



La afectación a la actividad económica de un gasto es uno de los requisitos necesarios para que este tenga la condición de deducible tanto a efectos del IVA como del IRPF.

La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido regula en su título VIII todo lo relativo a las deducciones: qué cuotas son deducibles, quiénes pueden deducirlas, qué requisitos han de cumplirse, qué operaciones dan derecho a la deducción, límites a esas deducciones...

En lo que se refiere a las *actividades profesionales* la normativa del IVA señala tres requisitos básicos para poder considerar a un gasto como deducible:

- Ha de estar vinculados a actividad profesional.
- Ha de estar debidamente justificado.
- Ha de estar debidamente contabilizado.

Nos centramos en este tema en el primero de los requisitos, la "**afectación a la actividad**", cuestión esta que ha generado multitud de controversias y que ha sido objeto de numerosa jurisprudencia. Empezaremos por lo regulado en materia de **IVA**, pues ya en el propio articulado de la ley enumera, en negativo, qué **no podemos considerar como gasto deducible**:

Como **premisa general** se establece que 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.

A continuación enumera, sin ánimo de exhaustividad, una serie de bienes y servicios que **no se consideran afectos** directa ni exclusivamente a la actividad:

- Los que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por **períodos de tiempo alternativos**.
- Los que se utilicen **simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas**.
- Los que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.
- Los adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.
- Los 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.

Partiendo de la relación de bienes que no se consideran afectos del apartado anterior, la ley hace una serie de **excepciones**, de modo que **sí se consideran deducibles**:



Las **cuotas soportadas** por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los **bienes de inversión** ("se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación" (artículo 108 LIVA)) 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. Cuando se trate de bienes de inversión 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. No se consideran bienes de inversión (artículo 108 de la LIVA):

- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo (con las excepciones que veremos a continuación respecto a los vehículos).
- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.
- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 euros. Para estos elementos, en ningún caso cabrá la deducción parcial por considerarse parcialmente afectos a la actividad, siendo las cuotas soportadas en su adquisición deducibles únicamente si su afectación es directa y exclusiva.

2. Con carácter general, cuando se trate de **vehículos *** automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán **afectos al 50%**; salvo en los supuestos que se enumeran a continuación en los que sí se consideran **afectos al 100%**:

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

* 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».



* Las normas que acabamos de señalar también son de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los vehículos a los que se ha hecho referencia: *accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes; combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento; servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje; rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.*

Traemos aquí la Resolución Vinculante de DGT, V0566-17, 02-03-2017 en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición combustible, revisiones, reparaciones, peajes, etc. directamente relacionados con un vehículo. Señala la citada consulta que:

"el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de fecha 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 un 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 cualquier caso, la afectación del combustible y el resto de bienes y servicios empleados en el vehículo a la actividad empresarial o profesional deberá ser probada por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho".



Afección de bienes adquiridos con anterioridad al comienzo de la actividad empresarial

Otra cuestión importante a aclarar a efectos de afectación de un bien o servicio a la actividad profesional es la siguiente, **¿qué ocurre con aquellas personas que con la previsión de comenzar una actividad empresarial o profesional adquiriese bienes o servicios con la finalidad de llevar a cabo esa actividad empresarial?**

El reglamento del IVA prevé esta circunstancia, y señala que sí serán deducible el IVA soportado en su adquisición siempre que acrediten que "los elementos objetivos que confirmen que en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones tenían esa intención".

Para acreditar esa "intención" podrán tenerse en cuenta las siguientes circunstancias:

- La **naturaleza de los bienes y servicios** adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.
- El **período transcurrido** entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.
- El **cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables**, en concreto:
 - La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades.
 - La llevanza en debida forma del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión.
- Disponer de o haber solicitado las **autorizaciones, permisos o licencias** administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.
- Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

En caso de que el autónomo no se pueda acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

Todo lo señalado también resulta de aplicación a aquellos que tendiendo ya la condición de profesionales o empresarios, inicien una **nueva actividad** que



constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad.

En materia de **IRPF** también se regula la cuestión de la afección a la actividad de determinados elementos patrimoniales, el artículo 29 de la Ley del IRPF señala que se consideran **elementos afectos a una actividad económica**:

- Los **bienes inmuebles** en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- Los bienes destinados a los **servicios económicos y socioculturales del personal** al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean **necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos**. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de éstos que se utilice en la misma.

En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges.

Por su parte el Reglamento del IRPF, en concreto su artículo 22, recalca **solo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma**.

No se entenderán afectos:

* Aquéllos que se utilicen **simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas**, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante (se consideran 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).

* Aquellos que aun 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.



* En el caso 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.

* **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:**

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

Las afectaciones a actividades económicas de bienes o derechos del patrimonio personal se realizarán por el valor de adquisición que según las normas previstas en los artículos 35.1 y 36 de la LIRPF en dicho momento.

En las desafectaciones de bienes o derechos afectos a actividades económicas al patrimonio personal, se tomará a efectos de este Impuesto su valor contable en dicho momento, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima.