

Cuestión Vinculante nº V1690-20 de Dirección General de Tributos, SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 2020-05-29

Resumen

El consultante en el ejercicio de su actividad económica tiene intención de adquirir un vehículo de movilidad personal (patinete).

Original

- A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido deducción de las cuotas soportadas en su adquisición. - Posibilidad de deducir en el IRPF los gastos derivados de la adquisición y utilización del mismo.

Texto

Contenidos

1. Impuesto sobre el Valor Añadido

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, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

A estos efectos el artículo 93, apartado 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, apartado Uno, número 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 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 su intención de afectar el vehículo a que se refiere la consulta (patinete) a su actividad empresarial o profesional. 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.

Por otro lado, 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:

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

5. 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.

3. 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. 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 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:

1. Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
2. Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
3. Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
4. 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.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo previsto en el artículo 108 de la Ley 37/1992, “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”, y siempre que su valor de adquisición sea igual o superior a 3005,06 euros.

Tratándose de vehículos automóviles de turismo, ciclomotores o motocicletas, 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.

En cuanto al modo de acreditar ese grado de afectación, 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.

En relación con los vehículos de movilidad personal (MVP) a que se refiere el escrito de consulta, y su posible equiparación a un vehículo de turismo, ciclomotor o motocicleta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá tenerse en cuenta lo establecido por la Dirección General de Tráfico del Ministerio del Interior en la Instrucción de 3 de diciembre de 2019 en relación con ellos, dictada para clarificar, por un lado, su marco jurídico y, por otra parte, adelantar su definición ante la prevista próxima modificación del Reglamento General de Vehículos. Dicha Instrucción establece lo siguiente:

“1.2. Objeto.

El objeto de la presente Instrucción, dentro del ámbito de aplicación del Texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a motor y Seguridad vial, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre (en adelante LTSV) y su normativa de desarrollo, y respecto de los VMP o vehículos de prestaciones superiores, es:

1. Clarificar el marco jurídico aplicable a los ciclos de pedaleo asistido que por sus prestaciones se incluyen en el ámbito de aplicación del derecho comunitario sobre homologación de vehículos de 2 o 3 ruedas.
2. Adelantar la definición de VMP prevista en la próxima modificación el Reglamento General de Vehículos y resto de vehículos ligeros incluidos en el ámbito del

Reglamento (UE) n ° 168/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero de 2013, relativo a la homologación de los vehículos de dos o tres ruedas y los cuatriciclos, y a la vigilancia del mercado de dichos vehículos.

(...)

4. Definición de VMP prevista en la próxima modificación el Reglamento General de Vehículos.

El proyecto de modificación del Reglamento General de Vehículos definirá al Vehículo de Movilidad Personal como el vehículo de una o más ruedas dotado de una única plaza y propulsado exclusivamente por motores eléctricos que pueden proporcionar al vehículo una velocidad máxima por diseño comprendida entre 6 y 25 km/h.

Sólo pueden estar equipados con un asiento o sillín si están dotados de sistema de auto-equilibrado.

Quedan excluidos de esta consideración:

- Vehículos sin sistema de auto-equilibrio y con sillín.
- Vehículos concebidos para competición.
- Vehículos para personas con movilidad reducida.
- Vehículos con una tensión de trabajo superior a 100VCC o 240VAC.
- Vehículos incluidos en el ámbito del Reglamento (UE) N° 168/2013 (patinetes con asiento, ciclo de motor, ciclomotores de dos ruedas).

(...)

6. Denuncias relativas a autorizaciones administrativas (...)

6.1. Con carácter general:

1. Los artilugios que no sobrepasan la velocidad de 6 km/h. tienen la consideración de juguetes.
2. Los VMP están fuera del ámbito de aplicación del Reglamento (UE) n° 168/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero de 2013, relativo a la homologación de los vehículos de dos o tres ruedas y los cuatriciclos, y a la vigilancia del mercado de dichos vehículos. En consecuencia, no se les exige autorización administrativa para circular ni para conducir, ni seguro obligatorio.
3. Los vehículos que son objeto de regulación en el Reglamento (UE) n° 168/2013, requieren de autorización administrativa para circular, autorización administrativa

para conducir –diferente según el tipo de vehículos de que se trate- y seguro obligatorio.

4. Los aparatos que no tienen consideración de VMP y que a su vez están fuera del ámbito de aplicación de Reglamento (UE) nº 168/2013 no pueden circular por las vías públicas.

6.2. Vehículos comercializados como VMP o que no encajan en esta tipología de vehículos.

Si el vehículo desarrolla una velocidad superior a 25 km/h. no tiene la consideración de VMP. En estos supuestos existen las siguientes opciones:

- a. El vehículo entra en el ámbito de aplicación del citado Reglamento (UE) nº 168/2013. Los supuestos que más dudas y conflictos están generando en estos momentos son los llamados patinetes con asiento o sillín, y por ello habrán de tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- Si el sillín del patinete se sitúa a una altura superior a 540 mm el vehículo entra dentro del ámbito de aplicación del Reglamento (UE) nº 168/2013, y requiere de autorización administrativa para circular y autorización administrativa para conducir.

- En caso de que su potencia nominal sea igual o inferior a 4.000 w y desarrolle una velocidad máxima igual o inferior a 45 km/h se tratará un vehículo de la sub-categoría L1e-B –“ciclomotor de dos ruedas” conforme el Anexo I del Reglamento (UE) nº 168/2013-, y el conductor precisará de permiso de conducción de la clase AM.

- Si el vehículo supera alguna de las prestaciones de potencia o de velocidad anteriormente indicadas se tratará de un vehículo de la categoría L3e – “motocicleta de dos ruedas” conforme el Anexo I del Reglamento (UE) nº 168/2013-. Dependiendo de su potencia y relación peso-potencia será necesario disponer de permiso de conducción de las clases siguientes:

(...).”.

En base a lo anterior, tratándose de un bien de inversión a efectos del Impuesto, si el vehículo que va a adquirir el consultante tiene la consideración de ciclomotor o motocicleta según la citada Instrucción, la deducción de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportada podrá realizarse conforme a lo previsto en el artículo 95.Tres.Regla 2ª de la Ley 37/1992, en los términos expuestos en los apartados anteriores.

Si el citado vehículo no tiene la consideración de ciclomotor o motocicleta, tratándose de un bien de inversión a efectos del Impuesto, la deducción de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportada en la adquisición del mismo podrá

realizarse conforme a lo previsto en el artículo 95.Tres.Regla 1ª de la Ley 37/1992, en los términos expuestos en los apartados anteriores.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La deducción de cualquier gasto (incluidas las amortizaciones) relativo al vehículo del consultante, exigiría que este tuviera la consideración de elemento patrimonial afecto a la actividad económica desarrollada por el consultante. En este sentido, 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 31 de marzo), define 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 lo dispuesto anteriormente, para la deducción de los gastos derivados de la adquisición (el gasto se deducirá a través de las amortizaciones), mantenimiento o utilización de los vehículos, se exige que éste tenga la consideración de elemento patrimonial afecto a la actividad, lo cual supone que, estando registrado en los libros o registros obligatorios, sea utilizado de forma exclusiva en dicha actividad, (salvo que la actividad desarrollada se encuentre entre las excepciones contempladas en el apartado 4 anteriormente citado). De esta forma si el vehículo fuese utilizado tanto en la actividad, como para fines particulares, aunque esta última utilización tuviera un carácter accesorio e irrelevante, no tendría la consideración de elemento patrimonial afecto, no resultando deducibles los referidos gastos.

En consecuencia, en el caso planteado, si conforme a la citada Instrucción de la Dirección General de Tráfico el vehículo de movilidad personal al que se refiere en su escrito tuviera la consideración de ciclomotor o motocicleta, salvo que la

actividad desarrollada se encuentre entre las excepciones contempladas en el apartado 4 anteriormente citado, podría considerarse como vehículo afecto a la actividad a los efectos de la deducción de los gastos derivados de su adquisición y utilización en la forma expuesta en el párrafo anterior, anteriormente, lo que exige que el vehículo sea utilizado de forma exclusiva en dicha actividad.

No obstante, conviene señalar que la afectación exclusiva de un vehículo a la actividad económica, a los efectos de la deducción de los gastos asociados a su utilización en la actividad económica desarrollada, podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho (conforme disponen los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre), no pudiéndose considerar acreditada la utilización exclusiva por la tenencia de otro vehículo. La competencia para la comprobación y la valoración de los medios de prueba aportados como justificación de dicha afectación exclusiva no corresponde a este Centro Directivo, sino que corresponde a los servicios de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Si el citado vehículo no tiene la consideración de ciclomotor o motocicleta, o teniéndolo la actividad desarrollada se encuentre entre las excepciones contempladas en el apartado 4 anteriormente citado, de acuerdo con lo dispuesto en el citado precepto anterior, podría constituir un elemento patrimonial afecto a la actividad económica desarrollada por el consultante. Esta afectación deberá cumplir las condiciones establecidas en el artículo 22 del RIRPF, 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.

Cuando el vehículo tenga la consideración de 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, 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 del día 29), 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.