tiene derecho a rectificar su deducción y así deducir los 5.000 euros restantes en el segundo año. Debe aplicar el procedimiento previsto en los artículos 107 y 109 de la LIVA, que, en este caso, se haría de la siguiente forma:

Regularización: $(10.000 \times 50\% - 10.000 \times 100\%)/5 = -1.000$ euros de deducción complementaria.

Así, si el porcentaje de afectación ya no varía, durante los años segundo al quinto podrá practicar una deducción adicional de 1.000 euros. La diferencia correspondiente al primer año no se recuperará, ya que en dicho año solo estaba afecto en un 50 % y la regularización que establece el artículo 107 se refiere a los cuatro años siguientes contados a partir del de la utilización efectiva del vehículo.

Ejemplo 6

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

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

5.1. Caso específico del cese de hecho en la actividad

Se da con bastante frecuencia el hecho de que un profesional adquiera un vehículo, deduzca la cuota de IVA soportada al 50 % y unos años después, antes de que transcurra el periodo de regularización, cesa en el ejercicio de la actividad de hecho, pero no de derecho. Normalmente estos contribuyentes presentan declaraciones de IVA incluyendo cuotas de IVA tanto repercutido como soportado durante el tiempo en el que están realizando la actividad, pero luego, por ejemplo, les va mal el negocio, y continúan presentando declaraciones con resultado negativo o con pequeños gastos corrientes sin ninguna cuota repercutida.

Dado que el periodo de regularización en el caso de vehículos son 5 años, la Administración podría plantearse que cuando un sujeto pasivo deduce este bien de inversión, se está comprometiendo a mantenerlo en la actividad económica durante dicho periodo. Por lo que si cesa en la actividad de hecho, realmente el grado efectivo de utilización del vehículo en la actividad es, durante dicho año, del 0 %.

Entiendo que este planteamiento no es correcto, y 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. Este supuesto de cese de hecho debería contemplarse como un posible supuesto de autoconsumo. Es decir, que si la Administración es capaz de probar, a través de facturas de combustible o reparaciones entre otros medios, que el vehículo está siendo utilizado cuando no se está desarrollando actividad profesional alguna, entenderíamos que el vehículo ha pasado al patrimonio particular del sujeto pasivo y debería tributar sobre una base imponible determinada por el valor del vehículo en ese momento. Todo ello sin perjuicio hacer también, en su caso, la regularización a que se refiere el artículo 110 de la LIVA.

Ejemplo 7

Una sociedad adquiere en el primer trimestre de 2017 un vehículo nuevo por 30.000 euros de base imponible y 6.300 euros de cuota de IVA, deduciendo el 50 % (3.150 €). En el cuarto trimestre de 2019 cesa en la actividad, pero continúa usando el vehículo. Consideramos en este caso que el vehículo se deprecia un 20 % por año.

El autoconsumo se calcularía de la siguiente forma:

En primer lugar, determinamos la base imponible conforme al artículo 79.Tres.3.ª de la LIVA: $30.000 - (30.000 \times 20\% \times 3 \text{ años}) = 12.000$ euros. A continuación, aplicamos el tipo impositivo, pero dado que dedujo el 50 %, únicamente se repercute el 50 %: $12.000 \times 21\% \times 50\% = 1.260$ euros.

Este autoconsumo externo está sujeto y no exento, por lo que no procede aplicar la regularización a que se refiere el artículo 110 de la LIVA.

A su vez, no es posible deducirlo, por el artículo 92.Uno.3.º de la LIVA, que solo permite la deducción en los autoconsumos internos.

6. Extensión del tratamiento de los bienes de inversión a los gastos accesorios de vehículos automóviles

Tradicionalmente se ha venido entendiendo que la deducción de gastos accesorios a los vehículos automóviles debía hacerse en la misma proporción en que se hubiera dedu-

cido el vehículo. Es decir, que si se había deducido, por ejemplo, un 50 % de la cuota de IVA soportada por la adquisición, únicamente sería deducible el 50 % del IVA soportado en combustible, reparaciones, etc.

Sin embargo, se ha producido un cambio de criterio de la DGT para adaptarse a la jurisprudencia del TJUE. Este cambio de criterio no ha requerido una modificación del artículo 95 de la LIVA, sino que al mismo artículo se le ha dado una interpretación diferente. Con este cambio la regulación en la LIVA de los bienes de circulante en este punto (gastos accesorios) sí se adapta a la jurisprudencia del TJUE, pero no se adapta en el resto del circulante.

La DGT se pronuncia en Consulta vinculante V1709/2013, de 24 de mayo (NFC047974), en los siguientes términos:

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

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

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

La cuota deducida por la adquisición de combustible deberá ser regularizada cuando varíe el grado de utilización aplicado inicialmente.

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

Estos gastos de combustible, reparaciones y todos los demás citados en el artículo 95.Cuatro de la LIVA, cuando tienen un valor de adquisición inferior a 3.005,06 euros, no tienen la consideración de bienes de inversión. Pese a ello, por estar relacionados directamente con bienes de inversión, van a participar de la naturaleza de los mismos, por lo que les resultará de aplicación la regla del artículo 95.Tres.1.^a de la LIVA y podrán deducirse en función de la afectación a la actividad.

Es por eso que, aunque estemos ante gastos corrientes, no resultará de aplicación la regla del artículo 95.Uno de la LIVA, por lo que no se requiere una afectación directa y exclusiva a la actividad. Como ya hemos indicado, para este caso concreto, con el cambio de criterio de la DGT la LIVA se adapta a la jurisprudencia del TJUE. Las cuotas de IVA soportado en este tipo de gastos corrientes serán deducibles en el porcentaje en el que se hallen afectas a la actividad. En la práctica, resulta difícil determinar con precisión el grado de afectación de cada factura de combustible. En puridad, podríamos encontrarnos con facturas de combustible afectas a la actividad en un 100 % porque el sujeto pasivo prueba que las ha consumido en un evento determinado relacionado con su actividad, y podríamos encontrarnos con otras que no fueran deducibles, al no aportar prueba alguna sobre su afectación.

Recordemos que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente, por lo que si simplemente aporta la factura y el libro registro donde aparece registrada, podría no considerarse prueba suficiente para justificar la afectación. Todo dependerá del tipo de actividad realizada, de si el volumen general de gastos de combustible guarda correlación con los ingresos, entre otros criterios.

Ejemplo 8

Una comunidad de bienes realiza una actividad de arrendamiento de locales, en la que únicamente tiene arrendado un local, y ha deducido 40 facturas de combustible. En un procedimiento de comprobación limitada, se le requiere que justifique el derecho a la deducción de dichas facturas de combustible. Si únicamente aporta las facturas y los libros registro, sin aportar prueba alguna que justifique los desplazamientos, procedería denegar el derecho a deducir el IVA soportado de las 40 facturas de combustible.

En todo caso, la regla del artículo 95.Tres.1.^a de la LIVA permite calcular la deducción aplicable «de acuerdo con criterios fundados». Comprobar la deducibilidad de cada factura de combustible, factura por factura, puede ser una tarea excesivamente complicada; lo más razonable es admitir un porcentaje de deducción común para todas las facturas de combustible, para lo que la Administración tendrá que aplicar un criterio lógico y razonable. Lo habitual será, si el vehículo ha sido deducido al 50 %, que las facturas de combustible se deduzcan también al 50 %. Pero nada impediría determinar un porcentaje de deducción del 30 % o del 70 %.

Ejemplo 9

Un electricista adquirió en 2018 un vehículo tipo SUV, con la calificación de turismo, para el ejercicio de su actividad, por un importe total de 20.000 euros (IVA incluido). También lo emplea para sus necesidades privadas, pero considera que el porcentaje de afectación es de un 60 %, por lo que deduce al 60 % tanto el IVA de la adquisición del vehículo como el de los gastos relacionados con el vehículo. En 2019 se inicia un procedimiento de comprobación limitada de los cuatro trimestres de 2018 y se requiere que justifique la deducción de la factura de adquisición del vehículo, 20 facturas de combustible de 30 euros y una factura de reparación del vehículo de 120 euros.

El electricista aporta fotografías del vehículo rotulado con el logo de su tienda y explica que lo emplea en los desplazamientos para realizar instalaciones eléctricas y llevar el material. Además aporta facturas en las que consta que se ha desplazado a las localidades de alrededor para realizar su trabajo.

El Técnico de Hacienda lo considera suficientemente justificado, por lo que admite la deducción del IVA al 60 %. Las facturas de combustible y la factura de reparación son deducibles por el artículo 95.Tres.1.ª de la LIVA, mientras que la factura de adquisición es deducible por el artículo 95.Tres.2.ª de la LIVA.

En mi opinión, este punto supone un conflicto constante entre la Administración y los contribuyentes, y la modificación de criterio de la DGT no ha supuesto un gran cambio en la práctica. Son muchos los recursos que se interponen por los contribuyentes por no estar de acuerdo con las regularizaciones practicadas por la Administración. Resulta necesaria una modificación del artículo, en la que de forma clara se establezca una regla que tanto los contribuyentes como la Administración puedan aplicar con certeza. Es posible que esa regla no respetara del todo el principio de neutralidad, pero no debemos olvidar que el IVA es un impuesto y, como tal, debe ser fácilmente aplicable por los contribuyentes y por la Administración, y que con la redacción actual se ven afectados otros principios como el de seguridad jurídica.

Por otra parte, merece una particular mención, en relación con la deducción de gastos accesorios a los vehículos, la Consulta vinculante de la DGT V0599/2011, de 10 de marzo (NFC040820). El consultante es titular de un negocio de hostelería que utiliza, mediante cesión gratuita por parte de su hijo, un vehículo para desplazarse al negocio y utilizarlo también para el transporte de mercancías del propio negocio. Si la cesión del vehículo se realiza a título gratuito y no se realiza ninguna otra entrega o prestación sujeta al IVA, el cedente no tiene la condición de empresario o profesional y la cesión no está sujeta al impuesto. No obstante, siempre que el vehículo se afecte a la actividad económica del consultante, y siempre que este pueda deducir la totalidad del IVA soportado, las cuotas soportadas por los gastos de mantenimiento del vehículo serán deducibles en un 50 %.

Esta consulta es anterior al cambio de criterio de la DGT, por lo que ahora el porcentaje de deducción debe desvincularse del que correspondería a la adquisición del vehículo.

Pero a mi entender lo relevante en esta consulta es la posibilidad de deducir gastos de combustible o reparaciones de un vehículo sin ser el titular del mismo. Es decir, que si un empresario o profesional utiliza por arrendamiento o cesión, con o sin contraprestación, un vehículo de un tercero, podría deducir el combustible siempre que probara la utilización exclusiva en la actividad.

La principal diferencia de este supuesto con lo que hemos analizado anteriormente es que en este caso los gastos accesorios al vehículo no están relacionados con un bien de inversión (dado que el titular del vehículo es un tercero), por lo que su deducción se realizará conforme al artículo 95.Uno de la LIVA y no serán de aplicación los apartados Tres y Cuatro del artículo 95 de la LIVA. Esto supone que ya no resulta aplicable la regla de afectación parcial, por lo que únicamente podrán ser deducidos si se demuestra una afectación directa y exclusiva a la actividad. Y este tratamiento es claramente contrario a la normativa comunitaria, que permite deducir en proporción a la afectación, por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales.

Longás Lafuente (2019) señala que el artículo 95.Uno de la LIVA «debería ser corregido por el legislador interno para adecuarlo a la norma europea»; sobre todo teniendo en cuenta que «tanto la DGT como el TEAC vienen sustentando una interpretación más benigna y acorde con la Directiva IVA».

7. Desafectación del vehículo. Determinación del valor en el autoconsumo de bienes externo

El artículo 16 de la Directiva IVA establece que: «Se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA».

Como podemos observar, la normativa europea regula expresamente el concepto conocido como autoconsumo de bienes, equiparable a una entrega de bienes, condicionando su sujeción a que los bienes transmitidos hubieran generado el derecho a deducir total o parcialmente, ya que, de no ser así, el autoconsumo estaría no sujeto.

El fundamento o finalidad de los autoconsumos consiste en evitar consumos privilegiados, es decir, garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que realiza un autoconsumo de un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto pasivo que se haya podido deducir el IVA se libere del pago del IVA cuando realice un autoconsumo con fines privados.

Nuestra normativa interna, con una redacción muy similar a la Directiva IVA, regula el autoconsumo externo de bienes en las dos primeras letras del artículo 9.1.º de la LIVA, asimilándolos a las entregas de bienes a título oneroso, realizados ambos sin contraprestación:

- a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Y, por su parte, el artículo 7.7.º de la LIVA establece la no sujeción de los autoconsumos de bienes, «[...] siempre 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 de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones [...]».

La redacción de este artículo es un tanto confusa, ya que el literal parece indicar «que no se hubiese atribuido el derecho a deducir», pero lo que realmente pretende decir es «que no se lo haya deducido», lo que resulta más conforme con la Directiva IVA. En caso de haber deducido un bien de inversión de forma parcial, el posterior autoconsumo estaría sujeto. Y si teniendo derecho a la deducción, no lo hubiera deducido, el posterior autoconsumo estaría no sujeto. Lo que no da lugar a dudas es que si no se soporta expresamente el impuesto, por ejemplo, por adquirir un vehículo a un particular o por adquirirlo en el régimen de bienes usados, el posterior autoconsumo estaría no sujeto (Sentencia de 27 de junio de 1989, asunto C-50/88, Kühne –NFJ000568–).

Los autoconsumos y la rectificación de las cuotas de IVA deducidas conviven dentro de la normativa del impuesto y resulta necesario delimitar cuándo se producirá la aplicación de una y otra figura. Al margen de los supuestos de rectificación de las cuotas soportadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de la LIVA, el artículo 114 de la LIVA admite la rectificación de las cuotas deducidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente. Es el caso por ejemplo de un error aritmético al calcular la cuota de IVA soportado; un error de cálculo en la determinación de la prorrata; o una deducción cuando atendiendo a la naturaleza de la operación, quedaba limitado, excluido o restringido el derecho a deducir en virtud de lo establecido en los artículos 95 o 96 de la LIVA. En todos estos casos, la determinación de la cuota de IVA deducible por el sujeto pasivo fue incorrecta y, por tanto, la deducción aplicada era errónea desde su origen, por lo que procede rectificar la deducción. Por el contrario, en los supuestos de autoconsumo de bienes, la deducción aplicada inicialmente por el sujeto pasivo es correcta.

Ejemplo 10

Un empresario adquiere un vehículo por 10.000 euros de base imponible y 2.100 euros de IVA.

- a) Lo afecta a su actividad y deduce el 100 % de la cuota de IVA soportada (2.100 €). Sin que medie requerimiento previo de la Administración, el empresario recuerda que de acuerdo con el artículo 95.Tres.2.ª de la LIVA debía haberse deducido el 50 %. Deberá rectificar la cuota de IVA deducida presentando una autoliquidación complementaria, ingresando el 50 % restante (1.050 €) más el recargo y, en su caso, los intereses de demora.
- b) Lo usa a título privado y deduce el 100 % de la cuota IVA soportada (2.100 €). Deberá también presentar una autoliquidación complementaria, ingresando la totalidad del IVA deducido (2.100 €) más el recargo y, en su caso, los intereses de demora.
- c) Lo afecta a su actividad y deduce el 50 % de la cuota de IVA soportada (1.050 €), pasados 2 años decide utilizarlo exclusivamente a título privado. Se produciría un autoconsumo externo de bienes (9.1.º a) LIVA), que quedaría sujeto a gravamen. Tendría que repercutir el impuesto al 50 % sobre una base imponible determinada conforme al artículo 79.Tres de la LIVA y no podría deducirlo. En este caso vamos a considerar una depreciación de un 20 % por año. El IVA a repercutir sería: $[10.000 - (10.000 \times 20\% \times 2)] \times 21\% \times 50\% = 630$ euros.

No obstante, la principal diferencia en este punto de nuestra normativa interna con la Directiva IVA es el hecho de que esta directiva, además de la posibilidad del autoconsumo prevista en los artículos 16 y 18 para el caso de utilización de bienes para fines ajenos a la actividad, en el artículo 184 permite rectificar la deducción inicialmente practicada «cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar», es decir, que la Directiva IVA prevé la utilización de ambos mecanismos (autoconsumo y rectificación de deducciones) mientras que nuestro legislador español se ha decantado por los autoconsumos. Siendo el fundamento de los autoconsumos el evitar consumos privilegiados, este mecanismo podría sustituirse por la rectificación de las cuotas de IVA deducidas y que con posterioridad, atendiendo al consumo real del bien o servicio, resultan inadecuadas. De esta forma se lograría el ajuste sin necesidad de sujetar a gravamen los autoconsumos, con los problemas de delimitación de la base imponible que conllevan.

En el caso de vehículos, lo más habitual es que con el transcurso del tiempo se produzca una pérdida de valor, pero tanto si se han depreciado como si se han revalorizado, debemos determinar la base imponible del autoconsumo atendiendo al valor del vehículo en ese momento (véase art. 79.Tres.3.ª LIVA). En todo caso, con la sujeción a gravamen de estas operaciones, el legislador está evitando que se consuma el producto con fines particulares totalmente libre de gravamen. Por ello, cuando un empresario realice una operación calificada como autoconsumo, debe ser consciente que parte de las cuotas de IVA que se dedujo en su adquisición o elaboración, deberán ser ingresadas en la Administración vía repercusión.

Un supuesto sencillo a la hora de determinar la base imponible en el autoconsumo de bienes es el caso de que se adquiriera un vehículo por *leasing* y haya un posterior autoconsumo antes de que el *leasing* termine. En este caso, la base imponible debe estar constituida por el valor de los importes que deben pagarse anualmente como contraprestación durante el periodo de vigencia restante del derecho, capitalizados del mismo modo que el empleado para determinar el valor de constitución del derecho.

Pero en la práctica lo habitual no es encontrarnos en este caso y surge el problema de determinar el valor del vehículo usado. En una comprobación administrativa, cuando se detecta un supuesto de autoconsumo por cese de actividad, la Administración encuentra muchas dificultades para determinar el valor del vehículo usado. El hecho de no existir una regla clara y precisa en la ley para determinar este valor, aunque fuera aproximadamente, conduce muchas veces a pronunciamientos erróneos que pueden aumentar la conflictividad en los tribunales.

La Directiva IVA en el artículo 74 fija una regla muy similar que no resuelve el problema, señalando lo siguiente: «En los casos de destino o de afectación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa, o de tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes cuya actividad económica imponible haya cesado, contemplados en los artículos 16 y 18, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen». Por «precio de compra, evaluado en el momento de la afectación» debe entenderse el valor residual del bien en el momento de su afectación a fines privados (Sentencia del TJUE de 17 de mayo de 2001, asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99, Fischer y Brandenstein –NFJ010678–).

Resulta necesario establecer una regla que tanto los contribuyentes como la Administración puedan aplicar con facilidad. Nótese que el legislador ha omitido expresamente el concepto «valor de mercado», refiriéndose al «valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega». Esto no es algo casual, ya que según diversos pronunciamientos del TJUE, el valor de mercado en el IVA únicamente puede ir referido a las operaciones vinculadas (art. 79.Cinco LIVA). Esto facilita mucho las cosas a la hora de determinar la base imponible en el caso de autoconsumos de vehículos, ya que únicamente deberemos realizar una valoración razonable. En todo caso, si la Administración realiza una valoración, debe dar la oportunidad al contribuyente de alegar una valoración alternativa, que se admitirá siempre que sea razonable.

No se recomienda utilizar la valoración prevista en las tablas de valoración de vehículos a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante, ITP y AJD), ya que no conviene mezclar tributos. Son varios los pronunciamientos del Tribunal Económico-Administrativo Central en el sentido por ejemplo de no mezclar el IRPF con el ITP y AJD que son extrapolables a este caso, y por ello podríamos encontrarnos con problemas.

Podemos pensar en dos fórmulas muy sencillas que serían aceptadas por los tribunales:

- Asimilarlo al valor neto contable, esto es, partir del precio de compra del vehículo y minorarlo con los coeficientes de amortización máximos (o la efectivamente practicada por el contribuyente). El coeficiente máximo, tanto en la tabla de amortización simplificada como en la Ley del impuesto sobre sociedades es del 16 %.
- Partir del periodo de regularización de los bienes de inversión de 5 años, de forma que el precio inicial se reduzca cada año en un 20 %. Si el contribuyente ha utilizado el vehículo 3 años y se produce un autoconsumo, este se valoraría multiplicando el precio de compra del vehículo por un 40 %.

Por otra parte, uno de los requisitos del autoconsumo que conlleva mayores errores en su aplicación práctica por parte de la Administración es el hecho de que debe suponer un acto de consumo, es decir, que debe existir una cierta generación de utilidad derivada de la utilización privada del bien. Tal y como apunta Sánchez Gallardo (2003), en una primera aproximación, en caso de cese de actividad se podría suponer que se produce un autoconsumo de bienes por referencia al total del patrimonio empresarial o profesional que sea propiedad del sujeto pasivo cuando efectivamente cesa en la actividad, quedando al margen de la aplicación del IVA cualquier transmisión posterior, que se efectuaría a título particular. Una solución como esta, aplicada de forma indiscriminada por el mero hecho de que finalice la actividad, no sería correcta, por cuatro razones:

- En primer lugar, porque de la misma se deduce que el tratamiento sería distinto según la forma jurídica del empresario o profesional que cesa en la actividad, ya que, al menos en principio, no cabe la existencia de un ámbito de actividad privado para las entidades mercantiles a efectos de IVA, por lo que tampoco cabría la existencia de dicho autoconsumo.
- En segundo lugar, porque el cese en la actividad no implica necesariamente el traspaso del activo empresarial existente en ese momento al patrimonio particular, ya que perfectamente puede ocurrir que el patrimonio empresarial remanente quede a la espera de su transmisión, sea de forma conjunta, sea desagregadamente.
- En tercer lugar, porque siendo el IVA un impuesto que grava el consumo, únicamente aquellas operaciones en las que efectivamente se produzca dicho consumo han de quedar gravadas por el mismo.
- Y en cuarto lugar, porque si bien la Directiva IVA permite a los Estados miembros gravar por autoconsumo la tenencia de los bienes afectos a la actividad empresarial o profesional en los casos de cese en la actividad (art. 18 c), el legislador nacional no ha hecho uso de esta posibilidad, al menos de forma expresa.

Este punto debería interpretarse en el sentido de considerar que el cese en la actividad de los empresarios o profesionales personas físicas únicamente ha de dar lugar a la existencia

de autoconsumos de bienes por el traspaso de los mismos desde su patrimonio empresarial al particular cuando dicho traspaso suponga efectivamente un consumo o generación de utilidad para el citado empresario o profesional en su calidad de particular o consumidor final.

Ejemplo 11

Si un taxista se jubila, si destina el taxi a su consumo particular, se produce su autoconsumo. Pero dado que la licencia con toda seguridad la acabará transmitiendo, en la medida en que no admite otro uso que, como *input* empresarial, no puede admitirse que se autoconsume, sino que se mantendrá en expectativa de venta, quedando su transmisión, cuando se produzca, sujeta al impuesto.

Esta última reflexión debería aplicarse igualmente a otros bienes que únicamente admitan su uso como *input* empresarial, para los cuales el cese de la actividad en ningún caso debe suponer la existencia de un supuesto de autoconsumo.

Finalmente, en relación con la determinación de la base imponible de un automóvil en un supuesto de autoconsumo, cuando se le han incorporado elementos accesorios, debemos hacer referencia a la Sentencia del TJUE de 17 de mayo de 2001, asunto C-322/99, Fischer. El señor Fischer adquirió a un particular un automóvil, por lo que no pudo deducir el IVA, por 28.000 marcos alemanes. El automóvil fue adquirido con el fin de revenderlo en el marco de su actividad. El señor Fischer renovó dicho automóvil, encargando profundas reparaciones de carrocería y de pintura, por un importe de 10.800 marcos alemanes, además de 1.512 marcos alemanes en concepto de IVA, por los que practicó la deducción. Posteriormente, el señor Fischer cesó en su actividad y transfirió a su patrimonio personal el mencionado automóvil.

La primera cuestión que se plantea al tribunal es si existe sujeción al IVA cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un vehículo comprado sin que se haya generado derecho a deducir el IVA y que ha sido objeto, con posterioridad a su adquisición, de trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA.

El tribunal distingue dos situaciones:

1. Operaciones que simplemente contribuyen a mantener el valor del bien y que han sido normalmente consumidas en el momento de la afectación a fines privados. En este caso considera contrario al principio de neutralidad someter la afectación del vehículo al patrimonio particular al pago del IVA, aun habiendo deducido el IVA soportado por los gastos de la reparación.
2. Operaciones que implican un incremento duradero del valor del bien y no han sido totalmente consumidas en el momento de la afectación a fines privados. En este caso considera que sí existe sujeción al IVA.

Y la segunda cuestión que se plantea al tribunal es si, en caso de autoconsumo, debe interpretarse de manera que se considere gravado el bien y los elementos que lo componen, o únicamente los elementos incorporados al bien *a posteriori*. El tribunal concluye que la base imponible «debe determinarse tomando en consideración el precio, en el momento de la afectación a fines privados, de los bienes incorporados al vehículo», es decir, que solo se incluiría como base imponible el coste de la reparación (ello si el autoconsumo se produce en un momento muy cercano a la reparación, de forma que el vehículo no haya experimentado alteraciones de valor).

No lo entiende así la DGT, por ejemplo, en Consulta vinculante V0366/2010, de 28 de febrero (NFC037474): «Sin embargo, lo que en ningún caso puede aceptarse, como propone el consultante en el escrito presentado ante este Centro directivo, es que dentro de la base imponible se distinga entre los costes de los bienes y servicios utilizados para la obtención del bien por los cuales se hubiera soportado el impuesto sobre el valor añadido, a la cual se le aplicaría el tipo impositivo que procediera, y los costes de los bienes y servicios utilizados para la obtención del bien por los cuales no se hubiera soportado este impuesto (como ocurriría con el importe de los inmuebles adquiridos a personas físicas sin la condición de empresario o profesional), a la cual se le aplicaría una "exención" para quedar fuera de la aplicación del tipo impositivo correspondiente. Este razonamiento, que el consultante considera más justo y que no distorsiona el impuesto, no se ajusta a lo establecido por la ley del impuesto en su artículo 79.Tres previamente extractado».

Así, según este planteamiento, desde el momento en que el vehículo se incorpora al patrimonio empresarial o profesional sin posibilidad de deducción, si se autoconsume la operación quedaría sujeta al IVA en su totalidad, siendo la base imponible el valor del vehículo en ese momento. Como vemos, esta interpretación es contraria a la Directiva IVA. No obstante, este es el único pronunciamiento de la DGT en este caso concreto de autoconsumos y tiene ya algunos años; teniendo en cuenta que la DGT ha modificado su criterio admitiendo que en el caso de una venta de un vehículo deducido al 50 %, la base imponible debe reducirse también al 50 %, lo lógico es pensar que en caso de autoconsumo de un vehículo deducido al 50 % ocurra lo mismo, por lo que entiendo que este debe ser el criterio a seguir.

Ejemplo 12

Un mecánico adquiere un vehículo de segunda mano que no funciona, con la intención de repararlo y afectarlo a su actividad. Lo adquiere de un particular, pagando 1.000 euros más el ITP y AJD. Los materiales de la reparación le cuestan 2.000 euros de base imponible y 420 euros de cuota soportada, que deduce al 100 %. Nada más terminar la reparación, por problemas personales, decide jubilarse.

La base imponible en caso de autoconsumo incluirá únicamente la parte correspondiente a las reparaciones. El IVA a repercutir será: $2.000 \times 21 \% = 420$ euros.

8. Conclusiones

Se ha realizado un estudio teórico-práctico que se ha centrado en detectar incumplimientos de la LIVA con la Directiva IVA, siguiendo para ello la jurisprudencia del TJUE, y en solucionar los problemas más frecuentes en la aplicación del IVA en lo referente a la deducción de vehículos.

Del análisis efectuado sobre los incumplimientos de la LIVA, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

- Con la modificación introducida por la Directiva 2009/162/CE ahora es posible deducir los bienes de inversión en proporción a la afectación. Antes de esta modificación la LIVA incumplía la Directiva IVA, pero ahora (sin necesidad de haberla modificado) ya no la incumple.
- Una de las principales novedades es que para aquellos bienes de circulante relacionados con bienes de inversión (carburante, reparaciones...), podrán deducirse en función de la afectación a la actividad. Este punto no era compatible con la Directiva IVA, por lo que únicamente podía corregirse mediante la modificación de la ley. No obstante, una modificación de criterio de la DGT ha dado una interpretación diferente al mismo artículo, por lo que ahora sí resulta conforme con la Directiva IVA. Esta modificación de criterio no ha supuesto un gran cambio en la práctica, por lo que sería deseable una modificación del artículo, en la que de forma clara se establezca una regla que determine la cantidad a deducir con mayor certeza.
- Para los bienes de inmovilizado que no son de inversión por no alcanzar un valor de adquisición de 3.005,06 euros, pero que se afecten a la actividad por un plazo superior a un año, no se permite deducir en proporción a la afectación por lo que se incumple la Directiva IVA.
- Para el resto de bienes de circulante, al requerir en la LIVA una afectación directa y exclusiva para ser deducibles, también se incumple la Directiva IVA.

Por otra parte, son varios los problemas que se han detectado en la aplicación práctica del IVA, de los que destacamos los siguientes:

- La transmisión de un vehículo parcialmente afecto a la actividad queda sujeta al IVA, pero la base imponible de la venta coincidirá con el porcentaje deducido en la compra.
- En caso de utilización privada de un vehículo, se distinguen dos momentos: si esta se produce antes del periodo de regularización, utilizaremos el procedimiento

de regularización de deducciones; si se produce después, utilizaremos el autoconsumo.

- Solo se consideran vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, a efectos de aplicar la presunción del 100 %, los que transportan género vendible o cosas muebles que son objeto de trato o venta.
- Se ha efectuado un análisis de la deducción de vehículos distinguiendo las circunstancias que, si no se cumplen, ni siquiera se aplicaría la presunción del 50 %; y se han indicado posibles elementos de prueba para justificar la afectación.
- Cabe la posibilidad de deducir gastos de combustible o reparaciones de un vehículo sin ser el titular del mismo, pero la afectación tendrá que ser exclusiva.
- Para valorar un vehículo usado en los autoconsumos únicamente deberemos realizar una valoración razonable. Pueden emplearse dos fórmulas muy sencillas: asimilarlo al valor neto contable o utilizar la proporción del periodo de regularización que reste.
- El autoconsumo debe suponer un acto de consumo o generación de utilidad para el consumidor final, por lo que no se produce automáticamente con el cese de la actividad. Además, no cabe el autoconsumo en caso de disolución para las entidades mercantiles.

Referencias bibliográficas

- Arasteny Torregrosa, F. y Mahiques Gómez, C. (2018). Rentas en especie: visión general y caso particular de vehículos adquiridos por empresas para ser usados por sus socios. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 425-426, 1-28.
- Barciela Pérez, J. A. (2012). El derecho a deducción del IVA soportado por los bienes parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. El asunto Eon Aset Menidjmont. *Quincena Fiscal Aranzadi*, 21.
- Longàs Lafuente, A. (2019). 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*, 430, 5-42.
- Memento práctico Francis Lefebvre IVA (2017). Capítulo 9: Deducciones y Devoluciones. En *Parte primera: Operaciones interiores*, núm. 2625.
- Sánchez Gallardo, F. J. (2003). 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. *Carta Tributaria*, monografía 1/2003.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2010). A vueltas con los problemas de la prueba en Derecho Tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 325, 47-72.