Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1742 (24/09/15)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 29.5, 6 y 7 y 8 Ley 20/1991 Art. 30 Ley 20/1991 Art. 33.2 Ley 20/1991 Art. 60.7 Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante tiene intención de adquirir un automóvil de turismo de alta gama. Entre las actividades que conforman su objeto social consta la de transporte como actividad conexa o relacionada con la actividad turística. Consulta si resulta deducible la cuota del IGIC que soportaría en su adquisición.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

No resultaría deducible la cuota soportada en la adquisición de un automóvil de turismo, con independencia de que sea o no de alta gama. No obstante y de acuerdo con los datos aportados, la entidad mercantil consultante, por el principio de destino previsible, podría ejercer el derecho a la deducción de la cuota soportada en la adquisición o importación del automóvil de turismo, siempre y cuando estime que va a estar afecto de forma exclusiva a una actividad de transporte de pasajeros conexa con la actividad turística que pueda desarrollar la entidad mercantil consultante, o afecto de forma exclusiva a otra actividad empresarial o profesional que desarrolle la entidad mercantil consultante y siempre que no tenga la consideración su utilización de renta en especie a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La deducción, en su caso, de la cuota soportada en la adquisición del automóvil de turismo, debe ser objeto de rectificación si se incumple el requisito de la afectación exclusiva del automóvil de turismo a la actividad empresarial o profesional.

Corresponde a la entidad mercantil consultante probar que el automóvil de turismo que pretende adquirir se afectó, por cualquier prueba admisible en derecho, exclusivamente a la actividad empresarial o profesional.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante tiene intención de adquirir un automóvil de turismo de alta gama. Entre las actividades que conforman su objeto social consta la de transporte como actividad conexa o relacionada con la actividad turística. Consulta si resulta deducible la cuota del IGIC que soportaría en su adquisición.

SEGUNDO.- El ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios está sujeto al cumplimiento de un conjunto de requisitos de naturaleza subjetiva, objetiva, temporal y documental. Dentro de los requisitos de naturaleza objetiva debemos destacar, a los efectos de la resolución de la presente consulta, la relativa a la relación directa de los bienes o servicios adquiridos o importados con la actividad empresarial o profesional que realiza el sujeto pasivo. Dicho requisito se encuentra regulado en los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991, que disponen lo siguiente:

> "*5. Los sujetos pasivos solo podrán deducir el Impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Esta condición deberá cumplirla también la carga impositiva implícita a que se refiere el número 3 anterior.*
>
> *6. Se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad.*
>
> *No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional:*
>
> *1º.- Los bienes que se destinen a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.*
>
> *2º.- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.*
>
> *3º.- Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.*
>
> *4º.- Los bienes destinados a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien 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.

7. Se exceptúan de lo dispuesto en el número 6 anterior, apartados 1º, 2º y 4º, los bienes o servicios que se utilicen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

8. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad se entenderá producida la afectación por aquella parte de los mismos que se utilice realmente 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 los elementos patrimoniales indivisible*s."

De forma sintética podemos expresar que el requisito objetivo de la relación directa exige que el bien o servicio adquirido o importado (en este caso, un automóvil de turismo) debe afectarse exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para que la cuota del IGIC soportada en su adquisición o importación tenga la consideración de cuota deducible.

No se entiende que existe afectación exclusiva respecto a la adquisición o importación, en este caso, de un automóvil de turismo:

- Cuando se utilice de forma alternativa o simultánea en actividades empresariales o profesionales y en actividades privadas, salvo que la utilización en actividades privadas sea sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 60.7 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados fundamentalmente para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, que se destinen al uso propio del sujeto pasivo, o de las personas que convivan con él, en días u horas inhábiles durante los cuales no continúe el ejercicio de dicha actividad.

- Cuando no se integre en el patrimonio empresarial o profesional.

- Cuando se destine a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien del personal dependientes de los mismos.

Por último, tratándose de un automóvil de turismo, no nos encontramos ante un elemento patrimonial susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto, puesto que estamos ante un elemento patrimonial indivisible. Por todo ello, no cabe predicar respecto a los automóviles de turismo la afectación parcial a la que se refiere el número 8 del citado artículo 29 de la Ley 20/1991.

Teniendo en cuenta el requisito objetivo de la relación directa, el legislador presume respecto a determinados bienes o servicios (entre los que se encuentran los automóviles de turismo) que no existe, salvo determinados supuestos, una afectación exclusiva del bien o servicio adquirido o importado a la actividad empresarial o profesional, por lo que se imposibilita el ejercicio del derecho a la deducción de la cuota soportada en la adquisición o importación del bien o servicio. Esta presunción de no afectación exclusiva se encuentra recogida en el artículo 30 de la Ley 20/1991, regulador de las exclusiones y restricciones del derecho a deducir, que presenta la siguiente redacción:

"*1.* No *podrán ser objeto de deducción:*

1º.- Las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, así como los accesorios, piezas de recambio, combustibles, carburantes y lubrificantes con destino a dichos vehículos y los demás servicios referentes a los mismos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a los siguientes vehículos:

a) Los destinados exclusivamente al transporte de mercancías.

b) Los destinados exclusivamente al transporte de viajeros mediante la contraprestación, con excepción de las cuotas soportadas por la utilización de dichos vehículos que no serán deducibles en ningún caso.

c) Los destinados exclusivamente a la prestación de servicios de enseñanzas de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados por sus fabricantes exclusivamente a la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o promoción de ventas.

e) Los adquiridos por agentes comerciales independientes para destinarlos exclusivamente a sus desplazamientos profesionales.

f) Los adquiridos para ser utilizados exclusivamente en servicios de vigilancia.

g) En general, aquellos cuya utilización no dé lugar a la aplicación de lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, además, puedan considerarse afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior.

2º.- Las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

3º.- Las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de alimentos y bebidas, los servicios de espectáculos y servicios de carácter recreativo, excepto cuando se destinen a ser utilizados o consumidos por los asalariados o terceras personas mediante contraprestación.

4º. Las cuotas soportadas como consecuencia de las adquisiciones, arrendamientos o importaciones de joyas, alhajas y artículos similares, prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de carácter suntuario, tabaco manufacturado y los tapices.

5º.- Las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

2. Se exceptúan de lo dispuesto en el número anterior las adquisiciones o importaciones de los bienes y servicios siguientes:

1.º Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

2.º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación, por sujetos pasivos dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

3.º Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por sujetos pasivos dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones."

La referencia que contiene la letra g) del apartado 1 a los artículos 26 y 27 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativa a las rentas en especie, debe entenderse efectuada en la actualidad a los artículos 42 y 43 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.

Por tanto, como regla general la cuota que soportaría la entidad mercantil consultante por la adquisición o importación de un automóvil de turismo no podría ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, por entenderse que se incumpliría el requisito objetivo de la relación directa, salvo que se utilice dicho vehículo exclusivamente en algunas de las actividades que relacionadas en el artículo 30 de la Ley 20/1991 suponen excepciones a la regla general citada.

Teniendo en cuenta los datos que se desprenden del escrito de solicitud de emisión y los preceptos citados, la cuota soportada en la adquisición o importación del automóvil de turismo que pretende efectuar la entidad mercantil consultante no sería deducible, salvo en dos supuestos:

- Que el automóvil de turismo se afecte exclusivamente al transporte de pasajeros conexa con la actividad turística que pueda desarrollar la entidad mercantil consultante.

- Que el automóvil de turismo se afecte exclusivamente a una actividad empresarial o profesional distinta de la de transporte de pasajeros y no tenga la consideración su utilización de renta en especie a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Si se entiende que se va a dar alguna de las dos supuestos citados y si se cumple el resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción previsto en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991, la entidad mercantil consultante podría ejercer el derecho a la deducción de la cuota soportada en la adquisición o importación de automóvil de

turismo, conforme al principio del destino previsible contemplado en el artículo 33.2 de la Ley 20/1991 que dispone:

> "*2. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.*
>
> *No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación.*"

No obstante, la deducción efectuada, en su caso, deberá ser objeto de rectificación, a través del procedimiento establecido en el artículo 44 de la Ley 20/1991, si el automóvil de turismo adquirido o importado no se afecta exclusivamente a la actividad empresarial o profesional o su utilización tenga la consideración de renta en especie del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, debe efectuarse una precisión: las exclusiones y restricciones del derecho a la deducción recogidas en el artículo 30 de la Ley 20/1991 tienen la naturaleza de presunciones de no afectación exclusiva de determinados bienes o servicios a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo adquirente, entre los cuales se encuentran los automóviles de turismo, por lo que la demostración de su afectación exclusiva a la actividad empresarial o profesional corresponde al sujeto pasivo bajo la vigencia del principio de libre prueba.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que no resultaría deducible la cuota soportada en la adquisición de un automóvil de turismo, con independencia de que sea o no de alta gama. No obstante y de acuerdo con los datos aportados, la entidad mercantil consultante, por el principio de destino previsible, podría ejercer el derecho a la deducción de la cuota soportada en la adquisición o importación del automóvil de turismo, siempre y cuando estime que va a estar afecto de forma exclusiva a una actividad de transporte de pasajeros conexa con la actividad turística que pueda desarrollar la entidad mercantil consultante, o afecto de forma exclusiva a otra actividad empresarial o profesional que desarrolle la entidad mercantil consultante y siempre que no tenga la consideración su utilización de renta en especie a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La deducción, en su caso, de la cuota soportada en la adquisición del automóvil de turismo, debe ser objeto de rectificación si se incumple el requisito de la afectación exclusiva del automóvil de turismo a la actividad empresarial o profesional.

Corresponde a la entidad mercantil consultante probar que el automóvil de turismo que pretende adquirir se afectó, por cualquier prueba admisible en derecho, exclusivamente a la actividad empresarial o profesional.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 24 de septiembre de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

P.S. LA SECRETARIA GENERAL TÉCNICA (ORDEN Nº 489 DE 30/07/2015)

Ana Isabel Solórzano Hernández