

Novedad en la deducibilidad de las cuotas de IVA relativas a suministros de una vivienda afecta parcialmente a la actividad económica del contribuyente.



Introducción

Con este artículo pretendo poner en conocimiento el cambio de criterio en materia de **deducibilidad de las cuotas de IVA** relativas a suministros en aquellas viviendas afectas parcialmente a la actividad económica.

Cada vez es más frecuente que los autónomos utilicen su vivienda como lugar desde el cual trabajan y gestionan su actividad económica, por lo que con este cambio de criterio podrán incluir en su autoliquidación de IVA las cuotas soportadas correspondientes a los suministros de la vivienda en la proporción que se encuentre afecta.

Autor:

Carmen María Alegre Guillén

Licenciada en ADE
Técnica de Hacienda

Criterio previo de la Administración

Hasta hace pocos meses la Dirección General de Tributos (consulta V0771-23, de 31/03/2023) mantenía el criterio de negar la deducibilidad, en ninguna medida o cuantía, de las cuotas

de IVA soportadas por los suministros de un inmueble afecto parcialmente al desarrollo de la actividad.

Es, en esta consulta y otras que las preceden, como V0326-10, V0200-11, V2382-13, V0354-20, V0257-21 donde la Administración dejaba claro que no podían ser deducidas en ninguna medida ni cuantía las cuotas soportadas por los suministros contratados en la vivienda, como el agua, la luz, el teléfono o internet de aquellos inmuebles que se utilizaban parcialmente al desarrollo de la actividad ya que también constituían su vivienda habitual.

El argumento en el que se basaba la Administración para la no deducibilidad de las citadas cuantías era en la interpretación literal que hacía del artículo 95 la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual establece como requisito para la deducción de las cuotas de IVA soportadas que los bienes o servicios adquiridos **se afecten a la actividad económica de forma directa y exclusiva**, para a continuación detallar una serie de supuestos en los que se considera que la afectación no es exclusiva como es el caso de aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales y para necesidades privadas.

Sólo en el caso de las cuotas soportadas en los bienes de inversión se permite la deducción parcial, como ocurre con los vehículos turismo utilizados para uso empresarial y particular, donde existe una presunción de afectación al 50%.

Nueva resolución del TEAC dictada en unificación de criterio.

No obstante, este criterio se debe entender superado con esta resolución del TEAC, dictada en unificación de criterio. El Tribunal Económico Administrativo Central ha resuelto en su Resolución de 19 de julio de 2023 (RG 00/06654/2022) el recurso extraordina-

rio de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, desestimándolo, **y estableciendo como criterio que:**

“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.”

La regularización de la Inspección consistió, entre otras cuestiones, en denegar la deducción de las cuotas de IVA soportado por los suministros (agua, gas y luz) relacionados con el inmueble que se utilizaba simultáneamente por el contribuyente, P S.L., como domicilio fiscal y como vivienda habitual de su socia, Doña X, al amparo de lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 37/1992 de IVA.

El TEAC para llegar a este criterio parte de la base de que **el IVA es un impuesto armonizado**, por lo que **toma en consideración la normativa comunitaria** y acude al análisis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

En el Fundamento de Derecho Quinto, el TEAC contrasta la Ley de IVA con la Directiva 2006/112/CE de IVA, y en concreto, **con el artículo 168 bis de la Directiva**, que 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, deducción que debe efectuarse de manera proporcional a la utilización del inmueble en la actividad empresarial.

Con base en lo anterior y en virtud del principio de primacía del Derecho comunitario, el TEAC concluye **“que el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA 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 definitiva, el criterio que unifica el TEAC con esta resolución **supera el mantenido tradicionalmente por la Dirección General de Tributos**, que tal y como ya hemos señalado, había reiterado su criterio denegando la deducibilidad, en ninguna medida o cuantía, de las cuotas de IVA soportadas por los suministros de un inmueble afecto parcialmente al desarrollo de la actividad.

Este criterio es vinculante para la Administración tributaria puesto que de conformidad con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 242 de la LGT, los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas.

Conclusión

En definitiva, estamos ante una resolución importante a favor del contribuyente que debemos conocer y que supone un

cambio de criterio por parte de la Administración permitiendo deducir el IVA soportado en los gastos por suministros relativos a bienes inmuebles que, por su naturaleza, se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

A este respecto, como recomendación para poder incluir como IVA deducible en el libro registro de facturas recibidas y en la autoliquidación del IVA (modelo 303) la parte proporcional de las cuotas soportadas en los suministros de los inmuebles afectos parcialmente a la actividad económica, es sin duda llevar a cabo una modificación censal para comunicar los metros cuadrados de la vivienda que se encuentran afectos a la actividad económica (siempre que esto no se hubiera hecho cuando se dio de alta la actividad). De este modo, evitaremos argumentos incómodos de la Administración en la que aleguen que no hay constancia de que esa vivienda se encuentra en ninguna medida afecta a la actividad económica.