

DEDUCCIÓN DEL IVA EN GASTOS RELACIONADOS CON BIENES INMUEBLES PARCIALMENTE AFECTOS A LA ACTIVIDAD

Sergio Pérez Vegas

*Director General Técnico de 60días
(España)*

Resumen

Constituye el objeto del presente artículo aclarar y explicar la evolución de la normativa y la doctrina administrativa relativas a una cuestión generadora de numerosas controversias entre la Administración y los contribuyentes (fundamentalmente PYMEs y autónomos), como es la posibilidad de deducir el IVA soportado como consecuencia de la realización de gastos relacionados o vinculados a bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional como, por ejemplo, los suministros de agua, luz, gas, teléfono o internet.

Keywords

Cómo citar: Pérez Vegas, S. (2024). Deducción del IVA en gastos relacionados con bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 419-428.

SUMARIO

1. La normativa española
2. El criterio histórico de la administración
3. Marco normativo comunitario
4. El cambio de criterio de la administración. la resolución del TEAC para la unificación de criterio
5. La aplicación práctica de la nueva doctrina

1. La normativa española

El artículo 92.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), establece el requisito genérico de afectación a la actividad económica, al señalar que el derecho a la deducción sólo procederá **en la medida** en que los bienes y servicios adquiridos **se utilicen en la realización de las operaciones económicas** generadoras del derecho a la deducción recogidas en el artículo 94 de la misma Ley.

De este precepto fácilmente podría deducirse que la normativa española contempla la **deducción proporcional del IVA** de un bien o servicio **en la medida o en función del grado de utilización** del mismo a la actividad económica.

No obstante lo anterior, el artículo 95.Uno LIVA restringe expresamente el señalado requisito al exigir la **afectación exclusiva** a la actividad en los términos siguientes:

«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.»

En este sentido, se aclara en su apartado dos que no se entienden afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros, aquellos que se **utilicen simultáneamente** para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

Esta limitación encuentra, sin embargo, varias **excepciones** en la propia LIVA, como son:

- Art. 95.Tres: **Bienes de inversión**, cuyas cuotas podrán deducirse, con carácter general, 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.
- Art. 95.Cuatro. Determinados **gastos relacionados con bienes de inversión expresamente tasados** en este precepto (gastos relacionados con el uso de vehículos automóviles, ciclomotores y motocicletas, tales como piezas y accesorios, reparaciones, combustible, aparcamiento o peajes), cuyas cuotas podrán deducirse también de manera proporcional a su uso empresarial, sin que dicha proporción haya de estar necesariamente vinculada al bien de inversión a que se refieren.
- Art. 93.Cinco. **Entes «Duales»** (entes públicos que desarrollan simultáneamente actividades sujetas y no sujetas al Impuesto), cuyas cuotas podrán deducirse en la proporción que corresponda a sus actividades económicas con respecto al total de sus ingresos.

Este último supuesto fue introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, cuya finalidad fue integrar en el ordenamiento jurídico interno la jurisprudencia emanada del TJUE, entre otras, en su Sentencia de 13 de marzo de 2008, Asunto C 437/06, *Securenta*, en la cual se establecía, básicamente, que:

- Cuando un sujeto pasivo realiza indistintamente actividades económicas y actividades no económicas que no están incluidas en el ámbito de aplicación del IVA, la deducción del IVA soportado por los gastos derivados de la adquisición de bienes y servicios sólo es admisible en la medida en que dichos gastos puedan imputarse a la actividad económica del sujeto pasivo.
- Los Estados miembros deben garantizar que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción, respetándose, en todo caso, el principio de neutralidad fiscal en el que se basa el sistema común del IVA.

Por consiguiente, la excepción al requisito de afectación exclusiva a la actividad quedó limitada en la normativa española a este tipo de entes «duales», en los que el uso ajeno a la actividad económica se produce en el ámbito de otra actividad calificada como «no económica», o, más técnicamente, como no sujeta del artículo 7.8ª LIVA, que bien pudiera haberse asimilado al uso privado o particular o, de forma más genérica, a cualquier fin ajeno a los de la actividad empresarial o profesional. Pero no fue así, persistiendo, por tanto, la limitación genérica constituida por el requisito de afectación directa y exclusiva para todos los demás supuestos excluidos del ámbito subjetivo de los llamados entes duales.

2. El criterio histórico de la administración

La postura de la Administración tributaria en relación con la posibilidad de deducir parte del IVA soportado como consecuencia de la realización de gastos vinculados a inmuebles parcialmente afectos a la actividad económica ha sido siempre clara y tajante: **no es posible la deducción parcial**. Y ello, con base en la literalidad del artículo 95, apartados uno y dos, previamente referido.

De acuerdo con este precepto, siempre ha sostenido la Administración que la Ley del IVA, a diferencia de otros impuestos, como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, **exige la afectación exclusiva a la actividad económica** para deducir el IVA soportado como consecuencia de la adquisición de bienes o servicios, con la única excepción de las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso de bienes de inversión y de los gastos relacionados con tales bienes, expresamente identificados en el artículo 95.Cuarto de la Ley.

Este criterio se encontraba plenamente respaldado por múltiples contestaciones vinculantes a consultas planteadas a la Dirección General de Tributos (por todas, V0192-22, de 7 de febrero) y únicamente fue matizado para el caso de entes duales, con carácter previo a la modificación legislativa que luego se introdujo por la Ley 28/2014, antes señalada.

3. Marco normativo comunitario

La normativa comunitaria aborda la problemática de la deducibilidad del Impuesto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE.

En particular, el artículo 168 ya permite vislumbrar la posibilidad de deducción proporcional en los casos de afectación parcial cuando establece que:

«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 [...]».

Por otro lado, de forma más concreta para el caso de gastos vinculados a bienes inmuebles, el artículo 168 bis dispone que:

*«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.».*

Añade el apartado 2 que *«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.».*

Este precepto fue incorporado al citado cuerpo normativo por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, con fines eminentemente aclaratorios. Así, se establece expresamente en sus Considerandos lo siguiente:

*«(9) Por lo que se refiere al **derecho de deducción**, la norma básica establece que el derecho solo existe **en la medida** en que los bienes y servicios son **utilizados** por el sujeto pasivo **a efectos de su actividad empresarial**.*

*(10) Esta norma debe **clarificarse y reforzarse** por lo que respecta a la entrega de **bienes inmuebles y al gasto relacionado** con ella para garantizar que los sujetos pasivos reciban un tratamiento idéntico en el caso de aquellos bienes inmuebles que, si bien están destinados a la actividad empresarial del sujeto pasivo, no se utilizan exclusivamente para fines relacionados con dicha actividad.».*

4. El cambio de criterio de la administración. la resolución del TEAC para la unificación de criterio

Como se señalaba al inicio del presente artículo, la cuestión relativa a la deducibilidad del IVA de los gastos afectos a bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad económica no ha estado exenta de controversia a lo largo

de la historia de este Impuesto, lo cual ha venido a generar una notable litigiosidad. No obstante, la literalidad de la norma provocaba en la generalidad de los casos la desestimación de los recursos planteados por los administrados.

Sin embargo, la Sentencia del TSJ de Andalucía, de 10 de febrero de 2022, recurso 364/2019, vino a invertir esa tendencia, planteando (sin una extensa argumentación, dicho sea de paso) una interpretación de la norma diametralmente opuesta a la defendida por la Administración, permitiendo, en consecuencia, la deducción proporcional del IVA en el caso de gastos parcialmente afectos a la actividad.

En el mismo sentido se produjo, en el ámbito económico-administrativo, la Resolución del TEAR de Madrid, de 24 de febrero de 2022, RG 28/10198/2019, en la cual, también sin grandes disquisiciones, se concluye que la deducción de cuotas repercutidas derivadas de elementos parcialmente afectos a la actividad económica sí que es posible, ya que la Ley no lo prohíbe expresamente y se desprende del propio artículo 92.Dos LIVA antes citado.

La especial relevancia que este drástico cambio de criterio supuso en el ámbito administrativo originó que se planteara por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT un **recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio** ante el TEAC (RG 00/06654/2022).

La finalización del procedimiento se produjo mediante **Resolución, de 19 de julio de 2023**, en la cual el TEAC vino a confirmar el criterio del TEARM, en contra del sostenido durante años por la Administración tributaria.

En concreto, el TEAC sostiene que, aunque una primera aproximación a lo dispuesto en el artículo 95 LIVA parece excluir de la deducción las cuotas soportadas por bienes y servicios corrientes (no de inversión) no afectos de forma directa y exclusiva a la actividad empresarial o profesional (con excepción de los servicios tasados en el apartado cuarto), considera indispensable interpretar la normativa a la luz de la normativa comunitaria, con base en el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea.

De esta manera, de la literalidad de lo dispuesto en los artículos 168 y 168 bis de la Directiva 2006/112/CE, concluye que **cabe la deducción 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 o profesionales como para uso privado, debiéndose efectuarse dicha deducción de manera proporcional** a su utilización a efectos de tales actividades económicas.

Sin embargo, la Resolución no viene a declarar el citado precepto contrario a la normativa comunitaria, sino que da una salida honrosa al legislador, estableciendo el carácter abierto del listado contenido en el apartado cuarto del controvertido artículo, debiendo ser interpretado, en consecuencia, de forma amplia, de tal modo que los bienes y servicios en él consignados ni constituyen una lista cerrada ni se refieren únicamente a vehículos automóviles, ciclomotores o motocicletas, alcanzando también a los bienes inmuebles. De manera que deben entenderse incluidos en dicho listado, entre otros, los gastos por suministros de agua, luz y gas relacionados con los bienes inmuebles.

Tras dicha Resolución, la DGT ha procedido a modificar su criterio en consultas como la V2554-23, de 25 de septiembre, V2657-23, de 2 de octubre, o V0741-24, de 16 de abril.

5. La aplicación práctica de la nueva doctrina

A la hora de proceder a deducir el IVA asociado a este tipo de gastos, es conveniente tener presentes tres aspectos importantes, a saber:

- El tratamiento no tiene por qué ser el mismo que en otros Impuestos. Por ejemplo, el hecho de que el artículo 30 LIRPF considere deducible el gasto sólo en el porcentaje resultante de aplicar el 30% a la proporción de metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad sobre el total, no implica que haya de seguirse el mismo criterio de cálculo en el IVA.
- El porcentaje de deducción de los suministros no ha de estar inexorablemente vinculado al grado de afectación a la actividad del inmueble (V0019-14, de 10/01), pudiendo ser posible la aplicación de distintos grados de afectación a cada uno de ellos. Ello no obsta para que, generalmente, ambos porcentajes suelen ir de la mano.
- La afectación a la actividad debe probarse por parte del contribuyente, por lo que debe contar con medios suficientes para acreditarla, pudiéndose utilizar, a estos efectos, cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Expongamos a continuación, a modo de ejemplos prácticos, algunas preguntas con las que nos vamos a encontrar con habitualidad a la hora de deducir el IVA de estos gastos:

¿Qué sucede si uso una planta de un inmueble como vivienda y otra como oficina?

En este caso, lo más habitual será que deduzcamos el IVA de los suministros de manera proporcional a los metros cuadrados que ocupa cada planta, siguiendo el mismo criterio que el propio IVA del inmueble (V2382-13, de 17/07), si bien es posible que pueda seguirse otro criterio, más próximo a la realidad, siempre y cuando existan medios de prueba que lo acrediten.

Por otro lado, es conveniente señalar que el TEAC, en su Resolución de 10/09/2015 (RG 4454/2014), apunta hacia un criterio más restrictivo, basado en una combinación de los metros cuadrados afectos a la actividad junto con las horas en que se ejerce dicha actividad en el inmueble, lo cual viene a generar cierta inseguridad jurídica cuando se trata de perfilar las horas de trabajo de un autónomo.

En todo caso, hasta donde alcanza la experiencia de este autor, no parece habitual que la Administración tributaria venga a cuestionar un criterio basado en la superficie afecta a la actividad, salvo en casos en los que la aplicación de dicho criterio conlleva deducciones notoriamente desproporcionadas y alejadas de la realidad.

¿Y si lo que destino a oficina es sólo una habitación del inmueble?

Al igual que en el caso anterior, lo habitual será deducir el IVA de los suministros en proporción a los metros cuadrados que representa dicha habitación sobre el total del inmueble. Esta proporción habrá de coincidir con la previamente declarada a la Administración tributaria en la declaración censal de inicio de la actividad (modelo 036/037).

¿Y si no tengo una habitación específica para usarla como oficina?

Este sería el caso, por ejemplo, de una autónomo que trabaja desde su vivienda, pero que, por falta de espacio, no tiene un lugar específico e independiente en el que desarrollar su actividad. En estos supuestos, la deducibilidad del IVA de los suministros se va a ver gravemente comprometida ante la falta de existencia de un criterio fundado que acredite la afectación parcial, siendo conveniente que exista un aprovechamiento separado e independiente del resto del inmueble.

¿Influye en la deducción el hecho de que el inmueble sea arrendado?

La respuesta es que no, no influye. Al igual que puede deducirse el IVA arrendado al propio arrendamiento en la parte afecta a la actividad (V1286-15, de 28/04), podrán deducirse proporcionalmente los suministros vinculados a dicho inmueble.

Pero, si arriendo una vivienda para usarla en parte como oficina ¿el arrendamiento lleva IVA?

En principio sí, puesto que la exención del artículo 20.Uno.23º LIVA requiere el uso directo y exclusivo del inmueble como vivienda. Si una parte se usa como oficina, entonces el arrendamiento estará sujeto y no exento (V1286-15, de 28/04).

Ahora bien, si puede llevarse a cabo un arrendamiento diferenciado por cada una de ambas partes, ya sea en dos contratos distintos o en el mismo contrato, entonces el arrendamiento de la vivienda estaría exento, mientras que el de la oficina estará sujeto y no exento (V3137-14, de 20/11).

¿Y qué ocurre si comparto la vivienda con otras personas?

El hecho de compartir el inmueble con otras personas, estén o no vinculadas familiarmente, no debe impedir la deducción del IVA de los suministros vinculados a la misma siempre que, también en estos casos, pueda identificarse perfectamente cuál es la parte del inmueble que se destina al desarrollo de la actividad.

¿Y qué pasa con los trasteros?

En el ámbito de IRPF se ha señalado por la DGT que los trasteros arrendados junto con la vivienda, al tratarse de elementos patrimoniales indivisibles, no pueden afectarse parcialmente a la actividad económica, por lo que, o están totalmente afectos a esta actividad o no lo están en absoluto (V1616-14).

Si bien es cierto que la LIVA no imposibilita el uso empresarial parcial de bienes patrimoniales indivisibles a efectos de poder ejercitar el derecho a la

deducción, no lo es menos que resultará muy complicado hallar un criterio fundado que acredite la afectación parcial, por lo que, en la práctica, podemos extrapolar el criterio del IRPF al ámbito del IVA, de forma que el Impuesto soportado por el arrendamiento o compra de estos trasteros, así como el IVA aparejado a los suministros vinculados a los mismos, sólo serán deducibles cuando los mismos se usen íntegra y exclusivamente en la actividad empresarial o profesional.

¿Podría utilizar contadores de luz o agua separados?

Sí, se puede y, de hecho, se recomienda usar contadores o contratos independientes, si fuera posible, para suministros como la luz, el agua, la calefacción o el gas. De esta manera, el IVA de los consumos directamente afectos a la actividad será íntegramente deducible.

¿Qué ocurre con las líneas de teléfono y wifi?

El consumo de teléfono y wifi normalmente seguirá los mismos criterios de deducibilidad parcial que hemos señalado con respecto a los suministros de luz o agua (V2554-23), pero cuidado con aquellos paquetes que incluyen servicios de consumo privado como la televisión.

¿Y aplicamos lo mismo al móvil?

El caso de los teléfonos móviles es más complicado y su tratamiento no podemos asimilarlo al de los suministros, puesto que realmente no se vinculan con un inmueble en cuestión, al poderse usar fuera del mismo (V2554-23). No obstante, si bien la deducibilidad de su IVA es complicada, no es imposible si, por ejemplo, se tiene más de una línea y, en caso de requerirse para ello, se pueden aportar pruebas adicionales de la afectación a la actividad como pudiera ser, por ejemplo, el listado de llamadas de índole profesional.

En estos casos, entendemos que no existirá la afectación parcial, de forma que, o se acredita que está totalmente afecto o no será deducible ni la propia compra del teléfono ni sus consumos.

¿Qué ocurre con el IVA de las reformas? ¿siguen el mismo criterio?

Entendemos que este tipo de gastos, cuando no supongan un incremento del valor del bien de inversión (en cuyo caso se tratarían como tal), también deberían de seguir el mismo criterio que el TEAC establece para los suministros, superándose el criterio establecido, entre otras, en la consulta V0425-09, de 03/03.

No obstante, probablemente en estos casos resulte más difícil aplicar un criterio general basado en los metros cuadrados usados en la actividad, salvo que se trate de reformas o reparaciones generales del inmueble, siendo más prudente analizar caso por caso. Así, por ejemplo, una reforma de la cocina no permitiría la deducción del IVA, mientras que, si lo que reformamos es la parte de oficina, sería deducible al 100%.

¿Puedo rectificar mis declaraciones pasadas?

Efectivamente, si hemos soportado con anterioridad cuotas de IVA por suministros asociados a bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad, sin

haberlas deducido, podremos proceder a su deducción mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, siempre dentro del plazo de prescripción de 4 años. Opcionalmente, también podremos deducir todas las cuotas no deducidas y no prescritas en la siguiente declaración de IVA que hayamos de presentar, tal y como preceptúa el artículo 99.Tres LIVA.

En cualquiera de los dos casos, será necesario valorar la incidencia que esta deducibilidad «sobrevvenida» del IVA puede tener en el importe de los gastos declarados en el IRPF o Impuesto sobre Sociedades por estos mismos suministros.

En definitiva, podemos concluir que el cambio de criterio llevado a cabo por el TEAC representa un gran avance en la armonización de la normativa española con el marco comunitario del Impuesto, viniendo a reconocer un derecho a la deducción parcial hasta ahora vedado por la Administración.

Para los contribuyentes, esta nueva doctrina no sólo reforzará la seguridad jurídica en el futuro, sino que, como se señalaba, abre oportunidades de rectificación de períodos no prescritos en los que no se aplicaron estas deducciones.

Cabe plantearse ahora hasta dónde llegará esta interpretación extensiva del artículo 95.Cuatro LIVA y si en un futuro, incluso, podrá llegarse a poner en entredicho el propio criterio de afectación exclusiva recogido con carácter general en el apartado primero del mismo precepto. Desafortunadamente, para ese artículo habrá que esperar.