

NUM-CONSULTA V0198-04

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 14/10/2004

NORMATIVA RIRPF RD 1775/2004, Art. 21

DESCRIPCION-HECHOS El consultante realiza una actividad profesional de asesor de inversión y financiación, representante especializado de Sociedades y Agencias de Bolsa, percibiendo comisiones de intermediación y tributando en el IRPF en el régimen de estimación directa simplificada.

CUESTION-PLANTEADA Posibilidad de afectar parcialmente un vehículo a la actividad económica y deducción de los gastos de amortización y mantenimiento del mismo.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (BOE de 4 de agosto) regula, en desarrollo del artículo 27 del texto refundido de la Ley del Impuesto aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo), 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".

2.- De acuerdo con este precepto, el vehículo turismo se entenderá afectado a la actividad económica desarrollada por el consultante cuando se utilice 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, podrán deducirse para la determinación del rendimiento neto de la actividad tanto las amortizaciones del vehículo, como los gastos mantenimiento derivados de su utilización.

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 ni las amortizaciones ni los mencionados 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.

NUM-CONSULTA V0427-05

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las
Personas Físicas

FECHA-SALIDA 18/03/2005

NORMATIVA LIVA Ley 37/1992, Art. 95; RIRPF RD
1775/2004, Art. 21

**DESCRIPCION-
HECHOS** El consultante se dedica profesionalmente y
como autónomo a la profesión de abogado-
Asesor, necesitando para el desempeño de su
profesión un automóvil, que tiene previsto
adquirir.

**CUESTION-
PLANTEADA** Tratamiento fiscal de la adquisición y posterior
uso de dicho automóvil a efectos de IVA y de
IRPF, tanto si el automóvil se dedicase de
forma exclusiva a su actividad profesional,
como si además, se destinase para uso
personal.

Actuaciones a seguir para hacer efectivas las posibles deducciones o reducciones que dichos hechos pudiesen tener en los referidos impuestos.

CONTESTACION- COMPLETA

1.- En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (BOE de 4 de agosto) regula, en desarrollo del artículo 27 del texto refundido de la Ley del Impuesto aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo), 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 accesorio 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 accesorio 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 de turismo se entenderá afectado a la actividad económica desarrollada por el consultante cuando se utilice 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, podrán deducirse para la determinación del rendimiento neto de la actividad tanto las amortizaciones del vehículo, como los gastos derivados de su utilización.

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 ni las amortizaciones ni los mencionados gastos derivados de su utilización.

La deducibilidad de los cualquier gasto está condicionada a que queden convenientemente justificados mediante el original de la factura o documento equivalente, expedida a nombre del receptor del bien o servicio correspondiente y registrados en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, siempre que determinen el rendimiento neto de las mismas en el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

No obstante, conviene señalar que la competencia para la comprobación de los medios de prueba aportados como justificación de las deducciones y gastos y para la valoración de las mismas corresponde a los servicios de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

2.- En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- 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 (Boletín Oficial del Estado del 29).

En relación con la cuestión expresamente planteada en el escrito de consulta hay que señalar que el artículo 95 de la Ley 37/1992, en su redacción actual teniendo en cuenta la modificación dada a los apartados tres y cuatro por el artículo 6. Duodécimo de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Boletín Oficial del Estado del 31 de diciembre), establece lo siguiente:

“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.

2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4º. Los bienes y derechos adquiridos por el

sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

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, 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.

Segundo.- Así pues, desde 1 de enero de 1998 el 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.

No obstante, cuando se acredite un grado efectivo de utilización de tales vehículos 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 en base a 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.

Tercero. - En consecuencia, las cuotas soportadas por el consultante por la adquisición de un vehículo de turismo, que será utilizado en su actividad profesional, 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.

No obstante, cuando se acredite un grado efectivo de utilización de dicho vehículo en el desarrollo de la actividad profesional del consultante diferente del 50 por ciento aplicado inicialmente según la citada presunción legal de afectación, resultará procedente la regularización de la deducción inicialmente practicada según lo dispuesto en la regla 3ª del apartado tres del citado artículo 95.

El ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de un vehículo automóvil deberá ajustarse además a las

restantes condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.
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.

NUM-CONSULTA V0427-05

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las
Personas Físicas

FECHA-SALIDA 18/03/2005

NORMATIVA LIVA Ley 37/1992, Art. 95; RIRPF RD
1775/2004, Art. 21

**DESCRIPCION-
HECHOS** El consultante se dedica profesionalmente y
como autónomo a la profesión de abogado-
Asesor, necesitando para el desempeño de su
profesión un automóvil, que tiene previsto
adquirir.

**CUESTION-
PLANTEADA** Tratamiento fiscal de la adquisición y posterior
uso de dicho automóvil a efectos de IVA y de
IRPF, tanto si el automóvil se dedicase de
forma exclusiva a su actividad profesional,
como si además, se destinase para uso
personal.

Actuaciones a seguir para hacer efectivas las
posibles deducciones o reducciones que
dichos hechos pudiesen tener en los referidos
impuestos.

**CONTESTACION-
COMPLETA** 1.- En relación con el Impuesto sobre la Renta
de las Personas Físicas.

El artículo 21 del Reglamento del Impuesto
sobre la Renta de las Personas Físicas,
aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de
30 de julio (BOE de 4 de agosto) regula, en
desarrollo del artículo 27 del texto refundido de
la Ley del Impuesto aprobado por el Real
Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo
(BOE de 10 de marzo), 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 accesorio 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