

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC066321

DGT: 13-09-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2316/2017

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. *Adquisición de un libro electrónico o eReader en el ejercicio de una actividad profesional.* La cuota soportada por la adquisición de un eReader sólo será deducible siempre y cuando éste se utilice exclusivamente para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. En cambio, no será deducible en cuantía alguna en el caso de que sea utilizado indistintamente para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional y para necesidades privadas, salvo que pudiera ser considerado como bien de inversión (lo que exigiría, entre otros requisitos, que su valor de adquisición sea superior a 3.005,06 euros), en cuyo caso podrán ser deducibles en la medida en que dichos bienes vayan a ser previsiblemente utilizados en la actividad empresarial o profesional del contribuyente, aspecto que podrá ser acreditado por cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Elementos patrimoniales afectos. El eReader podría constituir un elemento patrimonial afecto a la actividad profesional desarrollada. Esta afectación deberá cumplir determinadas condiciones: que se utilice exclusivamente en la actividad o que si se utiliza también para fines privados, esta utilización se realice en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad -art. 22 del RD 439/2007 (Rgto IRPF)-. En caso de que el eReader pudiese considerarse un elemento afecto, la deducibilidad del gasto deberá realizarse a través de su amortización. No obstante, si el rendimiento neto de la actividad se determinase por la modalidad simplificada del método de estimación directa, la amortización se practicará, de forma lineal, en función de la tabla de amortización simplificada aprobada por la Orden de 27 de marzo de 1998.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 84, 94, 95 y 108.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 28.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 22 y 30.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 12.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante ejerce la actividad profesional de abogado, estando interesada en la adquisición de un libro electrónico (Ereader) para destinarlo al ejercicio profesional, dado que mucha de la legislación viene en formato de ebook y a precios más económicos que en formato papel.

Cuestión planteada:

Si la adquisición de este libro electrónico es deducible, tanto en el IVA como en el IRPF.

Contestación:**1. Impuesto sobre el Valor Añadido.**

De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE del 29 de diciembre), del Impuesto sobre el Valor Añadido estarán sujetas al impuesto "las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...).”

A este respecto, el apartado dos del artículo 5 de la Ley del impuesto señala que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

De acuerdo con lo anterior, el consultante tendrá la consideración de empresario o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Adicionalmente, el artículo 84 de la Ley 37/1992 confiere la condición de sujeto pasivo del impuesto a “las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.”

El derecho de deducir las cuotas soportadas o satisfechas por los sujetos pasivos del impuesto se encuentra regulado en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992 señalando el artículo 94 de dicho texto legal que:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”

Por su parte, el artículo 95 de la Ley 37/1992 fija determinados límites del derecho a deducir:

“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:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

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

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

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

(...).

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:

1.^a 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.

2.^a 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 100.

(...).

3.^a 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.

4.^a 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.

5.^a 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 3.^o y 4.^o del apartado dos de este artículo.

(...).”.

Por su parte, los bienes de inversión deben ser definidos conforme el artículo 108 de la Ley 37/1992 como:

“Uno. A los efectos de este impuesto, 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.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1.^o Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2.^o Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3.^o Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4.^o Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5.^o Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros).”.

De la normativa expuesta anteriormente se deriva que, cuando el sujeto pasivo adquiere un bien o servicio 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 95.

De acuerdo con lo anterior, la cuota soportada por la adquisición de un e-reader a que se refiere el consultante sólo será deducible siempre y cuando éste se utilice exclusivamente para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional. En cambio, no será deducible en cuantía alguna en el caso de que sea utilizado indistintamente para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional y para necesidades privadas, salvo que pudiera ser considerado como bien de inversión (lo que exigiría, entre otros requisitos, que su valor de adquisición sea superior a 3.005,06 euros), en cuyo caso podrán ser deducibles en la medida en que dichos bienes vayan a ser previsiblemente utilizados en la actividad empresarial o profesional del consultante, aspecto que podrá ser acreditado por cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

2. 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) que desarrolla 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 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.

(...).”.

De acuerdo con lo dispuesto en el precepto anterior, el “ereader” podría constituir un elemento patrimonial afecto a la actividad profesional desarrollada por la consultante. Esta afectación deberá cumplir las condiciones establecidas en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto, antes transcrito, es decir, que se utilice exclusivamente en la actividad o que si se utiliza también para fines privados, esta utilización se realice en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad

En caso de que el ereader pudiese considerarse un elemento afecto, la deducibilidad del gasto deberá realizarse a través de su amortización.

Esta amortización se deberá calcular, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, según las normas del Impuesto sobre Sociedades.

A este respecto, las normas sobre deducibilidad de las amortizaciones se encuentran contenidas en el artículo 12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre).

No obstante, si el rendimiento neto de la actividad se determinase por la modalidad simplificada del método de estimación directa, la amortización se practicará, de forma lineal, en función de la tabla de amortización simplificada aprobada por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, en los términos establecidos en el artículo 30 del Reglamento del IRPF, antes citado.

Esta Tabla de Amortización Simplificada se aprobó por Orden de 27 de marzo de 1998, publicada en el BOE del 28 de marzo de 1998.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.