

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC081299

DGT: 08-11-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2718/2021

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. *Adquisición de energía eléctrica para la recarga del citado vehículo eléctrico.* Una persona física, es titular de una licencia de autotaxi y ha adquirido para el ejercicio de dicha actividad un vehículo eléctrico cuya carga se efectuará a través del consumo de energía eléctrica en los puntos de recarga.

De la información aportada se deduce que el vehículo adquirido se dedica a la actividad de taxi, es decir, a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, por lo que se presumirá un grado de afectación del 100 por cien, pudiendo deducirse la totalidad de la cuota soportada en la adquisición del vehículo.

Por otra parte, 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.

En conclusión, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de energía eléctrica para el suministro del vehículo eléctrico debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición del mismo.

En este sentido, teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 95 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) se puede concluir que, en particular, las cuotas soportadas por la adquisición de energía eléctrica para el suministro del vehículo eléctrico 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. Por tanto, el contribuyente podrá deducir las cuotas del Impuesto soportadas por la adquisición de energía eléctrica para el suministro de su vehículo eléctrico al estar su consumo, en principio, afecto al desarrollo de su actividad empresarial de prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

En cualquier caso, la afectación de los suministros de energía eléctrica 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.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 93, 94, 95 y 97.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 17.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, persona física, es titular de una licencia de autotaxi y ha adquirido para el ejercicio de dicha actividad un vehículo eléctrico cuya carga se efectuará a través del consumo de energía eléctrica en los puntos de recarga.

Cuestión planteada:

Deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición de energía eléctrica para la recarga del citado vehículo eléctrico.

Contestación:

1.- El artículo 4 apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "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.”.

En este sentido, la propia Ley del Impuesto recoge el concepto de empresario o profesional en su artículo 5, en cuyo apartado uno, letra a) se atribuye tal condición, entre otros, a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de ese artículo, según el cual 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.

Así pues, el consultante, que se dedica a la actividad de transporte por autotaxi, tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- El ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido por el sujeto pasivo se recoge en el Título VIII de la Ley 37/1992.

A estos efectos el artículo 93.Cuatro de la Ley del Impuesto dispone que:

“Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.”.

Por su parte, el artículo 94.Uno.1º del mismo texto legal establece 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:

1º. 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.
- b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.
- c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 20 bis, 21, 22, 23, 24 y 25 de esta ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2º de este apartado.

Los servicios prestados por agencias de viaje que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.”.

En el presente supuesto el consultante afirma la afectación del vehículo al que se refiere la consulta a su actividad empresarial. Ésta es una cuestión de hecho que deberá acreditar por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, cuya carga incumbe a la misma de acuerdo con lo señalado en esto en materia de prueba en la Sección 2º del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE del 18), en particular lo señalado en su artículo 105.1 según el cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

3.- Por otra parte, debe tenerse en cuenta, además de lo anterior, lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que a continuación transcribimos:

“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.".

En virtud de lo dispuesto en este artículo, para que se genere el derecho a la deducción de cuotas soportadas por la adquisición de bienes o recepción de servicios se precisa, en principio, que la afectación a la actividad empresarial sea directa y exclusiva. No obstante, se admite la afectación parcial cuando sea un bien de inversión el objeto de la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título.

Tratándose de vehículos automóviles de turismo, una vez acreditado que se encuentran, al menos, parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional de sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en el 93.Cuatro anteriormente citado, se presumirá que el grado de afectación es del 50 por ciento, salvo que se trate de alguno de los vehículos incluidos en la lista tasada que se relaciona al final del número 2º del apartado Tres del presente artículo, entre los que se encuentran los taxis, como vehículos utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

4.- De la información contenida en el escrito de consulta se deduce que el vehículo adquirido se dedica a la actividad de taxi, es decir, a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, por lo que se presumirá un grado de afectación del 100 por cien, pudiendo deducirse la totalidad de la cuota soportada en la adquisición del vehículo en las condiciones señaladas.

En cuanto al modo de acreditar este grado de afectación por el consultante, además de lo previsto en la ya citada Ley General Tributaria, deberá tenerse en cuenta que a estos efectos será válido cualquier medio admitido en Derecho, pero no será prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el propio sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial, sin perjuicio de que esta anotación sea otra condición necesaria para poder ejercitar el derecho a la deducción.

En todo caso, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del vehículo objeto de la consulta, deberá ajustarse, sea cual sea el grado de afectación de los bienes señalados a la actividad empresarial del consultante, a las restantes condiciones y requisitos previstos en el referido Capítulo I del Título VIII de la mencionada Ley del Impuesto, y especialmente a 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 o le preste el servicio.

5.- Por otra parte, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con bienes de inversión (vehículos), 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.

En conclusión y en base a la cuestión objeto de consulta, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de energía eléctrica para el suministro del vehículo eléctrico 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 se puede concluir que, en particular, las cuotas soportadas por la adquisición de energía eléctrica para el suministro del vehículo eléctrico 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. Por tanto, el consultante podrá deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la adquisición de energía eléctrica para el suministro de su vehículo eléctrico al estar su consumo, en principio, afecto al desarrollo de su actividad empresarial de prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

En cualquier caso, la afectación de los suministros de energía eléctrica 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.

6.- 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 Administraciones Públicas.