BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ090394

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 19 de julio de 2023
Sala 2.ª
R.G. 6654/2022

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.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La Inspección, con base en que el inmueble se utilizaba como domicilio fiscal del obligado tributario y como vivienda de un socio de la entidad, denegó la deducción de las cuotas de IVA soportadas por los suministros relacionados con el inmueble al amparo de lo dispuesto en el art. 95 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), porque tales servicios eran utilizados simultáneamente en las necesidades privadas del socio y, en menor medida, en la actividad económica del obligado tributario.
A juicio del TEAR, en cambio, sí es posible la deducción de cuotas derivadas de elementos parcialmente afectos a la actividad económica porque la Ley no lo prohíbe y así se desprende de lo dispuesto en el art. 92.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Para el TEAR, por tanto, las cuotas soportadas por los suministros relacionados con el inmueble serían deducibles en proporción al porcentaje de afectación de dicho inmueble a la actividad económica realizada por el obligado tributario.
El Director recurrente considera, por su parte, que la apreciación del TEAR de que la Inspección tiene que aplicar el mismo porcentaje de deducción a las cuotas soportadas en gastos de suministros en IVA que el aplicado para IS no es compatible con el art. 95.Dos.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), de conformidad con el cual las cuotas soportadas por los citados suministros no pueden ser deducidas en ninguna medida o cuantía al utilizarse el inmueble simultáneamente para actividades empresariales y para necesidades privadas.
El art. 95.Uno.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) 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. Además, no resultaría aplicable en el presente caso la excepción regulada en el art. 95.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA) 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.
Llegados a este punto, y dado que el IVA es un impuesto armonizado, debe analizarse la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA). Pues bien, la Directiva nos indica 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.
Además, el art. 168.bis de la Directiva 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.
Pues bien, el principio de primacía del Derecho de la Unión obliga al Tribunal Central a interpretar la normativa interna española de forma acorde con lo dispuesto en la Directiva de IVA. En consecuencia, el apdo. cuarto del art. 95 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) debe ser interpretado de forma amplia, de tal modo que los bienes y servicios en él consignados ni constituyen una lista cerrada ni se refieren únicamente a los bienes de inversión de la regla 2ª del apartado tercero, alcanzando también a los bienes inmuebles. De manera que deben entenderse incluidos en dicho listado los gastos por suministros de agua, luz y gas relacionados con los bienes inmuebles.
En virtud de lo indicado al Tribunal Central considera que conforme a lo dispuesto en 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. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92, 94, 95 y 108.
Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 167, 168, 169, 169.bis, 172, 173, 175, 176, 177, 178, 183, 184 y 192.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 30.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 22.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 10.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 24 de febrero de 2022, recaída en la reclamación nº 28/10001/2019 y acumulada 28/10198/2019, interpuesta frente a liquidación y sanción por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los períodos 2T a 4T de 2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 7 de junio de 2018 se notificó a la entidad P, SL el inicio de actuaciones inspectoras de carácter general respecto, entre otros conceptos y ejercicios, del IVA de los períodos 2T/2014 a 4T/2014.

2.- Con fecha 26 de abril de 2019 se notificó a dicha entidad acuerdo de liquidación y acuerdo de resolución de expediente sancionador.

En lo que interesa al presente recurso extraordinario de alzada la regularización consistió en la no admisión de la deducción de determinadas cuotas de IVA soportadas correspondientes a los consumos de agua, luz y gas de los inmuebles sitos en la C/ R nº 22B, C/ T nº 28 bajo y C/ T nº 28 3º.

Concretamente, respecto al inmueble sito en la C/ R nº 22B se indica en el acuerdo de liquidación que "*dicho inmueble ha sido utilizado como vivienda habitual por la socia Doña X y su marido (....), sin que exista contrato de arrendamiento ni se haya satisfecho cantidad alguna por dicho uso. No obstante, la vivienda sita en la C/ R nº 22B no es utilizada en exclusiva por Doña X y (su marido), sino que se comparte con el ejercicio de la actividad empresarial por parte de P, SL, que asimismo la declara como su domicilio fiscal*".

Se niega por la Inspección la deducción de las cuotas de IVA soportadas correspondientes a los consumos de agua, luz y gas del inmueble sito en la C/ R nº 22B porque (el énfasis es añadido) "*es utilizado como vivienda habitual por la socia Doña X y su marido (....), sin que exista contrato de arrendamiento ni se haya satisfecho cantidad alguna por dicho uso, por lo que dicho inmueble no está afecto a la actividad*".

En el trámite de alegaciones posterior al acta de inspección el obligado tributario había solicitado con respecto a las cuotas soportadas de gastos de suministros relacionados con el inmueble sito en calle R, nº 22B, que se tuviera en cuenta "*el mismo porcentaje que la propia Agencia ha reconocido como afecto a la actividad, 20% del inmueble*". Debe señalarse, a este respecto, que en la regularización por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014 practicada en el seno del mismo procedimiento, la Inspección reconoció un porcentaje de afectación de dicho inmueble a la actividad económica del 20%.

Pues bien, el acuerdo de liquidación contestó a la alegación del obligado tributario en los términos siguientes:

<<Cabe decir que, resulta evidente que los suministros relacionados con el citado inmueble son servicios utilizados simultáneamente en las necesidades privadas de Dña. X y, en menor medida, en la actividad económica del obligado tributario.

Ello impide la deducción de las cuotas de IVA soportadas por los mismos, conforme al artículo 95 de la Ley de IVA que es taxativo en su mandato:

"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:

(..)

2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

(..)".

La Ley del IVA sólo admite la deducción de las cuotas soportadas por servicios afectos de forma exclusiva a la actividad económica; y la afectación parcial sólo es admitida excepcionalmente en los casos en que expresamente lo autoriza la Ley, que no es el caso.

En este sentido se han pronunciado la DGT (ej. Consultas 2077/1999) y los Tribunales (ej. TSJ de Castilla-la Mancha en Sentencia de 9/11/2009 y TSJ de Aragón en Sentencia de 25/06/2003>>.

Segundo.

Disconforme con los acuerdos de liquidación y sancionador el obligado tributario interpuso el 25 de mayo de 2019 las reclamaciones nº 28/10001/2019 y 28/10198/2019 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEAR, en adelante), que fueron acumuladas por dicho tribunal. El TEAR dictó resolución parcialmente estimatoria el 24 de febrero de 2022 en los términos siguientes (el énfasis es añadido):

<<QUINTO.- Expuesta la normativa anterior, en el presente caso, la Administración excluye del derecho a deducción determinadas cuotas soportadas derivadas de gastos por suministro en bienes inmuebles en los cuales concurren las siguientes circunstancias:

"1- Gastos de suministros del inmueble sito en la C/ R nº 22B, que es utilizado como vivienda habitual por la socia Doña X y su marido (....), sin que exista contrato de arrendamiento ni se haya satisfecho cantidad alguna por dicho uso, por lo que dicho inmueble no está afecto a la actividad.

2- (.....).

Planteada la cuestión en estos términos, su examen ha de partir del artículo 95 que dispone lo siguiente:

-En su apartado Uno establece como regla general que "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".

-En su apartado Dos señala los bienes o servicios que no se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional; entre otros, son los siguientes:

"1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º 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".

-En su apartado Tres, establece una excepción respecto a la necesidad de afectación directa y exclusiva requerida en los dos apartados anteriores; excepción aplicable únicamente para los "bienes de inversión" en los términos regulados en el apartado Tres que establece lo siguiente:

"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:

1.ª 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.

2.ª 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 100.

(...)

4.ª 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 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 3.º y 4.º del apartado dos de este artículo".

-En el apartado Cuatro se señala que lo establecido en el apartado Tres será también de aplicación para una serie de bienes y servicios corrientes que están directamente relacionados con determinados bienes de inversión previstos en el anterior apartado; en concreto, estos bienes y servicios corrientes son los siguientes:

"1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
2.º Combustibles, carburantes, lubrificantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos".

Pues bien, no es cuestión controvertida que los inmuebles identificados se afectan parcialmente a la realización de actividades económicas (y parte, a satisfacción de la necesidad de vivienda particular); el problema, al margen de la carga de prueba inherente a esta utilización compartida que, en principio, sería lo que pretendería acreditar la interesada, radica en determinar en que medida el bien de inversión se dedica o afecta a su actividad empresarial.

En decir, el sujeto pasivo debe acreditar, como señalar el artículo 95.Tres 1ª, el grado de afectación del inmueble a su actividad empresarial o profesional; y en el presente, la interesada se limita a realizar simples manifestaciones sin eficacia probatoria alguna. Y en cualquier caso, se habría de tener en cuenta que el artículo 95.Tres 5ª señala que no se entenderán afectos en ninguna proporción los bienes incluidos en los supuestos nº 3º y 4º del apartado Dos de dicho precepto, esto es, los bienes que no figuren en la contabilidad o registros oficiales o que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

En el presente, son hechos claros los siguientes:

-La interesada no aporta el Libro Registro de Bienes de Inversión a fin de acreditar que el inmueble figura anotado en el mismo, y por tanto afecto a su actividad.

El grado de utilización de un bien en la actividad empresarial o profesional de un sujeto pasivo ha de probarse por éste; la carga de la prueba recae en la interesada, y no en la Administración. De forma tal, que ante la pretensión debidamente acreditada de un determinado grado de afectación por parte de un sujeto pasivo; recae posteriormente en la Administración la carga de probar que el grado de afectación es inferior al pretendido.

Aquí, el interesado alega que se reconozca la afectación parcial del 20% del bien inmueble, al menos, reconocida por la propia Administración, lo cual deniega esta última en base a la consulta de la Dirección General de Tributos (2077/1999), así como en base a diversas resoluciones de otros TEAR, según las cuales, la Ley del IVA sólo admite la deducción de las cuotas soportadas por servicios afectos de forma exclusiva a la actividad económica; y la afectación parcial sólo es admitida excepcionalmente en los casos en que expresamente lo autoriza la Ley, que no es el caso.

Este TEAR entiende, a diferencia de la Administración, que la deducción de cuotas repercutidas derivada de elementos parcialmente afectos a la actividad económica sí que es posible, ya que la Ley no lo prohibe expresamente y del artículo 92 LIVA así se desprende, en concreto en su apartado "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".

Por tanto, en el momento en que en la liquidación relativa a Impuesto de Sociedades girada por la Administración al reclamante, y derivada del mismo procedimiento, la propia Inspección reconoce un porcentaje de afectación parcial del 20%, el cual ha sido aceptado a su vez por este TEAR en la reclamación Nº 28-10205-2019, cabe estimar en este punto las alegaciones del interesado, y anular en este punto la liquidación, para que la

Administración reconozca la deducibilidad de las cuotas controvertidas en el mismo porcentaje que se ha permitido la deducción de los gastos asociados a las mismas en el Impuesto de Sociedades>>.

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1.- La cuestión por la que se interpone el recurso extraordinario de alzada es determinar si debe admitirse la deducción en IVA de las cuotas soportadas en los gastos por suministro de un inmueble que no se encuentra afectado de forma directa y exclusiva a la actividad económica del sujeto pasivo sino que se afecta de forma parcial, en el mismo porcentaje en el que se admite la deducción parcial de dichos gastos en el Impuesto sobre Sociedades o si, por el contrario, las cuotas soportadas por suministros de un inmueble no afectado directa y exclusivamente a la actividad económica no pueden deducirse al no estar amparadas por la excepción del artículo 95.Tres de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre de IVA (en adelante, LIVA).

2.- A nuestro entender, la apreciación del TEAR de Madrid de que la Inspección de Tributos tiene que aplicar el mismo porcentaje de deducción a las cuotas soportados en gastos de suministros en IVA que el aplicado para IS no es compatible con el artículo 95.Dos 2º de la LIVA, por los motivos que se describen a continuación.

Tal y como establece la Dirección General de Tributos en su reciente consulta vinculante de 16/02/21 V0257-21:

"Por consiguiente, de acuerdo con lo dispuesto en los preceptos anteriormente transcritos (artículos 95, 97 y 99 de la LIVA), 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.*

En este sentido el artículo 108 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido define los bienes de inversión, a efectos del referido tributo, como aquellos 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. Sin embargo, conforme a lo previsto en el apartado dos del citado precepto, no se considerarán bienes de inversión, entre otros, las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

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 o la luz, 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****.*

Por lo que respecta a la deducción del Impuesto soportado por la adquisición de una vivienda en régimen de gananciales dedicada, parcialmente, a la actividad económica del consultante, como ya se ha señalado, el precepto citado resulta de aplicación, por lo que ***serán deducibles siempre que dicha vivienda se afecte como bien de inversión al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del consultante y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica****.*

La cuota deducida por la adquisición de dicho bien de inversión deberá ser regularizada cuando varíe el grado de utilización aplicado inicialmente, según las normas de regularización de bienes de inversión establecidas en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992.

En cuanto al modo de acreditar el grado de afectación por el consultante, además de lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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 los gastos a que se refiere el escrito de la consulta deberá ajustarse además a las restantes condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992."

El criterio es claro, sólo se admite la deducción parcial de las cuotas de IVA soportado en la adquisición de bienes de inversión, no teniendo tal consideración los consumos de suministros que se puedan producir con ocasión de la utilización de un inmueble simultáneamente como vivienda habitual del socio y como domicilio social de la sociedad. Este es también el criterio que se desprende, indirectamente, de las Resoluciones del Tribunal

Administrativo Económico Central al que nos dirigimos de 10/05/2011 (R.G. 01350/2009) y de 21/10/2021 (R.G. 02866/2017), que, si bien no resultan idénticas al presente caso, no siendo vinculante además la segunda de ellas, sí consagran el principio de que en el IVA sólo serán deducibles las cuotas soportadas en bienes o servicios que se afecten directa y exclusivamente a la actividad económica. Así, la resolución 01350/2009 establece como criterio que "*No son deducibles las cuotas de IVA soportadas en bienes o servicios no afectos a la actividad (Art. 95.uno Ley 37/1992). En concreto no se considera afecto a la actividad un inmueble que es utilizado como vivienda habitual por un socio y administrador de una entidad mercantil, no siendo deducibles las cuotas soportadas en el arrendamiento del inmueble*". Por su parte, en la resolución R.G. 02866/2017 que se refería a una entidad mercantil que se deduce el IVA soportado por servicios de seguridad para la protección de inmuebles en los que tienen su vivienda determinados miembros de su Consejo de Administración, el TEAC concluye que no cabe la consideración de los gastos controvertidos como gastos generales de la entidad que pretende la deducción, ya que para ello sería necesaria la inclusión de su coste en el precio de los servicios prestados por ella, según dispone igualmente el TJUE en sentencias de 22-10-2015, Sveda, C-126/14, de 14-9-2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, o más reciente, de 16-9-2020, asunto C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie.

Así se ha establecido en el ámbito comunitario por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) en su Sentencia de 21 febrero 2013, asunto C-104/12, que hace referencia a las operaciones que generan el derecho a la deducción disponiendo:

"19

Para responder a la primera cuestión prejudicial es necesario recordar, en un primer momento, que, tal como ha declarado ya el Tribunal de Justicia, es necesaria, en principio, la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho (véanse las sentencias Midland Bank, [TJCE 2000, 126] antes citada, apartado 24; de 22 de febrero de 2001 [TJCE 2001, 58] , Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 26, e Investrand [TJCE 2007, 29] , antes citada, apartado 23). El derecho a deducir el IVA que haya gravado bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención deban haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas a gravamen por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (véanse las sentencias, antes citadas, Midland Bank, apartado 30, y Abbey National, apartado 28).

20

Sin embargo, también se concede el derecho a deducción a favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción, cuando los costes de los servicios de que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véanse, en este sentido, entre otras, las sentencias Midland Bank, [TJCE 2000, 126] antes citada, apartado 31, y de 26 de mayo de 2005 [TJCE 2005, 143] , Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 36).

En efecto, la neutralidad del Impuesto exige para ejercitar el derecho a la deducción que exista una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el Impuesto sobre el Valor Añadido y una operación gravada por la que se repercute, lo que supone que para originar el derecho a la deducción los gastos en que se hayan incurrido deben haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el Impuesto sobre el Valor Añadido que den derecho a la deducción, o al menos, han de formar parte de los costes generales de la entidad.

En este marco, el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por gastos incurridos no conllevan derecho a deducción en la medida en que se vinculen a actividades que, habida cuenta de su carácter no económico, no estén incluidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

El propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea así lo dispone en Sentencia de 12 de febrero de 2009, Asunto C-515/07, donde señala:

"34

Consta que actividades como las consistentes en la defensa por una asociación de los intereses generales de sus miembros, no constituyen actividades «sujetas al IVA», en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Directiva (LCEur 1977, 138) , ya que no son entregas de bienes ni prestaciones de servicios realizadas a título oneroso (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006 [TJCE 2006, 16] , Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 42, así como la jurisprudencia citada).

35

En cuanto a la cuestión de si cabe considerar que tales actividades se realizan «para fines ajenos», en el sentido del artículo 6, apartado 2, letra a), de la Directiva (LCEur 1977, 138) , es preciso señalar que, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 13 de marzo de 2008 (TJCE 2008, 57) , Securenta (C-437/06, Rec. p. I-1597),

dictada después de plantearse la presente petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia debía pronunciarse sobre la cuestión, entre otras, de cómo debe determinarse el derecho a deducir el IVA abonado cuando un sujeto pasivo realiza a la vez actividades económicas y actividades no económicas.

36

A este respecto, el Tribunal de Justicia subrayó en el apartado 26 de dicha sentencia que las actividades no económicas no están incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva (LCEur 1977, 138) y precisó, en el apartado 28 de la referida sentencia, que el régimen de deducciones establecido por la Directiva afecta a la totalidad de las actividades económicas de un sujeto pasivo, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.

37

En consecuencia, el Tribunal de Justicia consideró en los apartados 30 y 31 de esa misma sentencia que el IVA soportado por los gastos en que ha incurrido un sujeto pasivo no conlleva derecho a deducción en la medida en que se vincule a actividades que, habida cuenta de su carácter no económico, no estén incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva y que, cuando un sujeto pasivo realiza indistintamente actividades económicas, gravadas o exentas, y actividades no económicas que no están incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, la deducción del IVA soportado por los gastos incurridos sólo es admisible en la medida en que dichos gastos puedan imputarse a las actividades económicas del sujeto pasivo."

Sería discutible que, en este caso, en el que el contribuyente no ha aportado el libro registro de bienes de inversión y, por tanto, no se ha demostrado la afectación siquiera parcial del inmueble a la actividad económica a efectos del IVA en el sentido que establece la jurisprudencia comunitaria, la realización de una actividad económica de promoción inmobiliaria de edificaciones habilite para la deducción de las cuotas soportadas de los suministros de la vivienda habitual de la socia del contribuyente.

Sin embargo, aun dándose la afectación parcial, en materia de la deducción de cuotas soportadas en bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas, a la vista de la normativa de IVA española, el criterio es distinto al aplicable para imposición directa ya sea en el IRPF si se trata de un empresario persona física o en el IS para personas jurídicas. Así, en la misma consulta de la DGT antes señalada (V0257-21), para el caso de la deducción de los gastos en el IRPF establece: "*De lo anterior se desprende que la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permite la afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Cumpliéndose esta condición, se podrá afectar la parte de la vivienda que se utilice para el desarrollo de la actividad económica.*

Esta afectación parcial supone que el contribuyente podrá deducirse los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, tasa de basuras, comunidad de propietarios, etc., proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido.

En relación con los gastos derivados de los suministros de la vivienda habitual del contribuyente parcialmente afecta a su actividad económica, el artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE de 25 de octubre), con efectos desde 1 de enero de 2018, ha modificado la regla 5.ª del apartado 2 del artículo 30 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 de 29 de noviembre), que ha quedado redactada de la siguiente forma:

"5.ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa: (...;)

b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

(...;)."

Al estar sometidos a normativa distinta y tratarse de impuestos independientes, IVA e IS no tienen por qué guardar correlación en esta materia, como no lo hacen tampoco en el caso de los gastos por atenciones a clientes o asalariados, que podrán resultar deducibles en el IS, pero nunca se generarán cuotas deducibles en el IVA por aplicación del Artículo 96.uno 5º de la LIVA. Por tanto, no puede compartirse la opinión del TEAR de Madrid de que la Inspección de los Tributos esté obligada a reconocer un porcentaje de deducción en IVA idéntico al reconocido en el Impuesto sobre Sociedades, o al menos, se considera que sería conveniente tener un criterio claro del Tribunal Económico Administrativo Central que arroje luz sobre la cuestión.

3.- El criterio establecido por la Resolución del TEAR de Madrid es contrario frontalmente a la doctrina establecida por la Dirección General de Tributos y al que parece ser, según las resoluciones mencionadas

anteriormente, el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central, lo cual habilita conforme al artículo 242.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria a interponer el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En concreto, por la necesidad de que el Tribunal Económico Administrativo Central aclare qué interpretación de la Ley 37/1992 del IVA debe prevalecer.

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Central la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y la fijación del siguiente criterio:

De acuerdo con el artículo 95 de la Ley del IVA, las cuotas soportadas por los suministros, como el agua o la luz, contratados en una vivienda afecta parcialmente a una actividad económica, no podrán ser deducidas en ninguna medida o cuantía, toda vez que se produce su utilización simultánea para satisfacer necesidades de la parte del edificio destinada a vivienda.

Cuarto.

El obligado tributario que tuvo en su día la condición de interesado ante el TEAR (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no formuló alegaciones en el plazo concedido al efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión planteada en el presente recurso extraordinario de alzada se centra en determinar si las cuotas de IVA soportadas por un sujeto pasivo del impuesto por los suministros, como el agua, la luz o el gas, a un inmueble afecto parcialmente a su actividad económica pueden o no ser deducidas en alguna medida o cuantía.

Tercero.

El artículo 92 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), establece en su apartado segundo:

"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".

El apartado primero del artículo 94 de la LIVA, al que remite el artículo 92.2 de dicha norma, dispone lo siguiente en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados:

"<u>Artículo 94. Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción</u>

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.

2º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3º Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16º y 18º de esta Ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales se considerarán no establecidas en la Comunidad cuando no esté situado en dicho territorio ningún lugar de residencia habitual o secundaria, ni el centro de sus intereses económicos, ni presten con habitualidad en el mencionado territorio servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas".

Por su parte, el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) señala:

"Artículo 95. Limitaciones del derecho a deducir

Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no 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 100.

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 100:

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, lubrificantes 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".

La Inspección de los Tributos, con base en que el inmueble se utilizaba como domicilio fiscal del obligado tributario, P, SL, y como vivienda de un socio de la entidad, Doña X, denegó la deducción de las cuotas de IVA soportadas por los suministros relacionados con el inmueble, al amparo de lo dispuesto en el artículo 95 de la LIVA, porque tales servicios eran utilizados simultáneamente en las necesidades privadas de Dña. X y, en menor medida, en la actividad económica del obligado tributario.

A juicio del TEAR, en cambio, sí es posible la deducción de cuotas derivadas de elementos parcialmente afectos a la actividad económica porque la Ley no lo prohíbe y así se desprende de lo dispuesto en el artículo 92.Dos de la LIVA. Para el TEAR, por tanto, las cuotas soportadas por los suministros relacionados con el inmueble serían deducibles en proporción al porcentaje de afectación de dicho inmueble a la actividad económica realizada por el obligado tributario, porcentaje que resulta ser del 20% por ser el reconocido por la Inspección, en el mismo procedimiento, en la liquidación concerniente al Impuesto sobre Sociedades (IS).

El Director recurrente considera, por su parte, que la apreciación del TEAR de que la Inspección de Tributos tiene que aplicar el mismo porcentaje de deducción a las cuotas soportadas en gastos de suministros en IVA que el aplicado para IS no es compatible con el artículo 95.Dos 2º de la LIVA, de conformidad con el cual las cuotas soportadas por los citados suministros no pueden ser deducidas en ninguna medida o cuantía al utilizarse el inmueble simultáneamente para actividades empresariales y para necesidades privadas.

Cuarto.

La deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios está vinculada al destino que se le da a éstos. Así, conforme a lo dispuesto en el artículo 92.Dos de la LIVA, para que sean deducibles dichas cuotas es necesario que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.Uno de dicha norma.

El derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en la realización de las operaciones indicadas en el artículo 94.Uno de la LIVA requerirá además, salvo excepciones, en virtud de lo dispuesto en el artículo 95.Uno de la LIVA, que dichos bienes o servicios estén afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional realizada por el sujeto pasivo.

Para solventar las dudas que podrían plantearse sobre qué debe entenderse por afectación directa y exclusiva a la actividad empresarial o profesional, el propio artículo 95 de la LIVA se encarga de señalar en su apartado segundo los casos en los que tal afectación directa y exclusiva no se produce.

A su vez, en su apartado tercero, el artículo 95 de la LIVA contempla, como excepción, que las cuotas soportadas en la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de determinados bienes -los bienes de inversión-, puedan ser deducidas aún cuando dichos bienes no se afecten de modo exclusivo a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Por último, el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA considera aplicable lo dispuesto en el apartado tercero, relativo a los bienes de inversión, a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios directamente relacionados con los bienes de inversión.

Son bienes de inversión los definidos en el artículo 108 de la LIVA:

"Artículo 108. Concepto de bienes 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".

Pues bien, 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. Dado que el inmueble en cuestión al que se destinan tales suministros se utiliza tanto al servicio de la actividad económica del obligado tributario, constituyendo su domicilio fiscal, como al servicio de Doña X, socia de aquél, que lo utiliza como vivienda, resulta claro que los mencionados suministros constituyen bienes o servicios que se utilizan simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas. En consecuencia, no estarían afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial de la entidad P, SL y, por ende, las cuotas de IVA soportadas en su adquisición no podrían ser objeto de deducción en ninguna medida o cuantía.

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. Y es que no estamos analizando en el presente recurso extraordinario de alzada la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de un inmueble que se destina en parte a la actividad económica y en parte a necesidades privadas sino la de las cuotas soportadas en la adquisición de suministros de agua, luz y gas con destino a dicho inmueble.

El TEAR señala que "*la deducción de cuotas repercutidas derivada de elementos parcialmente afectos a la actividad económica sí que es posible, ya que la Ley no lo prohibe expresamente y del artículo 92 LIVA así se desprende, en concreto en su apartado "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".*

Tal como indicamos más arriba, el artículo 92.Dos de la LIVA establece un primer requisito para la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que consiste en que éstos se utilicen en la realización de determinadas operaciones. Ciertamente, dicho precepto no permite *per se* excluir la deducción en los casos en que los bienes o servicios se afecten solo parcialmente a la actividad económica del obligado tributario, siempre, eso sí, que éste realice las operaciones que dan derecho a la deducción y se recogen en el artículo 94.Uno de la LIVA. Ahora bien, una primera aproximación a la aplicación del artículo 95 de la LIVA podría llevar a pensar que no es posible la deducción de las cuotas soportadas en casos como el que nos ocupa. En efecto, el artículo 95.Uno de la LIVA exige un requisito adicional para la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados para la realización de las operaciones del artículo 94.Uno de la LIVA, consistente en que dichos bienes o servicios se afecten de modo directo y exclusivo a la actividad empresarial o profesional del obligado tributario, circunstancia ésta que no se produce cuando los bienes o servicios se utilizan simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas. El citado requisito sólo se exceptúa en los supuestos de adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de un determinado tipo de bienes, los llamados bienes de inversión.

La necesidad de afectación exclusiva de los bienes o servicios a la actividad económica para la deducción de las cuotas de IVA soportadas en su adquisición no se exige, sin embargo, en el ámbito de la imposición directa sobre la renta, en relación con los gastos a deducir para la determinación del rendimiento neto de la actividad.

En efecto, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) cabe la posibilidad de deducir gastos relativos a bienes o servicios no afectos de modo exclusivo a la actividad económica del obligado tributario.

Así, el artículo 22 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), dispone:

"Artículo 22. Elementos patrimoniales afectos a una actividad

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 aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2º Aquellos 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 accesoria 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»".

Cabe, pues, en el ámbito del IRPF, tal como indica la consulta V0257-21 de 16/02/2021 de la Dirección General de Tributos citada por el Director recurrente, *"la afectación parcial a la actividad económica de elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada sea susceptible de un aprovechamiento separado e*

independiente del resto. Cumpliéndose esta condición, se podrá afectar la parte de la vivienda que se utilice para el desarrollo de la actividad económica". Por tanto, como continúa diciendo dicha consulta, *"Esta afectación parcial supone que el contribuyente podrá deducirse los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, tasa de basuras, comunidad de propietarios, etc., proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido"*.

Respecto de los gastos derivados de los suministros de la vivienda habitual el artículo 30 de la LIRPF, concerniente a las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, en la redacción dada por la Ley 6/2017, de 24 de octubre, establece en el apartado segundo como regla especial que *"5.ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa: (...) b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior"*.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades cabe también la afectación parcial a la actividad económica de los elementos patrimoniales y la deducción de los gastos en proporción a dicha afectación si se tiene presente el modo de cálculo de la base imponible contemplado en el artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, a cuyo tenor *"la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas"*. El propio TEAR, en la resolución que dictó en relación al Impuesto sobre Sociedades (RG 28/10205/2019 y acumuladas), aceptó el porcentaje de afectación del inmueble a la actividad económica del sujeto pasivo fijado por la Inspección y la deducción de los gastos por suministros en dicho porcentaje.

El hecho de que en el ámbito de la imposición directa sobre la renta quepa la afectación parcial de los elementos patrimoniales a la actividad económica, con la consiguiente posibilidad de deducir los gastos por bienes y servicios en el porcentaje correspondiente a dicha afectación a la hora de determinar la base imponible, no permite extender, sin más, tal conclusión en el ámbito del IVA respecto de la deducción de las cuotas soportadas. Nos encontramos ante impuestos diferentes e independientes, con una regulación también distinta, que no tienen por qué, como dice el Director recurrente, guardar correlación alguna en esta materia.

Como hemos señalado, una primera aproximación a lo dispuesto en el artículo 95 de la LIVA parece excluir de la deducción las cuotas soportadas por bienes y servicios corrientes (no de inversión) no afectados de forma directa y exclusiva a la actividad empresarial o profesional y, en particular, en un caso como el examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, de suministros proporcionados a un inmueble destinado simultáneamente para actividades empresariales o profesionales (domicilio fiscal de la empresa) y para necesidades privadas (vivienda de la socia y su marido).

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.

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). Esta Directiva establece las características principales que han de tener las normativas de IVA en los Estados de la Unión. Se hace necesario, pues, contrastar los artículos de la LIVA implicados en el presente recurso extraordinario de alzada con la Directiva IVA pues deberán ser interpretados según el sentido de esta última en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión.

Un principio básico en materia de IVA es el principio de neutralidad. Lo que persigue tal principio es eliminar la carga fiscal que este impuesto representa para el sujeto pasivo del mismo, es decir, liberar al empresario del peso del IVA soportado en el ejercicio de su actividad económica.

El derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas es precisamente el mecanismo que garantiza esa neutralidad pues permite al empresario recuperar el IVA satisfecho de forma que el impuesto incida exclusivamente en el consumidor final.

La Directiva IVA se ocupa de las deducciones de las cuotas en su Título X integrado por los Capítulos siguientes: Capítulo 1 (Nacimiento y alcance del derecho a deducir; artículos 167 a 172); Capítulo 2 (Prorrata de deducción; artículos 173 a 175); Capítulo 3 (Limitaciones del derecho de deducción; artículos 176 y 177); Capítulo 4 (Condiciones para ejercer el derecho a deducir; artículos 178 a 183) y Capítulo 5 (Regularización de las deducciones; artículos 184 a 192).

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;
b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;
d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;
e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro".

"**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;
b) sus operaciones exentas conforme a los artículos 136 bis, 138, 142 o 144, los artículos 146 a 149, los artículos 151, 152, 153 o 156, el artículo 157, apartado 1, letra b), los artículos 158 a 161 o el artículo 164;
c) sus operaciones exentas conforme a las letras a) a f) del apartado 1 del artículo 135, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con los bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad".

La Directiva IVA nos indica, pues, en los artículos transcritos, que <u>en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas</u>, 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, con fines 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.

Así lo señala el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en diversas sentencias, como la de 11 de junio de 2020, asunto C-146/19, SCT, en la que indica:

"47 *A este respecto, es preciso recordar que, al aplicar el Derecho interno, el juez nacional está obligado a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que esta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al régimen del Tratado FUE, en la medida en que permite al juez nacional garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión cuando resuelve los litigios de que conoce (sentencia de 6 de julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, apartado 34 y jurisprudencia citada).*

48 Cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, el juez nacional que conozca de un asunto, en el marco de su competencia, estará obligado, como órgano de un Estado miembro, a abstenerse de aplicar cualquier disposición nacional contraria a una disposición del Derecho de la Unión con efecto directo en el litigio de que conoce (sentencia de 19 de diciembre de 2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, apartado 42 y jurisprudencia citada)."

Asimismo, en la sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-566/17, indica el Tribunal en su apartado 48:

"*48 A este respecto, procede recordar, por un lado, que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretar, en la medida de lo posible, el Derecho nacional de un modo conforme con el Derecho de la Unión, y que tal interpretación conforme puede, en principio, oponerse a un sujeto pasivo por la autoridad tributaria nacional competente (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Arcaro, C-168/95, EU:C:1996:363, apartados 41 y 42; de 5 de julio de 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, apartado 45, y de 15 de septiembre de 2011, Franz Mücksch, C-53/10, EU:C:2011:585, apartado 34)."*

En el fundamento de derecho anterior concluíamos que la normativa española sobre el IVA podría parecer, en principio, clara a la hora de denegar la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios corrientes (no de inversión) no afectados de forma directa y exclusiva a la actividad empresarial o profesional y, en particular, en un caso como el examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, de suministros proporcionados a un inmueble destinado simultáneamente para actividades empresariales o profesionales (domicilio fiscal de la empresa) y para necesidades privadas (vivienda de la socia y su marido).

Decíamos también que lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA que permite la deducción de 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, parecía 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, y ello a la vista de la relación de bienes y servicios de dicho apartado

Pues bien, el principio de primacía del Derecho de la Unión obliga a este Tribunal Central a interpretar la normativa interna española de forma acorde con lo dispuesto en la Directiva IVA. En consecuencia, el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA debe ser interpretado de de forma amplia, de tal modo que los bienes y servicios en él consignados ni constituyen una lista cerrada ni se refieren únicamente a los bienes de inversión de la regla 2ª del apartado tercero, alcanzando también a los bienes inmuebles. De manera que deben entenderse incluidos en dicho listado los gastos por suministros de agua, luz y gas relacionados con los bienes inmuebles.

En virtud de lo indicado este Tribunal Central considera que conforme a lo dispuesto en 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 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 AGENCIA ESTATAL 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.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.