

DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC074998

DGT: 07-02-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0291/2020

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales. Una persona física formalizó un contrato de arrendamiento sobre un inmueble destinándose exclusivamente a vivienda habitual, y en consecuencia, dicho arrendamiento se encuentra exento del Impuesto de conformidad con lo establecido en el art. 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), pero ahora, se plantea afectar parte de la vivienda a su actividad profesional como asesor empresarial y se cuestiona acerca de la posibilidad de aplicar la exención prevista en el art. 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto si se formalizan dos contratos de arrendamiento, uno sobre un espacio físico diferenciado cuyo uso exclusivo sería como despacho profesional y otro sobre el resto de la vivienda, así como la posibilidad de deducción parcial de las cuotas del Impuesto satisfechas por el arrendamiento en caso de no ser aplicable la exención mencionada.

Pues bien, la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo la exención preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso. Por consiguiente, el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso directo y exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecidos en el art. 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto. En particular, será así en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, incluso cuando sobre una misma edificación se realicen dos contratos distintos, uno para la vivienda y otro para el despacho profesional.

Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. En virtud de lo dispuesto en el art. 95 de la Ley del Impuesto 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.

En cuanto al modo de acreditar este grado de afectación, además de lo previsto en la Ley 58/2003 (LGT), 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 el arrendamiento del bien inmueble, deberá ajustarse, sea cual sea el grado de afectación de los bienes a la actividad empresarial del contribuyente, a las restantes condiciones y requisitos previstos en la Ley del Impuesto, y especialmente a la señalada en su art. 97.Uno.1º, por la que el contribuyente deberá estar en posesión de la factura original emitida a su favor por quien realice la entrega o le preste el servicio.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 20, 92, 93, 94, 95, 96 y 97.

Descripción sucinta de los hechos:

La persona física consultante formalizó un contrato de arrendamiento sobre un inmueble destinándose exclusivamente a vivienda habitual. En consecuencia, dicho arrendamiento se encuentra exento del Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con lo establecido en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992.

El consultante se plantea afectar parte de la vivienda a su actividad profesional como asesor empresarial.

Cuestión planteada:

Posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido si se formalizan dos contratos de arrendamiento, uno sobre un espacio físico diferenciado cuyo uso exclusivo sería como despacho profesional y otro sobre el resto de la vivienda; así como posibilidad de deducción parcial de las cuotas del Impuesto satisfechas por el arrendamiento en caso de no ser aplicable la exención mencionada.

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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...)

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece 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.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

Igualmente, el artículo 11 de la Ley 37/1992 define las prestaciones de servicios como toda operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que, de acuerdo con la Ley del Impuesto no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En particular, de acuerdo con los números 2º y 3º del apartado dos del citado artículo 11, se consideran prestaciones de servicios “los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.” y “las cesiones del uso o disfrute de bienes.”.

En consecuencia, tanto el arrendador del inmueble como la persona física consultante, en el ejercicio de su actividad como asesor empresarial, tienen la condición de empresarios o profesionales y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992 establece que están exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

“23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial

c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.

g') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.

h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.

i') La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.”.

Según se desprende del artículo reproducido, la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo la exención preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso.

El uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención que se discute, no es, sin embargo, requisito suficiente, ya que de acuerdo

con la redacción del precepto, ha de entenderse que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no por terceras personas.

Por consiguiente, el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso directo y exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecidos en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992.

En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, incluso cuando sobre una misma edificación se realicen dos contratos distintos, uno para la vivienda y otro para el despacho profesional.

De acuerdo con lo dispuesto anteriormente, estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido el alquiler del inmueble a que se refiere el escrito de consulta, dado que el arrendatario no lo destinará exclusivamente a vivienda, sino que, en parte, lo utilizará como despacho profesional.

En tal caso, el arrendador deberá repercutir sobre el arrendatario, por el total importe del alquiler, el Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo impositivo del 21 por ciento.

3.- Por otro lado, contestando a la segunda de las cuestiones planteadas en el escrito de la consulta, el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado en sus aspectos esenciales en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre).

En relación con la cuestión específicamente planteada en el escrito de consulta cabe señalar lo dispuesto en el artículo 92 de la mencionada Ley que declara que:

“Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

- 1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.
- 2.º Las importaciones de bienes.
- 3.º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.º.2.º y 4.º, y 140 quince, todos ellos de la presente Ley.
- 4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley.

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley.”.

De acuerdo con el artículo reproducido, los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

Por su parte, el artículo 93 del mismo texto legal establece que:

“Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.

(...)

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.

(...).".

De acuerdo con lo anterior, sólo podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales y cumplan los demás requisitos del artículo 93 de la Ley 37/1992 y siempre que efectúen operaciones cuya realización origine el derecho a la deducción, en los términos establecidos en los artículos 94, 95 y 96 de la Ley del tributo.

A estos efectos, en relación con las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, el artículo 94 de la citada Ley 37/92, preceptúa 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.

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.

(...)

Tres. En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho.”.

4.- En el supuesto objeto de consulta, el consultante afirma su intención de afectar parte de su vivienda habitual a su actividad profesional como asesor empresarial.

En este sentido, debe tenerse en cuenta, 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.

(...).

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.

En cuanto al modo de acreditar este grado de afectación por la 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 el arrendamiento del bien inmueble 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.



Por tanto, de todo lo anterior, las cuotas soportadas por el arrendamiento del inmueble serán parcialmente deducibles por el consultante, con cumplimiento de todos los requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/92, en los términos señalados.

5.- 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 Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Publica