

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1570-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	13/04/2016
NORMATIVA	LIVA, Ley 37/1992, artículo 95. LIRPF, Ley 35/2006, artículo 29. RIRPF, RD 439/2007, artículo 22.
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante, que ejerce la actividad profesional de abogado , va a adquirir un vehículo que utilizará en el ejercicio de su actividad económica y que también destinará a fines privados.
CUESTION-PLANTEADA	Deducibilidad en el IVA e IRPF de los gastos derivados de la utilización de dicho vehículo
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.) Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>El derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, de dicho Impuesto (BOE de 29 de diciembre).</p> <p>En relación con la cuestión expresamente planteada en el escrito de consulta hay que señalar que el artículo 95 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:</p> <p>"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 .</p> <p>Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional , entre otros:</p> <p>1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.</p> <p>2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.</p> <p>3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.</p> <p>4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional .</p> <p>5º. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos,</p>

y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

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 de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o **profesional** .

2.ª 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 cien:

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

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o **profesional** es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la **deducción** y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la **deducción** respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o **profesional** .

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial 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** .

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o **profesional** los bienes que se encuentren en los supuestos

previstos en los números 3.º y 4.º del apartado dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

- 1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
- 2.º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- 3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
- 4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.”.

Por tanto, en cuanto a la adquisición por el consultante, **abogado** en ejercicio, de un vehículo para su actividad **profesional**, el señalado artículo 95 de la Ley 37/1992 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 de dichos vehículos a la citada actividad del 50 por ciento, salvo para los vehículos destinados a las finalidades previstas en el párrafo tercero de la regla 2ª del apartado tres de dicho artículo, en que dicha presunción es del 100 por cien.

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.

En relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios (combustible, revisiones, reparaciones, peajes, etc.) directamente relacionados con bienes de inversión (vehículos), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 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 Impuesto sobre el Valor Añadido al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva. 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 anteriormente transcrito, 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, al igual que el resto de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con

dicha actividad.

En consecuencia, las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por el consultante por la adquisición de un vehículo automóvil, sea de turismo o de tipo mixto, podrán ser objeto de **deducción** en un 50 por ciento, conforme a lo previsto en el artículo 95, apartado tres, regla 2ª de la Ley 37/1992, cuando el consultante afecte el citado vehículo a su actividad **profesional** .

No obstante, como hemos indicado anteriormente, cuando se acredite por dicho empresario o **profesional** un grado efectivo de utilización de dicho vehículo en el desarrollo de su actividad diferente del que se haya aplicado inicialmente, la **deducción** practicada deberá regularizarse conforme a lo previsto en la regla 3ª del apartado tres del citado artículo 95 de la Ley del Impuesto.

Igualmente, las cuotas soportadas por la adquisición de combustible serán deducibles siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o **profesional** del sujeto pasivo y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica, al igual que el resto de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con dicha actividad.

En todo caso, el ejercicio del derecho a la **deducción** de las cuotas soportadas por la adquisición del vehículo objeto de la consulta, deberá ajustarse, sea cual sea el grado de afectación de los bienes señalados a la actividad empresarial del consultante, a las restantes condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la mencionada Ley 37/1992, y especialmente a la señalada en su artículo 97, apartado uno, número 1º, por la que el consultante deberá estar en posesión de la factura original emitida a su favor por quien realice la entrega o le preste el servicio.

Por último, habrá que tener en cuenta que las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido solo serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la **deducción** , se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 4 de agosto), en desarrollo del artículo 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), regula los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, estableciendo que:

“1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de

esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2º Aquéllos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

- a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

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".

De acuerdo con este precepto, el vehículo objeto de consulta (ya sea un vehículo mixto o un vehículo de turismo) sólo se entendería afectado a la actividad económica desarrollada por el consultante si se utilizase exclusivamente en la misma, dado que dicha actividad no se encuentra entre las excepciones contempladas en el apartado 4 anteriormente citado. En todo caso, dicha exclusividad deberá acreditarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En el presente caso, tal y como se desprende del escrito de consulta, la utilización del referido

vehículo no va a ser exclusiva, es decir, que también será utilizado para otros fines, por lo que el mismo no tendrá la consideración de afecto a la actividad económica desarrollada por el consultante, no pudiendo deducirse, ni en todo ni en parte, ni las amortizaciones ni los gastos derivados de su utilización.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.