

Recientemente se ha modificado el artículo 14 de la **Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades**, el cual hace referencia a los gastos fiscalmente no deducibles. En este sentido, una de las principales modificaciones supone la introducción de **reglas en relación con la limitación de los gastos derivados de la utilización de vehículos automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas.**

El pasado día 10 de septiembre se envió la Circular Informativa que analizaba las novedades aprobadas mediante la **Norma Foral 5/2013, de 17 de julio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias**, encontrándose entre ellas la descrita en el párrafo anterior.

La modificación realizada en el Impuesto sobre Sociedades, ha traído a colación una doble cuestión, que ya se suscitaba con anterioridad en el Impuesto sobre el Valor Añadido en tanto en cuanto a los límites de la deducibilidad de las cuotas soportadas, y que es la siguiente:

- Concepto de automóviles de turismo, remolques, ciclomotores, motocicletas y, sobre todo, el concepto de vehículos mixtos.
- Afectación exclusiva del vehículo al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Por ello consideramos importante, aclarar ambos conceptos, al objeto de despejar el mayor número de incertidumbres posibles.



Concepto de automóviles de turismo, remolques, ciclomotores, motocicletas y, sobre todo, vehículos mixtos.

Las normativas de ambos impuestos (IS e IVA) remiten al **Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial**, al objeto de fijar el concepto automóviles de turismo, remolques, ciclomotores, motocicletas y, sobre todo, vehículos mixtos. El referido Anexo define esos conceptos de la siguiente manera:

“19. Automóvil. Vehículo de motor que sirve, normalmente, para el transporte de personas o cosas, o de ambas a la vez, o para la tracción de otros vehículos con aquel fin. Se excluyen de esta definición los vehículos especiales.

22. Turismo. Automóvil destinado al transporte de personas que tenga, por lo menos, cuatro ruedas y que tenga, además del asiento del conductor, ocho plazas como máximo.

27. Remolque. Vehículo no autopropulsado diseñado y concebido para ser remolcado por un vehículo de motor.

26. Vehículo mixto adaptable. Automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de 9, incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos.

23. Camión. Automóvil con cuatro ruedas o más, concebido y construido para el transporte de mercancías, cuya cabina no está integrada en el resto de la carrocería y con un máximo de 9 plazas, incluido el conductor.”

A la vista de los conceptos mencionados, lo primero sería despojarse de ideas preconcebidas y determinar que, **las comúnmente conocidas como furgonetas, son siempre turismos o vehículos mixtos según la normativa de tráfico y, por tanto, fiscalmente les afecta la misma regulación que a los vehículos turismos respecto a deducibilidad de gastos y de cuotas en el IS e IVA.**

Afectación exclusiva del vehículo al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Esta cuestión es trascendente ya que tanto IS como el IVA establecen unos límites de deducibilidad superiores en los casos que se entienda que el vehículo (turismo y vehículo mixto) se encuentre afecto de forma exclusiva al desarrollo de la actividad empresarial o profesional. En ambos supuestos, la carga probatoria recae sobre el sujeto pasivo, por lo que es éste quien debe justificar, con todos los medios de prueba a su alcance, la afectación exclusiva del vehículo a la actividad.

Por lo tanto, pudiera ocurrir que, una empresa tuviera una furgoneta integrada en su patrimonio empresarial y debidamente contabilizada, utilizada única y exclusivamente para el desarrollo de la actividad, pero que la Administración Tributaria considerase, a priori, una afectación no total sino que parcial al 50%¹, dictando liquidaciones provisionales de IVA e IS en el siguiente sentido:

- Regularización de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso de dicha furgoneta.
- Regularización de la deducibilidad de los gastos en el IS respecto de la furgoneta, al no haberse probado de forma fehaciente su afectación exclusiva al desarrollo de la actividad.

En este contexto, la cuestión sería, **¿de qué medios de prueba puede servirse la empresa para acreditar la afectación exclusiva de la furgoneta al desarrollo de la actividad empresarial?** La cuestión es sencilla pero, la muy diversa casuística que se puede producir, así como la errática respuesta de los tribunales y de los órganos administrativos competentes, hacen complicada la respuesta a la cuestión.

En este sentido, podríamos comenzar destacando determinadas consultas administrativas que han considerado como insuficientes los medios de prueba utilizados para justificar la afectación exclusiva de la furgoneta al desarrollo de la actividad empresarial:

- La total ausencia de acreditación acerca del **número de desplazamientos, fechas en que se realizaron, los kilómetros invertidos, las empresas o clientes destinatarios de los mismos, su objeto concreto**, etc., conduce a la conclusión de que **no ha sido demostrado por la parte reclamante que el grado de utilización del vehículo** en el desarrollo de la actividad empresarial fuera del 100% y que, por ello, le amparase el derecho a deducirse el total de la cuota soportada del IVA. [Resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava 22/06/2007.](#)
- **Es insuficiente** en orden a acreditar un grado de afectación superior al 50% la genérica mención tanto al **número de kilómetros** que la empresa realiza en el desarrollo de su actividad económica como de su desglose. [Resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava 12/07/2007.](#)
- **No será suficiente a la hora de probar el grado de afectación** la declaración-liquidación presentada ni la contabilización o inclusión del vehículo en los registros oficiales de la actividad profesional del sujeto pasivo. [Consulta de la Hacienda Foral de Gipuzkoa 26/11/2010.](#)
- **El rotulado del vehículo** con los datos de la entidad no obtiene suficiente respaldo probatorio tendente a demostrar que el vehículo este afecto exclusivamente a la actividad empresarial que ejerce el sujeto pasivo. [Consulta de la Hacienda Foral de Gipuzkoa 15/02/2011.](#)



¹ Art 95.Tres de la Decreto Foral 102/92, del IVA.

En vista de lo anteriormente expuesto, **¿Qué se puede hacer para justificar la afectación exclusiva de un vehículo, si existen consultas que ven insuficiente el rotulado, la contabilización, la inclusión del vehículo en los registros oficiales de la actividad profesional del sujeto pasivo o la genérica mención tanto al número de kilómetros que la empresa realiza en el desarrollo de su actividad económica como de su desglose?**

La respuesta es que, se debe desplegar la suficiente actividad probatoria, acumulando el mayor número de medios de prueba que puedan acreditar la afección en exclusiva del vehículo a la actividad de la empresa. Por ello, a continuación, se detallarán determinados medios de prueba que han sido reconocidos por los Juzgados y los Órganos Administrativos y, cuya acumulación, puede probar fehacientemente la afección en exclusiva:

- **Fotografías de los vehículos**, que acrediten circunstancias tales como, la existencia de una única fila de asientos, existencia de rejilla separadora con el espacio de carga, inexistencia de cristales laterales traseros, logotipos de la empresa, etc.
- **Tarjetas técnicas** de los vehículos donde consten sus características.
- **Permiso de circulación**, donde conste que el nº de plazas sea de dos personas.
- **Declaración de los empleados** (conductores habituales) sobre la afección exclusiva a la actividad.
- **Documentación acreditativa de los vehículos privados** de los trabajadores que fueran conductores habituales de los vehículos de la empresa objeto de controversia.
- **Fichas internas con el número de desplazamientos**, fechas en que se realizaron, los kilómetros invertidos, las empresas o clientes destinatarios de los mismos, su objeto concreto, etc.

En conclusión, resulta imposible ofrecer una respuesta única respecto a cuándo se va a considerar que un turismo o vehículo mixto se encuentra exclusivamente afecto a la actividad empresarial, ya que en muchos casos, en última instancia, va a depender de los medios que la empresa tenga a su disposición para poder probar esta circunstancia frente a la administración. Por ello, resulta conveniente que las empresas que opten por deducirse en IVA y en el IS las cantidades máximas recogidas por la norma para vehículos afectos exclusivamente a la actividad empresarial, se doten de un protocolo de custodia de documentación, así como de control interno del uso de los vehículos a efectos de poder acreditar, a posteriori, su afectación exclusiva al desarrollo de la actividad económica.

