

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 08-05-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0796/2025

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. *Parte de la vivienda afecta a la actividad económica.* El contribuyente presta servicios de asesoramiento fiscal a través de una sociedad de su propiedad y va a adquirir, junto a su cónyuge, una vivienda de obra nueva en la que habrá una sala separada y diferenciada del resto de la vivienda en la que instalará un despacho para prestar sus servicios. 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, en cuyo caso la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas.

Deducción de las cuotas de IVA soportadas por los suministros de agua, luz o gas de un inmueble afecto parcialmente a la actividad económica. Las cuotas soportadas por los suministros contratados en la vivienda, como el agua, la luz, el acceso a internet, así como en la línea de teléfono móvil, 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, este criterio ha sido modificado por la DGT a raíz de la resolución 6654/2022 del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de julio de 2023. Con lo cual, sí serán deducibles las cuotas del impuesto soportadas por los gastos de suministros, como la luz y el agua, siempre que la misma se encuentre afectada parcialmente a su actividad profesional y dicha deducción deberá realizarse de forma proporcional a su utilización en dicha actividad económica.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante presta servicios de asesoramiento fiscal a través de una sociedad de su propiedad y va a adquirir, junto a su cónyuge, una vivienda de obra nueva en la que habrá una sala separada y diferenciada del resto de la vivienda en la que instalará un despacho para prestar sus servicios.

Cuestión planteada:

Si podrá deducir la parte de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportada en la compra de la vivienda correspondiente a la citada sala, así como los gastos correspondientes a suministros asociados a la vivienda.

Contestación:

1.- De conformidad con el artículo 4.º uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5 regula el concepto de empresario a profesional a estos efectos, señalando que tendrán esta condición "las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo."

De acuerdo con dicho apartado, 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."

Asimismo, el artículo 11, apartado dos 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, en particular, se considera prestación de servicios "el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio."

Lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5º de su Ley reguladora dispone que no estarán sujetos "los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial."

2.- Desde el punto de vista del derecho comunitario, el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que "serán

Síguenos en...



considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.”.

Por su parte, el artículo 10 de la mencionada directiva comunitaria dispone que “la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.”.

El requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal) se ha pronunciado en diversas ocasiones, entre otras, en la sentencia de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85 y en la de 25 de julio de 1991, Asunto 202/90.

En este último pronunciamiento, analizó la sujeción al Impuesto de los servicios prestados por los recaudadores municipales a favor del Ayuntamiento de Sevilla, manifestando que, si bien en su actuación, dichas personas mantenían lazos evidentes con el Ente territorial a quien prestan sus servicios, fundamentadas en la impartición por éste de instrucciones o el ejercicio de un control disciplinario, tales circunstancias no eran suficientes para considerar una relación de dependencia empleador-empleado que implicara la no sujeción de los servicios de recaudación prestados.

Los hechos decisivos, siguiendo el razonamiento de esta sentencia, son que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no sólo del premio de cobranza que le abona el Ayuntamiento de Sevilla en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios, restando peso o dejando en un plano más residual la posible responsabilidad derivada de la actividad, que parece recae en el Ayuntamiento.

En el mismo sentido, de la sentencia del Tribunal de 12 de noviembre de 2009, Asunto C154/08, se concluye que los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores españoles deben estar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE, toda vez que tales registradores-liquidadores actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en el artículo 9, apartado 1, de la mencionada Directiva. Esto es así en la medida en que no presentan las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente a que se refiere el artículo 10 de la Directiva y, en tal supuesto, no sujetos al Impuesto.

La consideración de una relación de carácter laboral, caracterizada porque el servicio es prestado por cuenta ajena, ha sido asimismo tratada por la jurisprudencia nacional. En este orden de cosas, las notas o indicios determinantes de la dependencia o ajenidad de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo sobre este particular, contenidos, entre otras, en la sentencia de fecha 12 de febrero de 2008 y en la de 29 de noviembre de 2010, han sido incorporados a la doctrina administrativa en numerosas contestaciones a consultas tributarias, por todas, contestación a consulta vinculante V2533-12, de 26 de diciembre; dichas notas o indicios se han tomado de forma objetiva, sin referirlas a la existencia o no de un determinado porcentaje de titularidad en la entidad por parte de aquel que presta los servicios.

3.- La problemática sobre la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido de aquellas personas físicas que prestan servicios a entidades de las que son socios o partícipes ha sido abordada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de fecha 18 de octubre de 2007, dictada en el asunto C-355/06, van der Steen, el Tribunal concluyó que “(...) a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva.” (párrafo 32).

A dicha conclusión llegó el Tribunal después de analizar, en el supuesto litigioso, la existencia de una relación de subordinación entre las dos personas de que se trata. Es decir, si la relación jurídica entre la sociedad y la persona física crea lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad de la entidad.

Al respecto, los apartados 21 a 26 de la referida sentencia disponen lo siguiente:

“21 En este sentido, procede constatar que, en una situación como la del litigio principal, debe admitirse que existe una relación de subordinación entre las dos personas de que se trata.

22 En efecto, ha de señalarse, en primer lugar, que, si bien la actividad de limpieza de la sociedad era realizada tan sólo por el Sr. van der Steen, los contratos de limpieza eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual. La sociedad retenía de

Síguenos en...



su sueldo el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social. En consecuencia, el Sr. van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas.

23 En segundo lugar, debe observarse que, cuando el Sr. van der Steen prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de ésta.

24 En tercer lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que atañe a las condiciones retributivas, no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad (véase la sentencia de 25 de julio de 1991, C 202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Rec. p. I 4247, apartado 13).

25 Sobre este particular, el órgano jurisdiccional remitente especifica que el Sr. van der Steen no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas.

26 De ello se desprende que un trabajador por cuenta ajena que se encuentra en la situación del demandante en el asunto principal no puede ser considerado sujeto pasivo a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.”.

En estos mismos términos se ha manifestado la Comisión Europea ante una cuestión formulada por las autoridades españolas en el Comité IVA (working paper nº 786, de 28 de enero de 2014). Concretamente, la cuestión que se planteó fue si una persona física que presta servicios profesionales a una sociedad dedicada a la prestación de esos mismos servicios y de la que posee la mayoría de su capital social, debe ser considerada sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, máxime teniendo en cuenta que, en el caso de servicios profesionales, los medios de producción principales pueden residir en el propio profesional, al tratarse de servicios de marcado carácter personalista, donde los medios materiales que la sociedad pueda aportar para la prestación de los mismos son de escasa significación en comparación con el peso del factor humano.

La respuesta de la Comisión, en síntesis, fue la siguiente:

- a) Una persona física que posee una participación mayoritaria de una sociedad en la que presta servicios profesionales puede estar vinculada a la empresa por un contrato de trabajo.
- b) Es irrelevante que los servicios que presta la sociedad sean de la misma naturaleza que los prestados por el socio a la entidad.
- c) La calificación, en estas circunstancias, de la relación del socio con la empresa como relación de subordinación o de independencia exige un análisis caso por caso de la concurrencia de los elementos a los que se refiere el artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE, esto es, de las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad.

Por consiguiente, la determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Concretamente, en relación con las condiciones laborales, debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad. Por tanto, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios. En la medida en que los medios principales a través de los cuales realice su actividad sean titularidad de la sociedad, cabe concluir la exclusión del socio del ámbito de aplicación del Impuesto.

Otros indicios vendrían dados por la integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad. Desde este punto de vista, habría que analizar si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad, lo que determinaría una suerte de subordinación, o si es libre de organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras necesarias para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones.

Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia. Se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa. En estos casos, hay riesgo económico en el sentido de que el riesgo de la actividad recae sobre el socio que soporta el resultado de la misma, en la medida en que el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, situación que no se suele dar en el ámbito de una relación laboral en la que, con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación para el trabajador.

Síguenos en...



Finalmente, es necesario analizar sobre quién recae la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada por el socio frente a los clientes, si bien, tal y como ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-235/85 antes mencionado, el incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia.

4.- En este punto debe tenerse en cuenta, igualmente, que, a diferencia de la reforma que ha tenido lugar en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no ha habido ninguna modificación de la Ley 37/1992 en este sentido. Por consiguiente, considerando que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un Impuesto armonizado a nivel comunitario y atendiendo al principio de estanqueidad tributaria, no tendrían por qué coincidir exactamente las calificaciones otorgadas a las operaciones por parte de la normativa reguladora de cada tributo.

5.- En consecuencia con todo lo anteriormente expuesto, la calificación como actividad ejercida con carácter independiente a los efectos de su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido exige sopesar los indicios relativos a las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad a que se han hecho referencia en el apartado cuarto anterior.

En este sentido, tratándose de socios que prestan sus servicios a una sociedad en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios. A este respecto, tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, la cual tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio.

En supuestos, como el que es objeto de consulta, de servicios donde el factor humano constituye un medio de producción relevante (servicios "intuitu personae") y en los que, por tanto, no es siempre fácil diferenciar si los medios de producción residen fundamentalmente en sede de la sociedad (medios materiales como los equipos informáticos, bases de datos y personales como personal administrativo y de apoyo) o en el socio (capacitación, conocimiento, prestigio profesional), habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias que se señalan a continuación para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica.

De esta forma, la referida relación se debe calificar como laboral, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado cuarto anterior) y es la sociedad la que responde frente a terceros en los términos anteriormente expuestos; en estas condiciones, los servicios prestados por el socio consultante a la sociedad estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 5º de la Ley 37/1992.

En caso contrario, es decir, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional no queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado cuarto anterior) y el socio responde frente a terceros, en los términos anteriormente expuestos, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio a la sociedad residente en el territorio de aplicación del Impuesto estarían sujetas al citado tributo.

Estas circunstancias son cuestiones de hecho respecto de las que este Centro directivo no puede pronunciarse y que podrán acreditarse por el interesado por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

En este sentido, en el caso de que el consultante asuma la condición de empresario o profesional y realice efectivamente, según los criterios anteriores, prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, el mismo podrá tener derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas y que son objeto de consulta en las condiciones indicadas en los apartados siguientes.

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

En relación con el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por parte del consultante, el artículo 93, apartado uno, de la mencionada Ley establece que podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

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

Síguenos en...

El mismo artículo, en su apartado cuatro, señala que no podrán ser objeto de deducción, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque posteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

Por su parte, el artículo 94.Uno.1º del mismo texto legal establece 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, el consultante afirma su intención de afectar su vivienda a su actividad profesional de asesoramiento 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.

(...).”

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

Síguenos en...

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.

Además, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas deberá ajustarse a las condiciones señaladas en el apartado tres del artículo 99 de la Ley, que establece:

“(…) Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

(…)”.

Igualmente, hay que hacer mención a los requisitos mencionados en el artículo 97 de la misma Ley, en el que se establecen los requisitos formales del derecho a la deducción:

“Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1º. La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

(…)”.

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.

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.

En todo caso, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas 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.

7.- 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, el acceso a internet, así como en la línea de teléfono móvil, 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 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-

Síguenos en...



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):

Síguenos en...

"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, tal y como ha señalado reiteradamente este Centro directivo no serán deducibles en ninguna cuantía las cuotas soportadas por los gastos tales como la telefonía móvil del consultante pues no se refieren a un gasto de un suministro de bienes inmuebles afectos parcialmente a su actividad empresarial o profesional. Sin embargo, si serán deducibles las cuotas del Impuesto soportadas por el consultante por los gastos de suministros, como la luz y el agua, siempre que la misma se encuentre afecta parcialmente a su actividad 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 del 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, y así ha sido puesto de manifiesto por el mismo en la contestación vinculante de 25 de septiembre de 2023, número V2554-23.

Por otra parte, debe destacarse que la afectación parcial de la vivienda a la actividad profesional del 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.

8.- 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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Síguenos en...



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

