

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	V2420-09
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>FECHA-SALIDA</b>	20/10/2009
<b>NORMATIVA</b>	Ley 35/2006, Art. 27-1; RD 439/2007, Arts. 9 B y 22
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	El consultante afirma que desarrolla la actividad de <b>abogado</b> y tiene pensado adquirir un vehículo que utilizará para los desplazamientos profesionales y para su uso privado.
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>Si a efectos del IVA cabe la deducibilidad y en qué cuantía de las cuotas soportadas del vehículo que pretende adquirir y de los bienes y servicios directamente relacionados con el mismo.</p> <p>Si a efectos del <b>IRPF</b> cabe la deducibilidad y en qué cuantía de los gastos generados por la compra y/o el uso del vehículo y de los bienes y servicios directamente relacionados con el mismo.</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>PRIMERO: En relación con el 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, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), en adelante LIVA.</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 <b>profesional</b> .</p> <p>Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o <b>profesional</b> , entre otros:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni <b>profesional</b> por períodos de tiempo alternativos.</li><li>2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.</li><li>3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o <b>profesional</b> del sujeto pasivo.</li><li>4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o <b>profesional</b> .</li><li>5º. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o</li></ol>

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, 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:

1ª. 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** .

2ª. 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 ciento.

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 o agentes comerciales.
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

3ª. 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** .

4ª. 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** .

5ª. 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 3º y 4º 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:

1º. Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

2º. Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

3º. Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.

4º. Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.”

De la normativa expuesta anteriormente se deriva que cuando el sujeto pasivo adquiere un bien que no afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o **profesional**, las cuotas soportadas no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía, salvo que se trate de bienes de inversión, en cuyo supuesto la afectación parcial de tales bienes permitirá la **deducción** parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el artículo señalado.

Por tanto, en cuanto a la adquisición por el consultante, **abogado** en ejercicio, de un vehículo para su actividad **profesional**, el artículo 95 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 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.

Respecto de los gastos derivados de la utilización del vehículo, serán asimismo aplicables las reglas expuestas en los párrafos precedentes. Así pues, las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido por los gastos que se contemplan en el apartado cuatro del artículo 95 LIVA, podrán también ser objeto de **deducción** en un 50 por ciento cuando el consultante afecte el vehículo en cuestión a su actividad **profesional**, salvo que se acredite que el grado efectivo de utilización en la actividad **profesional** del vehículo que genera tales gastos, es superior a dicho porcentaje.

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.

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 **profesional** de consultante, a las restantes condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la mencionada Ley 37/92, 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.

SEGUNDO: En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 27.1 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), -en adelante LIRPF-, establece que:

“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

Sólo en la medida en la que concurren las circunstancias previstas en el mencionado precepto se considera que los rendimientos derivados de la actividad desarrollada por el consultante son rendimientos de una actividad económica. En su caso, el hecho de que se está desarrollando una actividad económica podrá acreditarse mediante cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración en su caso, corresponderá a los órganos de comprobación de gestión e inspección de la Administración Tributaria, teniendo en cuenta, que en los procedimientos tributarios habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), según el cual serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Dicho lo anterior, la presente contestación parte de la premisa de que el consultante desarrolla una actividad económica o **profesional** a efectos del **IRPF** .

El artículo 22 del RIRPF regula, en desarrollo del artículo 29 de la LIRPF, 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 aquellos 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. Aquellos 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 que el consultante adquiera sólo se entendería afectado a la actividad económica desarrollada por éste si se utilizase exclusivamente en la misma, dado que dicha actividad no se encuentra entre las excepciones contempladas en el apartado 4 anteriormente citado.

Ahora bien, dado que, tal y como se manifiesta en el escrito de consulta, la utilización del referido vehículo no va a ser exclusiva, es decir, que también será utilizado para otros fines, el mismo no tendrá la consideración de afecto a la actividad económica, no siendo deducibles en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica 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.