

Deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de vehículos de turismo

José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

Resumen

La normativa de IVA establece la presunción general de afectación en un 50% de los vehículos de turismo a actividades económicas y de un 100% en determinados supuestos específicos. El trabajo analiza la jurisprudencia recaída en relación con la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de vehículos de turismo y gastos conexos en relación con los medios de prueba admitidos para admitir una mayor deducción. Del análisis de las decisiones judiciales se deduce la importancia de aportar un conjunto de elementos probatorios como sistema para permitir una mayor deducción de las cuotas de IVA soportadas.

Abstract:

VAT regulations establish a general presumption of 50% use of vehicles for economic activities purposes and 100% in several special cases. This paper examines court decisions regarding the admitted proofs that let the taxpayer a higher deduction of input VAT derived from the vehicles purchase and related expenses. From the analysis of the court decisions is possible to conclude the importance of showing several means in order to ensure a higher deduction of input VAT.

Palabras clave:

Impuesto sobre el Valor Añadido – Deducción – Presunción legal – Afectación – Jurisprudencia – Vehículos – Representantes y agentes comerciales

Keywords:

Value Added Tax – Deduction – Legal presumption – Input tax – Case Law – Vehicles- Sales representatives and commercial agents

1. Normativa legal a partir del 1 de enero de 1998

El artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 1998¹, dispone las siguientes reglas en relación con la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición y mantenimiento de un vehículo:

Artículo 95. Limitaciones del derecho a deducir.

Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos. (...)

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse con las siguientes reglas:

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

A estos efectos se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del 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, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

a. Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.

1 La Resolución del TEAC de 19 de abril de 2006 señala que con anterioridad al 1 de enero de 1998 la deducción del IVA soportado por la adquisición o uso de automóviles de turismo sólo era procedente en los supuestos específicos del artículo 96 Uno 1º de la Ley 37/1992, en su redacción original que se corresponden con los vehículos que se entienden enteramente afectos a actividades empresariales o profesionales y dan lugar al derecho a la deducción del 100 por cien de las cuotas de IVA soportadas.

- b. Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c. Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d. Los utilizados por su fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- e. Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f. Los utilizados en servicios de vigilancia.

(...) 4.º El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresariales o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

Como es sabido el contenido de esta norma y, concretamente, el artículo 95.Tres en su regla 2ª establece una presunción relativa de afectación de los vehículos de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas a las actividades empresariales y profesionales del 50 por cien salvo para los vehículos destinados a las finalidades específicamente citadas en la propia regla 2ª en cuyo caso la presunción establecida por la Ley 37/1992 es del 100 por cien². La redacción actual que introduce estas presunciones fue introducida en 1997 ante las dificultades prácticas que la afectación o no de vehículos a actividades empresariales o profesionales conllevaba³ y con esta norma se pretende llegar a un equilibrio entre la desventaja y falta de neutralidad que puede suponer para las empresas que emplean vehículos el no poder deducir las cuotas de IVA soportado que se convierten por ello un mayor coste de producción, el temor al fraude fiscal por destinar, siquiera parcialmente, el vehículo a necesidades privadas de los sujetos pasivos. De esta forma, la admisión de la posibilidad de deducir el 50 por cien del importe de la cuota de IVA soportada en la adquisición y gastos relacionados con los vehículos en el caso general, tiene su origen en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que ha “jugado un papel clave” en esta materia “al ir reaccionando ante las cortapisas de los Estados miembros al derecho a la deducción, derecho que forma parte esencial del mecanismo del IVA y que, en principio, no puede limitarse, salvo en los casos expresamente previstos en la Directiva”⁴

El funcionamiento de esta presunción *iuris tantum* es el propio de esta institución jurídica, esto es, admite prueba en contrario, siendo claro también que la carga de la prueba para destruir la presunción corresponde

2 Estas reglas fueron calificadas por la STSJ de Galicia de 20 de diciembre de 2007 de “contraexcepción o salvedad”.

3 STSJ de Extremadura de 16 de enero de 2007.

4 CUBERO TRUYO, A.: “Impuesto sobre el Valor Añadido”, op.cit., pág.737. Este autor cita las SSTJCE de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03, y de 14 de septiembre de 2006, Wollny, C-72/05.

a la parte interesada en acreditar un porcentaje distinto al predeterminado por la Ley⁵. Así, en el caso de los vehículos mixtos, los vehículos destinados a funciones de vigilancia o a los destinados a ser utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales la presunción de afectación será del 100 por cien y corresponderá a la Administración demostrar un porcentaje de afectación inferior. Por el contrario, en el caso de los vehículos que no se incluyen en el listado del último párrafo del artículo 95.Tres 2º, la presunción de afectación será del 50 por cien y corresponderá al sujeto pasivo del Impuesto demostrar un porcentaje superior de afectación⁶. Debe tenerse presente que esta presunción legal puede ceder tanto a favor del particular como a favor de la Administración, si ésta demostrara que es nulo el grado de afectación del vehículo⁷.

La prueba en contrario relativa al grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional puede llevarse a cabo por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, a estos efectos, no será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional⁸.

La presunción legal no está condicionada por la condición de nuevo o usado del vehículo que se adquiere por lo que no existen restricciones en cuanto a esta cuestión⁹.

Sí que esta condicionada la aplicación de la presunción legal al cumplimiento del requisito incluido en el artículo 95.Dos.3º que excluye de la condición de afectos a la actividad económica a “los bienes y derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo”. Por lo tanto, si se incumple el requisito de inscripción contable del vehículo no resultará de aplicación la presunción legal¹⁰.

Las citadas normas sobre deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas se aplicarán en relación con la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de los vehículos, así como por las adquisiciones de bienes o servicios correspondientes a gastos conexos (accesorios, piezas de recambio,

5 Entre otras, SSAN de 25 de abril y 11 de junio de 2008.

6 La STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) de 21 de septiembre de 2007 explica que “el apartado 2º del número 3 del artículo 95 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre establece una presunción “iuris tantum”, basada en un uso compartido de los automóviles (tanto para la actividad profesional o empresarial, como para otras finalidades)”. A su vez, la STSJ de Murcia de 16 de mayo de 2008 explica que “tampoco compartimos el razonamiento de que la Administración tiene la carga de la prueba de la no afectación exclusiva del vehículo ya que, precisamente, la presunción legal le está liberando de esa carga”. Ha de destacarse que la presunción relativa de afectación al 50% a las actividades empresariales o profesionales se aplica respecto de los vehículos pero no respecto de las embarcaciones (STSJ de Valencia de 30 de mayo de 2007). Como consecuencia de ello, en el caso de una embarcación que ha estado arrendada a terceros sólo 8 de los 190 días del período impositivo, la afectación a la actividad es sólo del 4,22% con lo que ese es el porcentaje del IVA deducible.

7 STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2008.

8 STSJ de Cataluña de 4 de septiembre de 2009.

9 STSJ de Madrid de 25 de marzo de 2008.

10 STSJ de Canarias (Sala de Las Palmas de Gran Canaria) de 2 de octubre de 2009.

combustibles, carburantes, aparcamiento, peaje, revisiones, reparaciones, etc.)¹¹.

Finalmente, ha de señalarse que, con independencia de las presunciones de destino de los vehículos a fines empresariales o profesionales, subsiste en todos los casos la obligación de regularizar el importe de la deducción en función del grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional¹².

Esta regulación ha dado lugar a numerosos conflictos jurídicos entre los órganos de la Administración y los sujetos pasivos, en especial, respecto a la prueba de la afectación completa de los vehículos en el caso general puesto que ha surgido una lógica tensión entre los intereses de los obligados tributarios tendentes a deducir la totalidad de la cuota de IVA soportada en la adquisición del vehículo o de los gastos derivados del uso del mismo y el interés de la Administración de reducir el importe de las cuotas de IVA susceptibles de deducción. Ha de destacarse, de igual forma, que también han aparecido situaciones en las cuales se ha discutido la deducibilidad de las cuotas de IVA vinculadas con la adquisición o uso de vehículos por parte de los representantes o agentes comerciales, cuestión con la cual vamos a iniciar esta exposición en la que se va a emplear numerosa jurisprudencia emanada de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

El funcionamiento de esta presunción iuris tantum es el propio de esta institución jurídica, esto es, admite prueba en contrario, siendo claro también que la carga de la prueba para destruir la presunción corresponde a la parte interesada

2. Deducción de las cuotas de IVA derivadas de vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de representantes y agentes comerciales

La deducción del 100% de las cuotas de IVA derivadas de la adquisición del vehículo o de los servicios accesorios del mismo destinado a ser utilizado en los desplazamientos profesionales de representantes y agentes comerciales es la cuestión que ha planteado más problemas en relación con el listado de vehículos respecto de los cuales se presume la deducción del 100% de la cuota. Esto es así porque este tipo de vehículos citados en la letra e) del último párrafo del artículo 95.Tres.2ª de la Ley 37/1992 “no presentan

11 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Impuesto sobre el Valor Añadido” en MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CAYÓN GALIARDO, A.: “Manual de Derecho Tributario. Parte especial”, 6ª edición, Thomson-Reuters, pág.534.

CUBERO TRUYO, A.: “Impuesto sobre el Valor Añadido” en PÉREZ ROYO, F. (coord.): “Curso de Derecho Tributario. Parte especial”, Ed.Tecnos, Madrid, 3ª edición, 2009, págs..737-738.

FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., y TOVILLAS MORÁN, J.M.: Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular, 4ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág.304.

En relación con los gastos conexos, la STSJ de Cataluña de 27 de noviembre de 2008 analiza la posible admisibilidad de un porcentaje de afectación superior al 50% en la deducción del IVA derivado de un contrato de leasing sobre un vehículo destinado a la actividad empresarial.

12 Artículo 95.Tres.3.ª Ley 37/1992

La prueba en contrario
relativa al grado
de utilización en el
desarrollo de la actividad
empresarial o profesional
puede llevarse a cabo
por cualquier medio
de prueba admitido en
derecho

diferenciación alguna de los vehículos de turismo usuales. Así, mientras que los vehículos de las restantes letras (para transporte de mercancías, transporte de viajeros, prestación de servicios de enseñanza...) tienen un marcado carácter empresarial, tanto por sus características técnicas, como por la presencia de elementos distintivos externos, los vehículos de la letra e) en la práctica no pueden ser diferenciados de los vehículos habitualmente utilizados para la satisfacción de necesidades particulares”¹³. La ausencia de estas diferencias externas entre los vehículos destinados a ser utilizados por

representantes o agentes comerciales puede llevar a la tentación de emplear tales vehículos tanto para fines empresariales como para fines particulares por lo que el uso efectivo de los mismos es una cuestión de sumo interés para la Inspección tributaria.

Del análisis de las Sentencias recaídas se puede deducir la existencia de varias cuestiones tratadas como son la posibilidad de aplicar el régimen de los representantes o los visitadores médicos, los requisitos exigidos para que la deducción sea del 100 por cien y la admisión de pruebas de una afectación inferior.

2.1. Definición de representantes comerciales y tratamiento de los visitadores médicos

A diferencia del criterio seguido por la STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) de 14 de mayo de 2008 que se remite al contenido del Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios, sin asumir el riesgo y ventura de aquellas, la condición de representantes o agentes comerciales no sólo se da en el caso de que un representante o mediador se obligue con uno o más empresarios, a cambio de una retribución, a promover o concertar personalmente operaciones mercantiles por cuenta de los mismos, sin asumir el riesgo y ventura de tales operaciones¹⁴. La doctrina laboral ha señalado que “la labor de intermediación mercantil, esto es, aquella que consiste en promover, facilitar e intervenir de forma concluyente en el negocio jurídico que finalmente se suscriba entre las partes, puede desarrollarse, (...) en el marco jurídico de un contrato de agencia mercantil, una prestación laboral común o bien una relación laboral de carácter especial”¹⁵. Por lo tanto a efectos del IVA, la condición de agente o representante comercial debe interpretarse de forma amplia dándose también en el caso de que el vínculo entre la empresa y el representante sea una relación laboral de carácter común en el que una parte de la

¹³ Resolución del TEAC de 13 de septiembre de 2006.

¹⁴ Artículo 1.1 Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto

¹⁵ MOLERO MANGLANO, C. (Dir.): Manual de Derecho del Trabajo, 8ª edición, Thomson-Civitas, pág.654, 2008.

Cuando el representante depende de un único empresario, está sujeto a sus instrucciones, visita los clientes que éste le indica, asiste diariamente a la empresa, teniendo en definitiva, una relación de dependencia directa y única del mismo; cuando, en suma, o goza en la realización de sus tareas de la independencia, libertad de horario y jornada que es típica de la relación laboral especial (art.4.1 RD 1438/1985), su relación es de naturaleza común (STS de 13 de mayo de 1998).

retribución de los representantes la constituyan las comisiones derivadas de las operaciones en las que haya intervenido y lleguen a buen fin y en aquellos supuestos en los que quienes se dediquen a promover o concertar operaciones mercantiles de forma continuada por cuenta de uno o más empresarios, como titulares de una organización empresarial autónoma. Por lo tanto, cualquiera que sea la relación desde el punto de vista mercantil o laboral, la función consistente en acercar y dar a conocer al prestador de un servicio o productor de un bien un potencial cliente y obtener una retribución de ello genera la entrada del interviniente dentro del ámbito subjetivo de la actividad

profesional de representantes o agentes comerciales y dará lugar al derecho a la deducción del 100 por 100 de las cuotas soportadas de IVA por lo que respecta a la adquisición y uso del vehículo destinado a la realización de dichas actividades.

Con independencia de las presunciones de destino de los vehículos a fines empresariales o profesionales, subsiste en todos los casos la obligación de regularizar el importe de la deducción en función del grado efectivo de utilización

Dentro del género de los representantes o agentes comerciales se encuentran los visitantes médicos que son profesionales del ámbito de la Sanidad, también denominados Informadores Técnicos Sanitarios, y constituyen en ocasiones el principal medio de información y enlace entre la investigación científica y farmacológica y la aplicación práctica en el ejercicio profesional de la Medicina, la Farmacia, la Veterinaria o cualquier otro ámbito relacionado con la Sanidad Pública. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de abril de 2008 “comparte la argumentación del TEAC que admite que los vehículos de los visitantes médicos están incluidos en la presunción legal del 100% de afectación a actividades empresariales”. Según el TEAC en su Resolución de 13 de septiembre de 2006 ha de incluirse este colectivo dentro del género de los representantes o agentes comerciales ya que “el carácter de representantes o agentes comerciales deriva de su actuación como eslabón entre la industria farmacéutica que investiga, desarrolla y comercializa los avances terapéuticos y el profesional que los aplica en beneficio de la sociedad en general”

2.2. Requisitos exigidos para que la deducción sea del 100 por cien

Al presumir la Ley de forma relativa la afectación al 100 por cien de los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales se está condicionando tal afectación al hecho de que los vehículos se empleen en los desplazamientos profesionales. Es decir que el hecho base de la presunción consiste en probar que se trata de vehículos empleados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales¹⁶. Si se produce este hecho base, nace la presunción legal *iuris tantum* de afectación del vehículo al 100 por cien al desarrollo de actividades empresariales o profesionales. Por consiguiente, corresponderá al sujeto pasivo del IVA que pretende que la presunción juegue a su favor aportar la prueba del uso del vehículo en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales. De esta forma se puede concluir que “la presunción de afectación obra en la medida en que se justifique de forma plena que los vehículos corresponden a

16 TEAC de 13 de septiembre de 2006.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de abril de 2008 “comparte la argumentación del TEAC que admite que los vehículos de los visitantes médicos están incluidos en la presunción legal del 100% de afectación a actividades empresariales”

trabajadores que actúan como representantes o agentes comerciales, y precisamente para sus desplazamientos profesionales. Probada esta circunstancia, el vehículo va a otorgar el derecho a la deducción del 100 por 100 de las cuotas soportadas con él relacionadas. En este punto, y habiendo ajustado el obligado tributario sus declaraciones al criterio de la plena afectación, corresponderá a la Administración la prueba de la circunstancia contraria, es decir, la prueba de que no concurre la afectación del 100 por 100 en estos vehículos, sin que queda invertir la carga de la prueba”.

Para probar que el vehículo ha sido destinado a ser utilizado por representantes y agentes comerciales, en la STSJ de Extremadura de 27 de noviembre de 2007 se ha recurrido al

expediente de probar la utilización del vehículo para tales finalidades y, como consecuencia de ello, aplicar la norma presuntiva. Concretamente, se trataba de un vehículo utilizado por un empleado destinado a actividades comerciales de la sociedad cuyo objeto social consiste en la venta de material eléctrico. Del conjunto de pruebas presentadas que incluyen la declaración del propio empleado, el contrato de seguro de accidentes del vehículo en el que el uso del mismo se atribuye a la sociedad y el conductor habitual declarado es el empleado y los documentos de cotización a la Seguridad Social, existe un conjunto de elementos que “acredita quien (sic) es el conductor del turismo y las condiciones en que se ha asegurado el vehículo, conductor, lo que permite concluir que el vehículo está afecto íntegramente a la actividad comercial de la sociedad anónima, por lo que es posible la deducción total del IVA soportado en su adquisición”¹⁷. Aunque en la Sentencia no se menciona, se está recurriendo al contenido del artículo 95.Tres.2º último párrafo de la Ley del IVA.

La Resolución del TEAC de 13 de septiembre de 2006 expone que “si bien la prueba de tal condición corresponde a la entidad que pretende el beneficio de la presunción, la falta de cuestionamiento por la Inspección supone la implícita admisión del presupuesto base de aplicación de la presunción”. Esta decisión resulta lógica ya que es en el seno del procedimiento de comprobación e inspección en el que los órganos de inspección han de proceder a examinar de forma inquisitiva si se cumple el hecho base de la presunción. La admisión del destino de los vehículos a las funciones de representación comercial en las actas de inspección hacen prueba de tal hecho y condicionarán, por ello, el contenido de la liquidación resultante¹⁸.

La necesidad de probar la utilización del vehículo como presupuesto de la deducibilidad del 100 por cien de las cuotas soportadas ha sido exigida, también, en relación con autotaxis por la STSJ de Murcia de 24

17 STSJ de Extremadura de 27 de noviembre de 2007.

18 Artículo 144.1 LGT

“Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”.

de diciembre de 2003, admitiéndose en tal procedimiento el empleo de los vehículos en base a pruebas documentales como el alta en el IAE, la Licencia Municipal emitida por el Ayuntamiento de Abanilla, la Tarjeta de Transportes expedida por la Consejería de Política Territorial y Obras Públicas de la Comunidad de Murcia, permisos de conducir de varios conductores con habilitación para conducir prácticamente toda clase de vehículos, pagos de cotizaciones a la Seguridad Social por tales empleados así como facturas expedidas a diversos clientes que obtenían la devolución del importe de las mismas del INSALUD.

2.3. Medios de prueba para deshacer la presunción

En la SAN de 25 de abril de 2008 se admite como prueba válida para romper la presunción de afectación al 100 por cien a favor de la Administración la propia declaración del sujeto pasivo del IVA que imputa una afectación del 75 por cien. Tal conclusión resulta de la aplicación del artículo 108.3 LGT según el cual “los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario”. Sin embargo, se rechaza la tesis de la Administración según la cual la no aplicación de la deducción del 100 por cien de la cuota implica automáticamente la aplicación de la presunción del 50 por ciento establecida por la ley para los vehículos de los empleados que no sean representantes o agentes comerciales sin que la Administración haya aportado prueba alguna sobre el destino de dichos vehículos.

3. Aplicación de la presunción en el caso general

Partiendo de la base de que la norma general sobre la afectación de los vehículos a la actividad empresarial y profesional en un 50 por ciento tiene la naturaleza de presunción relativa¹⁹, que admite prueba en contrario, el sujeto pasivo del IVA que desee beneficiarse de una afectación superior a la fijada por la norma legal deberá aportar la prueba para ello. Lógicamente, los contribuyentes han intentado justificar la mayor afectación en base a distintos medios de prueba los cuales han sido rechazados en numerosas ocasiones tanto por los órganos de la Administración como por los órganos económico-administrativos y contencioso-administrativos. Del análisis de la jurisprudencia relativa a esta cuestión se puede deducir la importancia atribuida a la aportación de un conjunto de elementos indiciarios que, analizados de forma sistemática, inducen a admitir la mayor afectación del vehículo.

3.1. Medios de prueba admisibles

En principio, la demostración de la afectación superior a la del 50 por cien del vehículo puede resultar de cualquier medio de prueba admisible en Derecho. Cualquier prueba (documental, testifical) es apta para ser empleada como instrumento para demostrar el nivel de afectación del vehículo a la actividad por encima de lo dispuesto en la norma. Siguiendo tal planteamiento, cabe recordar el razonamiento que efectúa la STSJ de Cataluña de 29 de mayo de 2008 en el sentido de afirmar que “lo que se requiere para la procedencia

19 La STSJ de Galicia de 20 de diciembre de 2007 expone que “la presunción del 50% que establece la norma, admite prueba en contrario, acreditativa de una única y exclusiva afectación, debiendo acreditarse además por el sujeto pasivo que no ha existido un uso simultáneo o alternativo con otras necesidades personales, particulares o familiares, distintas por tanto, de las puramente profesionales o empresariales”.

En la SAN de 25 de abril de 2008 se admite como prueba válida para romper la presunción de afectación al 100 por cien a favor de la Administración la propia declaración del sujeto pasivo del IVA

de la deducción del 100 por ciento es la prueba de un hecho positivo, un grado de afectación superior al presumido por la norma legal, y pese a que pueda resultar laborioso, es claro que tal prueba es posible, no solo indirectamente haciendo prueba de lo contrario o acreditando un hecho excluyente, sino directamente, dado que puede acreditarse mediante los medios de prueba admitidos en derecho el kilometraje de un vehículo y relacionarlo con la actividad empresarial desarrollada, para lo cual siempre estará en mejor disposición el sujeto pasivo, aún cuando en algún extremo pudiera considerarse la regla de la facilidad probatoria”.

Respetando la tesis de que corresponde al sujeto pasivo aportar la prueba del uso del vehículo en un porcentaje superior a la mitad del tiempo a fines empresariales o profesionales se ha reconocido, sin embargo, la aparición de importantes dificultades de prueba de esta superior afectación. La Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de septiembre de 2005 reconoce que “es cierto que la prueba nunca podrá ser absoluta ni se podrá rechazar la que se aporte apelando a una mera posibilidad o hipótesis de utilización privada, cuya ausencia absoluta nunca podrá ser probada”²⁰. Ante esta situación, la utilización de la prueba indiciaria²¹ ha sido el recurso más frecuentemente empleado por los sujetos pasivos y admitido por la jurisprudencia. Así, los Tribunales de justicia han admitido, en este sentido, la utilización de la prueba indiciaria prevista en el artículo 286 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil ya que se trata de salvar una presunción establecida en la ley “Y la prueba directa puede ser, en casos como éste, difícil”²². En este sentido, la STSJ de Murcia de 16 de mayo de 2008 reconoce que “es cierto que una prueba directa del hecho es muy difícil, pero no lo es en cambio el ofrecimiento de una prueba indiciaria que pueda llevar al convencimiento de que ese vehículo está concretamente afectado de manera exclusiva y directa a la actividad”. La STSJ de Castilla-La Mancha de 20 de diciembre de 2007 considera en cuanto a esta cuestión que “no se trata de exigir al sujeto pasivo una prueba directa y cumplida de la afectación absolutamente exclusiva del vehículo a la actividad, pues obviamente nunca podrá demostrar el hecho negativo de la “no utilización”, en ningún caso, para un fin particular, aunque tal no utilización sea cierta. Pero sí que es preciso que se aporte una prueba suficiente (pues la norma así se lo exige, como vimos), aunque tenga naturaleza indiciaria, que permita dar por probado un panorama en el que la afectación exclusiva aparezca como lo más normal dados los indicios aportados, y la utilización privada una mera hipótesis carente de base suficiente”.

En realidad, la prueba que debe aportarse ha de tener un carácter positivo, es decir, que se ha de probar que el vehículo se está utilizando directa e íntegramente al desarrollo de la actividad empresarial, “se trata

20 En el mismo sentido cabe citar la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de mayo de 2008.

21 “indiciario, ria: relativo a indicios o derivado de ellos”, DRAE
“indicio: fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de otro no percibido”, DRAE

22 STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2008.

de probar un hecho positivo a fin de desvirtuar la presunción legal, y cuya prueba le corresponde acreditar a la parte actora”²³.

Una de las cuestiones que se contemplan en la STSJ de Cataluña de 20 de noviembre de 2008 es que en el caso de que el sujeto pasivo aporte una serie de pruebas de la afectación de los vehículos en un grado superior al 50% ya sea en fase de inspección como en fase económico-administrativa tanto los órganos de inspección como los tribunales económico-administrativos tienen la obligación de analizar las circunstancias y pruebas aportadas y, en virtud de las mismas, concluir sobre la aplicación o no de la presunción. Si no se procede al análisis de las pruebas aportadas, tanto la liquidación administrativa como las resoluciones emanadas de los órganos económico-administrativos estarán viciadas y serán nulas de pleno derecho.

3.2. Valor probatorio de las declaraciones-liquidaciones y registros oficiales

La autoliquidación o la contabilización en los libros registros no sirven de prueba plena de la afectación total del vehículo a las actividades empresariales y empresariales. Sin embargo, aunque la autoliquidación y la contabilización de la deducción íntegra de las cuotas de IVA soportadas no sean medios de prueba suficientes o bastantes para desvirtuar la presunción legal “no quiere significar que tales medios de prueba no tengan ningún valor probatorio, sino que por sí solos no resultan suficientes o bastantes para desvirtuar la presunción legal, exigiéndose probanzas adicionales a través de cualquiera de los medios admitidos en derecho”²⁴.

3.3. Pruebas propuestas no admitidas

A continuación se reseñan algunos medios de prueba alegados por los sujetos pasivos para justificar la afectación en grado superior al 50 por ciento al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales y que no han sido admitidos como instrumentos aptos para romper la norma presuntiva legalmente prevista:

- Insuficiencia de la prueba consistente en un muestreo de la utilización del vehículo por 21 trabajadores ya que este muestreo no permite extender o extrapolar estos datos al conjunto de los vehículos de la empresa, ni a otros ejercicios distintos (SAN de 25 de abril de 2008).
- La consideración general de que los vehículos son utilizados por los directivos cuya jornada de trabajo es superior a las 8 horas no se admite como prueba susceptible de romper la presunción a causa del empleo de un criterio general de valoración (para todos los directivos) (SAN de 11 de junio de 2008).
- No se admite como elemento probatorio el hecho de que el usuario del vehículo posea otros

23 La STSJ de Extremadura de 26 de noviembre de 2007 expone que “el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido contiene una presunción iuris tantum (...), sin que se trate de exigir una prueba diabólica o probar un hecho negativo puesto que lo que la parte quiere probar, en virtud de la presunción legal establecida, es que los vehículos están directa e íntegramente adscritos al desarrollo de la actividad empresarial.”

24 STSJ de Cataluña de 20 de noviembre de 2008 y de 4 de septiembre de 2009.

La prueba que debe aportarse ha de tener un carácter positivo, es decir, que se ha de probar que el vehículo se está utilizando directa e íntegramente al desarrollo de la actividad empresarial

dos vehículos así como un almacén para su custodia (STSJ de Cataluña de 4 de septiembre de 2009) o la circunstancia de que los socios sean titulares de otros vehículos de turismo destinados a ser utilizados para necesidades privadas (STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2008). Tampoco cuando se pruebe la existencia de unas plazas de aparcamiento (STSJ de Cataluña de 11 de junio de 2008). Ni el hecho de que el abogado que pretendía la deducción del 100% de la cuota de IVA soportada poseyera otro vehículo, que declarara una superficie de garaje al servicio de la actividad profesional y que debiera realizar

desplazamientos en su actividad para atender a sus tres clientes habituales del despacho ya que estas circunstancias se contestan con el hecho de que sólo en algunas de las facturas emitidas aparece la mención al kilometraje por lo que cuando no se hace mención es porque no ha sido necesario realizar kilometraje alguno (STSJ de Castilla-La Mancha de 20 de diciembre de 2007).

- La presunción no queda destruida por la declaración del administrador de la sociedad en la que afirma la afectación exclusiva del vehículo a la actividad desarrollada por la sociedad ya que “la declaración no tiene la suficiente fuerza probatoria para desvirtuar la presunción legal por el evidente interés que concurre en el administrador en coincidir con la decisión de la entidad mercantil de afectar los vehículos en su totalidad” (STSJ de Extremadura de 26 de noviembre de 2007).
- En la STSJ de Andalucía (Sala de Sevilla) de 27 de abril de 2007 se rechaza como prueba de una afectación superior al 50% la aportación de una serie de hojas en las que se refleja un kilometraje de los vehículos con salida o destino en la finca así como con factura de compra de carburante ya que falta la firma del emisor del documento, ni se prueba quien utiliza los vehículos y que las personas que lo utilizan no lo necesitan por disponer de otro vehículo para cubrir sus necesidades domésticas de desplazamiento.
- No se admite como prueba suficiente para la ruptura de la presunción legal el hecho de que un vehículo conste contabilizado como activo de la empresa²⁵.
- No queda rota la presunción en un supuesto en el que se aporta un documento en el que se consignan viajes, fechas, kilómetros recorridos hasta un total de 116.795 de los 142.000 totalmente recorridos con el vehículo ya que no todos los kilómetros recorridos corresponden a la realización de actividades profesionales y, además, existen otros dos vehículos titularidad de la empresa que podrían haber sido empleados para recorrer una parte de los kilómetros contabilizados²⁶.

²⁵ STSJ de Extremadura de 16 de enero de 2007.

²⁶ STSJ de Aragón de 7 de abril de 2008.

- Tampoco se considera prueba de una afectación superior al 50 por ciento, el hecho de que no se hayan declarado conductores autorizados en el contrato de seguro y que el administrador social posea a su nombre otro vehículo ya que la empresa tenía matriculados a su nombre nueve vehículos de turismo (STSJ de Murcia de 30 de septiembre de 2009).

La autoliquidación o la contabilización en los libros registros no sirven de prueba plena de la afectación total del vehículo a las actividades empresariales y empresariales

3.4. Pruebas propuestas admitidas

Para admitir la afectación superior del vehículo a la prevista legalmente uno de los recursos probatorios admitidos con más frecuencia ha sido la aportación no de un solo elemento de prueba sino de una pluralidad, de un conjunto de ellos. Tal admisión ha sido efectuada tanto respecto de supuestos concretos que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa habían de resolver sino también de una forma genérica sugiriendo caminos las propias Salas a los sujetos pasivos.

De esta forma, con una finalidad claramente propedéutica, es posible citar varias resoluciones judiciales en las que los propios tribunales han propuesto posibles fórmulas para demostrar la afección completa del vehículo a la actividad desarrollada. Las mismas pasan por la elaboración de documentos por el propio sujeto pasivo del IVA.

- El propio TS ha sugerido un posible conjunto de elementos probatorios de afectación superior a la prevista en la presunción legal. Así, en su Sentencia de 7 de septiembre de 2005, el TS sugiere “la indicación por el actor del número de kilómetros anualmente recorrido por el vehículo y la aportación de una relación, con las acreditaciones que sean posibles, de las salidas realizadas en el año, a fin de ponderar la adecuación de una magnitud a la otra”.²⁷
- La STSJ de Castilla-La Mancha de 20 de diciembre de 2007 propone el siguiente método de prueba de la afección completa del vehículo “el actor debería haber acreditado (al menos en cuanto al plazo, por ejemplo, de un año desde la adquisición del vehículo), o al menos explicado, qué desplazamientos concretamente realizó y demostrado los kilómetros que constan recorridos en el contador del vehículo. La prueba de los desplazamientos no es preciso que sea absoluta (difícilmente lo será), pero al menos debe haber una explicación sobre los mismos, aunque sea sobre la base de documentos elaborados por el interesado (...). Por ejemplo, si el kilometraje del vehículo coincidiera aproximadamente con los desplazamientos que constan en las facturas aportadas, esto demostraría la afectación exclusiva suficientemente, sin perjuicio de la posibilidad

27 “Ciertamente ello puede requerir de la empresa la llevanza de registros de utilización del vehículo, y la preconstitución de pruebas relativas a las salidas efectuadas, pero no es una exigencia excesiva respecto de quien pretende efectuar una deducción al 100%, a la vista de que la Ley reclama expresamente la demostración por el sujeto pasivo por encima del 50%, demostración que, aunque no pueda ser absolutamente exhaustiva o indiscutible, sí debe ser suficientemente convincente”.

Es posible advertir como en las Sentencias en las que, ante un supuesto de hecho objeto de comprobación administrativa, se ha admitido la mayor afectación del vehículo por la acumulación de evidencias del mayor uso del vehículo

de la Administración de desvirtuar la realidad de las facturas, de los desplazamientos, etc.”.

- Las SSTSJ de Extremadura de 16 de enero y 26 de noviembre de 2007 explican cuáles son los medios de prueba suficientes para destruir la presunción de afectación del vehículo en un porcentaje del 50%: “la parte actora debería haber aportado pruebas ajenas a la organización empresarial que versaran sobre gastos de combustible, reparaciones y revisiones, rótulos en los vehículos, garajes donde se guardan los vehículos, declaraciones testificales de clientes y proveedores que conociesen la utilización y desplazamientos de los vehículos son un elemento más que permite el desarrollo diario de la actividad”.

Es posible advertir como en las Sentencias en las que, ante un supuesto de hecho objeto de comprobación administrativa, se ha admitido la mayor afectación del vehículo por la acumulación de evidencias del mayor uso del vehículo.

- En la STSJ de Cataluña de 20 de noviembre de 2008 “la Sala estima que si bien cada una de las pruebas aportadas por la recurrente en vía administrativa (...) no serían suficientes, aisladamente consideradas, para la acreditación del grado de afectación en cuestión, la apreciación en conjunto de todas ellas lleva a la conclusión contraria: las declaraciones son coincidentes en aquella afectación a la empresa de los vehículos en cuestión”. Las pruebas aportadas en este supuesto consistieron en: una declaración del administrador vigente en el período impositivo objeto de comprobación; testifical documentada en acta ante fedatario público en la que empleados de la empresa demostraban la utilización en exclusiva de los vehículos por y para la empresa; testifical documentada en acta ante fedatario público en la que un vecino de donde la empresa guarda sus vehículos manifiesta que fuera del horario de trabajo habitual los mismos quedan depositados en un garaje; aportación del permiso de circulación de otro vehículo particular del administrador e incluso una factura del pintado publicitario de los vehículos. El Tribunal concluye que “todo ello conduce a estimar desvirtuada la presunción legal, en relación con las circunstancias del caso concreto”.
- En la STSJ de Castilla-La Mancha de 11 de marzo de 2009 se emplean como instrumentos a favor de la afectación parcial todo un elenco de documentos aportados por el sujeto pasivo que incluyen la prueba de que los tres socios de la empresa tienen vehículos propios; prueba de que los vehículos son usados habitualmente por los socios de la sociedad con el fin de vigilar las obras, efectuar contrataciones de obreros o suministros, atender gestiones burocráticas, pagar nóminas, dar órdenes, etc.; documentos de revisión mecánica periódica de los vehículos; copias de los contratos de obra que la sociedad mercantil había celebrado para prestar sus servicios en distintos puntos de la geografía nacional. La Sala concluye que “a la vista de tales pruebas se puede deducir de manera lógica la afectación total de los vehículos adquiridos a los fines de la empresa que los adquirió”.

- A su vez, en la STSJ de Cataluña de 4 de septiembre de 2009 tales medios de prueba consistían en la autoliquidación tributaria y los asientos y libros de contabilidad, un informe razonado de la utilización parcial de tales vehículos en función de los días laborables, con ponderación de horas de uso particular, y la práctica de las correspondientes retenciones a efectos del IRPF en consideración como retribución en especie de la imputación parcial para usos particulares.

3.5. Importancia de las características intrínsecas del vehículo

El análisis de las características intrínsecas del vehículo, es decir, sus dimensiones, capacidad y accesibilidad son criterios que han sido empleados para admitir o no una mayor afectación al uso empresarial o profesional²⁸. Así, la STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) de 14 de mayo de 2008 echa en falta como prueba de la afectación del vehículo “alguna característica o configuración que evidencie ese destino en exclusiva”.

- Se ha admitido un porcentaje de afectación del 100% en función de la actividad desarrollada por la entidad mercantil (montaje y reparación de maquinaria y estructuras metálicas) y las características de los vehículos (furgonetas que disponen de la Tarjeta de Transporte de Mercancías Propias). Dadas estas premisas los vehículos no pueden transportar mercancías o personal ajeno a la empresa por lo que el automóvil queda afectado exclusivamente a la actividad empresarial (STSJ de Galicia de 29 de octubre de 2008).

3.6. Pruebas que rompen la presunción a favor de la Administración

Al jugar la presunción tanto a favor del sujeto pasivo como de la Administración, esta última tiene derecho a aportar las pruebas suficientes para romper la presunción de afectación al 50%. Aunque no son frecuentes los casos en los que se ha ejercitado esta potestad es posible citar alguna Sentencia en la que se ha procedido a romper la presunción en el sentido de declarar la no afectación en absoluto del vehículo a la actividad empresarial o profesional. Así, el hecho de que una empresa carezca de empleados y la ausencia de desplazamientos de la administradora única de la sociedad a la localidad donde se ubica el único cliente de dicha sociedad impiden la aplicación de la deducción del 50% de las cuotas de IVA soportadas y, por lo tanto, justifican la anulación de las cuotas de IVA soportadas en las liquidaciones efectuadas por los órganos de inspección, según la STSJ de Andalucía (Sal de Sevilla) de 25 de junio de 2007.

No se admite deducción alguna de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de combustibles ya que en las facturas aportadas no aparecían la matrícula del vehículo al que iba destinado tal combustible y tampoco se acredita la afectación del gasto a un vehículo destinado a la actividad en STSJ de Castilla y León, Sala de Burgos, de 7 de mayo de 2007.

28 STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2008.

4. Sentencias y resoluciones citadas

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

- STJCE de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90
- STJCE de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03
- STJCE de 14 de septiembre de 2006, Wollny, C-72/05

Tribunal Supremo

- STS de 7 de septiembre de 2005
- Audiencia Nacional
- SAN de 25 de abril de 2008
- SAN de 11 de junio de 2008
- Tribunales Superiores de Justicia
- STSJ de Murcia de 24 de diciembre de 2003
- STSJ de Extremadura de 16 de enero de 2007
- STSJ de Andalucía (Sala de Sevilla) de 27 de abril de 2007
- STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) de 7 de mayo de 2007
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de mayo de 2007
- STSJ de Andalucía (Sala de Sevilla) de 25 de junio de 2007
- STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) de 21 de septiembre de 2007
- STSJ de Extremadura de 26 de noviembre de 2007
- STSJ de Extremadura de 27 de noviembre de 2007
- STSJ de Galicia de 20 de diciembre de 2007
- STSJ de Castilla-La Mancha de 20 de diciembre de 2007
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2008
- STSJ de Cataluña de 20 de enero de 2008
- STSJ de Madrid de 25 de marzo de 2008
- STSJ de Aragón de 7 de abril de 2008
- STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de mayo de 2008
- STSJ de Castilla y León (Sala de Burgos) de 14 de mayo de 2008
- STSJ de Murcia de 16 de mayo de 2008
- STSJ de Cataluña de 29 de mayo de 2008
- STSJ de Cataluña de 11 de junio de 2008
- STSJ de Galicia de 29 de octubre de 2008
- STSJ de Cataluña de 20 de noviembre de 2008
- STSJ de Cataluña de 27 de noviembre de 2008
- STSJ de Castilla-La Mancha de 11 de marzo de 2009
- STSJ de Cataluña de 4 de septiembre de 2009
- STSJ de Murcia de 30 de noviembre de 2009
- STSJ de Canarias (Sala de Las Palmas de Gran Canaria) de 2 de octubre de 2009

Tribunal Económico Administrativo Central

- TEAC de 13 de septiembre de 2006
- TEAC de 19 de abril de 2006