

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087469

DGT: 02-10-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2657/2023

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. *Deducción de las cuotas de IVA soportadas por los suministros de agua, luz o gas de un inmueble afecto parcialmente a la actividad económica.* Una persona física ejerce la actividad de empresario individual para lo que afecta una parte de su vivienda habitual.

En lo que se refiere a la posible deducibilidad de las cuotas soportadas por los suministros contratados en la vivienda, como el agua, la luz o el acceso a internet, del mismo artículo 95 de la Ley del Impuesto se deriva que no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía, toda vez que se prevé su utilización simultánea para satisfacer necesidades de la parte del edificio destinada a vivienda. En caso de tratarse de suministros destinados en exclusiva a la actividad empresarial o profesional, serán deducibles las cuotas soportadas por dichas adquisiciones.

No obstante, respecto de las cuotas soportadas por los suministros contratados en una vivienda parcialmente afecta a la actividad empresarial o profesional, debe señalarse que el TEAC se ha pronunciado recientemente en unificación de criterio en su Resolución TEAC, de 19 de julio de 2023, RG 6654/2022 (NFJ090394) modificando el criterio expuesto y estableciendo que de conformidad con lo dispuesto en el apdo. Cuarto del art. 95 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), interpretado a la luz de los arts. 168 y 168 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), cabe la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros -agua, luz, gas- a bienes inmuebles que formando parte del patrimonio de la empresa se utilicen tanto en las actividades empresariales como para uso privado. La deducción de dichas cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.

Por lo tanto, serán deducibles las cuotas del Impuesto soportadas por la contribuyente por los gastos de suministros, como el gasto de luz, agua o internet vinculado a su vivienda siempre que la misma se encuentre afecto parcialmente a su actividad empresarial o profesional y dicha deducción deberá realizarse de forma proporcional a su utilización en dicha actividad económica.

PRECEPTOS:

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 168, 168 bis y 169.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

Ley 1/2000 (LEC), art. 299.

Descripción sucinta de los hechos:

La persona física consultante ejerce la actividad de empresario individual para lo que afecta una parte de su vivienda habitual.

Cuestión planteada:

Se cuestiona acerca de la deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en los suministros de dicha vivienda.

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.º 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, la 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. Por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto solamente resulta procedente de acuerdo con las limitaciones y requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En particular, el artículo 94.º de dicha Ley establece lo siguiente:

“Artículo 94. *Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.*

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.
(...)”.

En el supuesto objeto de consulta, la consultante afirma que tiene afectada su vivienda habitual a su actividad profesional de manera parcial.

En este sentido, debe señalarse que el artículo 95 establece las limitaciones del derecho a deducir y dispone 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.
(...)”.

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.”.

Por su parte, el artículo 108 define los bienes de inversión con el siguiente tenor literal:

“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 con los preceptos citados, tal y como ha manifestado este Centro directivo de forma reiterada, entre otras, en la contestación vinculante de 16 de febrero de 2021, número V0257-21, no serán deducibles en medida o cuantía alguna las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, salvo en el supuesto de que se trate de bienes de inversión según la definición contenida en el artículo 108 de la Ley 37/1992, en cuyo caso la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el apartado tres del artículo 95 de la mencionada Ley.

De acuerdo con lo anterior, en lo que se refiere a la posible deducibilidad de las cuotas soportadas por los suministros contratados en la vivienda, como el agua, la luz o el acceso a internet, del mismo artículo 95 de la Ley del Impuesto se deriva que no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía, toda vez que se prevé su utilización simultánea para satisfacer necesidades de la parte del edificio destinada a vivienda. En caso de tratarse de suministros destinados en exclusiva a la actividad empresarial o profesional, serán deducibles las cuotas soportadas por dichas adquisiciones.

3. No obstante lo anterior, respecto de las cuotas soportadas por los suministros contratados en una vivienda parcialmente afecta a la actividad empresarial o profesional, debe señalarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado recientemente en unificación de criterio en su resolución de 19 de julio de 2023 (resolución 06654/2022) modificando el criterio expuesto.

En este sentido, el Tribunal pone de manifiesto en el Fundamento Jurídico cuarto de dicha resolución lo siguiente:

«(...) el artículo 95.Uno.2º de la LIVA indica expresamente que no se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional "Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas".

Este sería el caso de los suministros de agua, luz y gas a los que se refiere el presente recurso extraordinario de alzada. (...)

No resultaría aplicable en el presente caso la excepción regulada en el artículo 95.Tres de la LIVA toda vez que dicha excepción se refiere en exclusiva a las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de bienes de inversión y no nos encontramos en tal situación.

(...)

Es cierto que el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA contempla la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por la adquisición o importación de determinados bienes y servicios directamente relacionados con los bienes de inversión en proporción al grado de utilización en la actividad económica. Sin embargo, la redacción literal de dicho apartado cuarto parece referirse en exclusiva a los bienes de inversión de la regla 2ª del apartado tercero, esto es, a vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas».

A continuación, en el Fundamento Jurídico quinto de la resolución, el Tribunal señala lo siguiente:

«QUINTO: Llegados a este punto, y dado que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto armonizado, debe analizarse la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva IVA).

(...)

En lo que aquí interesa, disponen los artículos 168 y 169 de la Directiva IVA lo siguiente (el énfasis es añadido):

"Artículo 168

En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

(...)"

"Artículo 169

Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) sus operaciones, distintas de las sujetas a franquicia en virtud del artículo 284, correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que se devengue o se abone el IVA, que habrían originado derecho a deducción de haberse efectuado en dicho Estado miembro;

(...)"

La Directiva IVA nos indica, pues, en los artículos transcritos, que en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tiene derecho, en el Estado miembro en el que realice tales operaciones, a deducir del impuesto devengado las cuotas soportadas tanto por operaciones interiores como por adquisiciones intracomunitarias e importaciones. Igualmente podrá deducir las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para realizar operaciones exentas que generan derecho a deducir (exenciones plenas), como son las entregas intracomunitarias de bienes y exportaciones y operaciones asimiladas, y operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto siempre que, de haberse realizado en su interior, hubieran generado el derecho a deducir.

No dan derecho a deducir las cuotas soportadas, por tanto, las actividades no sujetas y las exentas limitadas.

El apartado 12 del artículo 1 de la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, introdujo el artículo 168 bis en la Directiva IVA, precepto que establece lo siguiente (el énfasis es añadido):

"Artículo 168 bis

1. En el caso de un bien inmueble que forme parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y utilizado por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, confines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con esta patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26, los cambios relativos al porcentaje de utilización de un bien inmueble a que se refiere el apartado 1 se tendrán en cuenta, en las condiciones previstas en los artículos 184 a 192, en los respectivos Estados miembros.

2. Los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 1 en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa".

Así pues, el artículo 168 bis de la Directiva IVA contempla expresamente la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas por los gastos relacionados con un bien inmueble que forma parte del patrimonio empresarial de un sujeto pasivo y que se utiliza por éste tanto para la actividad económica como para fines privados. La deducción de tales cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a la utilización del inmueble en la actividad empresarial.

Llegados a este punto se debe recordar que el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea conlleva la obligación de los órganos jurisdiccionales de hacer todo lo que sea de su competencia para garantizar la plena eficacia de la Directiva llevando a cabo una interpretación del Derecho nacional conforme con el Derecho de la Unión.

(...)

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIAESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda: DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

De conformidad con lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA, interpretado a la luz de los artículos 168 y 168 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA), cabe la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros (agua, luz, gas) a bienes inmuebles que formando parte del patrimonio de la empresa se utilicen tanto en las actividades empresariales como para uso privado. La deducción de dichas cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa».

Por lo tanto, serán deducibles las cuotas del Impuesto soportadas por la consultante por los gastos de suministros, como el gasto de luz, agua o internet vinculado a su vivienda siempre que la misma se encuentre afecta parcialmente a su actividad empresarial o profesional y dicha deducción deberá realizarse de forma proporcional a su utilización en dicha actividad económica.

Este criterio relativo a la deducibilidad parcial de los gastos de suministros en la vivienda afecta parcialmente a la actividad de la consultante supone un cambio de criterio respecto a la reiterada doctrina de este Centro directivo recogida, entre otras, en la referida contestación vinculante de 16 de febrero de 2021, número V0257-21.

4. Por otra parte, debe destacarse que la afectación parcial de la vivienda a la actividad profesional de la consultante es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar la misma, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicha prueba debe poder aportarse en el momento en que se pretenda ejercitar el derecho a la deducción de las correspondientes cuotas soportadas, correspondiendo a la Administración tributaria efectuar la valoración conjunta y razonada de todas las pruebas que se aporten.

Respecto de los medios de prueba, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

En relación con los medios y valoración de pruebas hay que citar, también, el artículo 105.1 del mismo texto legal, que en relación con la carga de la prueba establece que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

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 Función Pública.