

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

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V3004-13</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>FECHA-SALIDA</b>	09/10/2013
<b>NORMATIVA</b>	Ley 35/2006, art. 29; Ley 37/1992, art. 95; RD 439/2007, art. 22
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>El consultante es una persona física que ejerce la profesión de abogado, determinando el rendimiento neto de sus actividades económicas con arreglo al método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p> <p>En el ejercicio de su actividad el consultante debe desplazarse con frecuencia a los juzgados, los cuales se encuentran situados en distintos municipios, por lo que tiene intención de adquirir una motocicleta.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de la motocicleta en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.</li><li>2. Deducibilidad de los gastos derivados de la compra de la motocicleta en la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vía amortizaciones.</li></ol>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>1. En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido:</p> <p>El artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) establece en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas:</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> <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 profesional 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 profesional del sujeto pasivo.</li><li>4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.</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.”.

En cuanto a la adquisición por el consultante de una motocicleta para su uso en la actividad empresarial, el señalado artículo 95 de la Ley 37/1992 establece, para los ciclomotores y motocicletas 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.

Por último, este Centro Directivo no puede especificar cuáles son los medios más idóneos para acreditar el grado de afectación real del vehículo objeto de consulta. 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 cumplir, sea cual sea el grado de afectación de los bienes señalados a la actividad empresarial del consultante, las restantes condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la mencionada Ley 37/1992, y especialmente 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.

2. En relación con el 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, la motocicleta que adquiriera la consultante sólo se entendería afectada a su actividad económica 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 el caso de utilización exclusiva del vehículo en la actividad, cuestión de hecho que deberá ser, en su caso, objeto de valoración por los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, podrá deducirse la amortización del vehículo para la determinación del rendimiento neto de la actividad.

En el caso de que la utilización del vehículo en la actividad no fuese exclusiva, es decir, que también fuese 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 los gastos de amortización del vehículo.

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.