

## Circular nº 16 - F - Modificaciones IS, Julio de 2013

Estimados Señores,

La entrada en vigor de las diferentes **Normativas en los Territorios Forales**, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias ha venido a introducir en el ámbito de la Norma del Impuesto sobre Sociedades y Norma del Impuesto sobre la Renta de Bizkaia, importantes modificaciones normativas relacionadas con los vehículos, y los gastos de representación y atenciones a clientes, que pasamos a enumerar a continuación:

### Modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades

La novedad introducida es la limitación a la deducibilidad de los gastos de representación, relaciones públicas, restaurantes, hoteles y viajes, de forma que solo serán deducibles en la medida en que estén relacionados con los ingresos, y con los siguientes límites:

*a) El 50 por 100 de los **gastos por relaciones públicas** relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, con el límite máximo conjunto del 5 por 100 del volumen de operaciones*

Bajo esta regla, una comida con clientes será deducible únicamente por el 50% de su importe, **y siempre que quede acreditado que la citada comida está relacionada con los ingresos**, lo que podrá acreditarse a través de

cualquier medio de prueba admitido en derecho, lo que en la práctica, conllevará la obligación de acreditar a través de las correspondientes hojas de gastos, al menos identidad del cliente, fecha, e importe.

Cabe destacar que dentro de esta limitación de los gastos relacionados con los servicios de restauración, hostelería y viajes no se incluyen las cantidades destinadas por la empresa o empleador a compensar los gastos normales de manutención y estancia devengados en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, que recibirán el tratamiento que corresponda como rendimiento de trabajo, sujeto o no a tributación en función de su cuantía. Tampoco se consideran gastos de representación los que incurra el propio empresario, persona física, en la medida que estén relacionados con desplazamientos por motivos de trabajo.

A título de ejemplo, se consideran incluidos dentro de los gastos de restauración, hostelería y viajes respecto de los cuales la deducción se limita al 50 por 100, con el límite del 5 por 100 del volumen de ingresos o de operaciones, entre otros, los derivados de invitaciones realizadas a clientes o terceros en general que tengan por objeto un viaje, la estancia en un hotel, las comidas o cenas y las bebidas posteriores o anteriores

*b) Los regalos y demás obsequios siempre que el importe unitario por destinatario y período impositivo no exceda de 300 euros y quede constancia documental de la identidad del receptor. En el supuesto de que los citados gastos excedan el importe señalado serán deducibles hasta esa cuantía.*

Esta nueva regla introducida por la modificación no escapa de la regla general de correlación con los ingresos, de forma que no cualquier regalo será deducible hasta el importe de 300 euros, sino solo aquél que esté relacionado con los ingresos.

En cuanto a los **gastos relacionados con vehículos**, podemos distinguir varios supuestos:

Los gastos vinculados a la disposición del vehículo, esto es, propiedad, arrendamiento o cesión, es decir, ya se disponga de un vehículo en leasing, renting, o en propiedad, la sociedad solo podrá deducirse:

- 2.500 € si el vehículo es adquirido a través de arrendamiento operativo
- El 50 % de la amortización del vehículo con el límite de 2.500 € si el vehículo es propiedad de la empresa o adquirido mediante arrendamiento financiero. Otra forma de decir lo mismo es considerar, como mayor base deducible, 12.500 € de valor de vehículo.

En cuanto a los gastos de mantenimiento y reparación, serán deducibles la cantidad de 3.000 € anuales como máximo.

Todos los límites anteriores son por persona y año, por lo que si se dispone de más de un vehículo, el límite será el mismo.

Ahora bien, los límites anteriores están presumiendo una afectación parcial de los vehículos del 50 %, de forma que la norma permite que si se

procede a la consideración de los gastos como retribución en especie del trabajador a quien estén vinculados, los anteriores límites y gastos deducibles se **dupliquen**, de forma que estaríamos hablando de 5.000 € de gasto vía arrendamiento operativo, 25.000 € como base deducible vía amortización en leasing o propiedad, y 6.000 € en concepto de gastos de mantenimiento y reparación.

Visto con un ejemplo, una sociedad que adquiere un vehículo por 35.000 € para un empleado, cuyos gastos de gasolina y reparaciones de año ascienden a 8.000 €, deberá tener en cuenta:

1. Primero deberá acreditar que se trata de un vehículo afecto a la actividad empresarial y cuya titularidad y uso esté relacionado con los ingresos, algo que deberá acreditarse aunque sea parcialmente y que tendrá sentido en sociedades que exijan, aunque sea en menor medida, desplazamiento de sus empleados
2. Después, si el vehículo se imputa como retribución en especie al trabajador, se le deberá retribuir en nómina adicionalmente 17.500 € + 4.000 € en concepto de gastos (dentro del coste a imputar como retribución en especie se computan los impuestos en la adquisición **que no sean deducibles**).
3. Serán deducibles 5.000 € de gastos de amortización ( $25.000 \times 20\%$ )
4. El resto, esto es, la amortización vinculada a los 10.000 € de sobreprecio no será deducible ( $10.000 \text{ €} \times 20\% = 2.000$ )
5. Los gastos serán deducibles en la cantidad de 6.000 €, por lo que los restantes 2.000 habrá que ajustarlos.

6. Si el vehículo no se imputa como retribución en especie, serán deducibles en la sociedad 2.500 € ( $25.000 \times 20\% \times 50\%$ ) + 3.000 € en concepto de gastos, debiéndose ajustar el resto.

Además de lo anterior, hay que tener en cuenta que la imputación de la retribución en especie al trabajador es una **obligación** derivada de la normativa de IRPF, mientras que la deducción del 100% de los gastos vinculados al vehículo se configura en la modificación del artículo 14 como una **opción**, lo que implica que una vez transcurrido el plazo de presentación de la declaración no podrá ser modificada.

Esto tendrá especial incidencia en supuestos de revisión administrativa, de forma que aquella sociedad que haya decidido no imputar la retribución en especie al trabajador, podrá encontrarse con supuestos en los que se le obliga a la imputación como retribución en especie con el criterio de base del 50% del coste más impuestos del vehículo, sin poder deducirse la sociedad más allá del 50 % del gasto.

#### Reglas aplicables a los vehículos comerciales

La norma foral ha querido excluir de las reglas de limitación a la deducibilidad de los gastos a determinados vehículos que por su uso y función, no deben quedar limitados en el gasto. Entre ellos se encuentran los vehículos empleados en funciones comerciales por representantes o agentes comerciales.

A estos efectos, el pagador debe estar en disposición de probar ante la Administración tributaria que el vehículo es utilizado por personal que

realice exclusivamente funciones similares a las de los representantes de comercio, desarrollando su actividad fundamentalmente fuera de las instalaciones del empleador. Cabría igualmente la deducibilidad de los gastos vinculadas a los vehículos para agentes comerciales de personal que sin tener una relación laboral especial con la empresa tenga adscrito un puesto de trabajo en la compañía, estén sujetos al horario de la entidad y realicen exclusivamente funciones similares a las de los representantes de comercio.

**No obstante lo anterior, dicha regla no será aplicable al personal vinculado en los términos del artículo 16 de la NFIS, por lo que quedan excluidos en general, socios y administradores se sean además trabajadores.**

### **Modificaciones en el IRPF: Retribución en especie**

Con motivo de la modificación operada por la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero se ha dado coherencia a la regulación contenida en el Impuesto sobre Sociedades con las retribuciones en especie regulada en la Norma de Renta, de esta forma, deberán computarse como retribución en especie, **siempre que se acredite que el vehículo se destine para fines particulares y laborales:**

b) En el caso de entrega de vehículos automóviles de turismo, el 50 % del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, y donde deberán adicionarse el impuesto sobre el Valor Añadido no deducible. En los casos en los que se produzca la entrega sin un uso previo, no cabra la aplicación del 50% de reducción.

En el caso de uso de vehículos automóviles de turismo, el 50 por 100 del 20 por 100 anual del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, y donde deberán adicionarse el impuesto sobre el Valor Añadido no deducible.

- En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

En el caso de la utilización de los medios de transporte señalados que no sean propiedad del pagador, es decir, en supuestos de leasing o renting, se valorará la retribución en especie por el coste que supongan para la empresa, tributos y gastos incluidos, de forma que se deberá imputar al trabajador el 50% cuando el uso sea particular y laboral.

En cuanto a los gastos de mantenimiento y utilización, tales como reparaciones, combustible, servicio de aparcamiento y utilización de autopistas de peaje, etc, el 50 % del coste para el pagador.

Íñigo Sevilla González

Biscay Consulting, s.l.