

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC078151

DGT: 11-11-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3330/2020

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. Un contribuyente, doctor en geografía, ha efectuado una reparación en una ventana de la habitación de su vivienda habitual afectada al ejercicio de su actividad profesional.

Pues bien, resultará procedente la deducción cuando las obras realizadas tengan, en sí mismas, la condición de bien de inversión en naturaleza de mejora del inmueble, y en el porcentaje que represente su grado de afectación al desarrollo de la actividad empresarial, sin perjuicio de la regularización de bienes de inversión regulada en los arts. 107 y siguientes de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

No podrán deducirse, sin embargo, las cuotas soportadas en las obras de reforma y acondicionamiento del inmueble que no tengan la condición de bienes de inversión y que se utilicen simultáneamente para actividades profesionales y para necesidades privadas -vivienda-.

Por otra parte, dado que la vivienda se va a utilizar parcialmente para uso privado, debe tenerse en cuenta que las cuotas relacionadas con los gastos de suministros tales como la electricidad, conexión a internet, luz, línea fija de teléfono, etc. no serán deducibles en cuantía alguna, puesto que no estarán directa y exclusivamente afectos a la actividad empresarial del contribuyente.

Dicho esto, en virtud de lo dispuesto en la Regla 1.ª del art. 95.Tres, así como en el art. 108.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA), las cuotas del Impuesto soportadas por el contribuyente con ocasión de la reparación de una ventana de la parte de su vivienda afectada a una actividad empresarial no podrán ser deducidas por el mismo en la medida en que no se trata de cuotas soportadas con ocasión de la adquisición, arrendamiento, importación o cesión de uso de bienes de inversión.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 93, 94, 95, 107, 108, 111, 112 y 113.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, doctor en geografía, ha efectuado una reparación en una ventana de la habitación de su vivienda habitual afectada al ejercicio de su actividad profesional.

Cuestión planteada:

Deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la referida reparación.

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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

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."

En consecuencia, el consultante tiene la condición de empresario o profesional 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. 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.

En relación con el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por parte del consultante, el artículo 93, apartado uno, de la mencionada Ley establece que 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.

El mismo artículo, en su apartado cuatro, señala que no podrán ser objeto de deducción, 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 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."

3. En cuanto a las limitaciones del derecho a deducir, el artículo 95 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

"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.

(...).

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.

(...).”.

4. En consecuencia, 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 el artículo 108 de la Ley 37/1992, por su parte, establece el concepto de bien de inversión:

“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:

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

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

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

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

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

En consecuencia, resultará procedente la deducción cuando las obras realizadas tengan, en sí mismas, la condición de bien de inversión en naturaleza de mejora del inmueble, y en el porcentaje que represente su grado de afectación al desarrollo de la actividad empresarial, sin perjuicio de la regularización de bienes de inversión regulada en los artículos 107 y siguientes de la Ley 37/1992.

No podrán deducirse, sin embargo, las cuotas soportadas en las obras de reforma y acondicionamiento del inmueble que no tengan la condición de bienes de inversión y que se utilicen simultáneamente para actividades profesionales y para necesidades privadas (vivienda).

Por otra parte, dado que la vivienda se va a utilizar parcialmente para uso privado, debe tenerse en cuenta que las cuotas relacionadas con los gastos de suministros tales como la electricidad, conexión a internet, luz, línea fija de teléfono, etc. no serán deducibles en cuantía alguna, puesto que no estarán directa y exclusivamente afectos a la actividad empresarial del consultante.

De lo anterior se deduce que, en virtud de lo dispuesto en la regla 1ª del apartado tres del artículo 95, así como en el apartado Dos del artículo 108 de la Ley 37/1992, las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por el consultante con ocasión de la reparación de una ventana de la parte de su vivienda afectada a una actividad empresarial no podrán ser deducidas por el mismo en la medida en que no se trata de cuotas soportadas con ocasión de la adquisición, arrendamiento, importación o cesión de uso de bienes de inversión.

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 web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.