

# Artículo de nuestro experto de cabecera en IVA

IVA. JOSÉ M<sup>a</sup> TOCORNAL. Comentarios a la Resolución 00/06654/2022/00/00 del [TEAC de 19/07/2023](#).

Fecha: 26/07/2023

Procede 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.

Caso planteado: Inmueble, cuya titularidad corresponde a una sociedad, que se corresponde con el domicilio fiscal de la entidad, lugar donde asimismo desarrolla su actividad económica. Asimismo, sin que exista contrato de arrendamiento, dicho inmueble es utilizado como vivienda habitual de los socios de la entidad.

En el Acta incoada correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, la Administración tributaria había reconocido como afecto a la actividad, un 20 % del Inmueble.

Inicialmente, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 95 de la Ley del IVA, la Inspección niega el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas correspondientes a los suministros de agua, luz y gas, aduciendo que dicho inmueble no está afecto directa y exclusivamente a la actividad de la sociedad, sino que se afecta de forma parcial.

Dicho artículo 95 permite la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se van a afectar directa y exclusivamente a actividades empresariales o profesionales.

Esto es, para poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las referidas adquisiciones, se requiere que los bienes o servicios se utilicen exclusivamente en el desarrollo de esas actividades económicas; de modo que los bienes o servicios adquiridos que se utilicen, además de, en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, para usos privados alternativa o simultáneamente, no se consideran afectos directa y exclusivamente afectos al desarrollo de esas actividades, por lo que las cuotas soportadas con motivo de su adquisición, no resultan deducibles.

Cuestión diferente es para los denominados bienes de inversión (definidos como tales para el IVA en el artículo 108 de la Ley del IVA). Para estos bienes, se permite la afectación parcial, de modo que, en la medida en la que se afecten a actividades empresariales o profesionales, las cuotas soportadas en su adquisición resultarán deducibles, en dicha proporción.

El criterio administrativo 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.

En este sentido, se cita la [Consulta DGT V0257-21](#), de 16/02/2021:

*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 IVA soportado por la adquisición de una vivienda en régimen de ganancias dedicada, parcialmente, a la actividad económica del consultante, 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.*

Este es también el criterio que se desprende, indirectamente, de las Resoluciones del Tribunal Administrativo Económico Central de 10/05/2011 ([R.G. 01350/2009](#)) y de 21/10/2020 ([R.G. 02866/2017](#)).

Y, en ámbito comunitario las sentencias del TJUE, de [21/02/2013, Asunto C-104/12](#), la de [12/02/2009, Asunto C-515/07](#), en el mismo sentido.

---

**Tratamiento que se da en la imposición directa a los gastos relativos a bienes o servicios no afectos de modo exclusivo a la actividad económica del obligado tributario. Relación con la normativa reguladora del IVA.**

El criterio en el IVA es distinto al aplicable para imposición directa ya sea en el IRPF si se trata de un empresario persona física o en el Impuesto sobre Sociedades para personas jurídicas.

**1) En el IRPF** cabe la posibilidad de deducir gastos relativos a bienes o servicios no afectos de modo exclusivo a la actividad económica del obligado tributario. (véase artículo 22 del Real Decreto 439/2007, Reglamento del IRPF)<sup>1</sup>.

---

**<sup>1</sup> Artículo 22 RIRPF. 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:

1.º Aquéllos 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.

En la misma consulta de la DGT antes señalada ([V0257-21, de 16/02/2021](#)), 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”.*

Y, con relación con los gastos derivados de los suministros de la vivienda habitual del contribuyente parcialmente afecta a su actividad económica, véase 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, letra b) del artículo 30 de la Ley 35/2006<sup>2</sup>.

**2) 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

---

2.º 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.

## <sup>2</sup> Artículo 30.2.5ª, letra b) Ley del IRPF

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.

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 TEAR de Madrid, en la Resolución de 24/02/2022 (RG 28/10205/2019 y acumuladas), que dictó en relación al Impuesto sobre Sociedades aceptó el porcentaje de afectación del inmueble a la actividad económica del sujeto pasivo fijado por la Inspección (un 20 %) y la deducción de los gastos por suministros en dicho porcentaje.

**3) Con relación al IVA.** El hecho de que en el ámbito de la imposición directa 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 específica, también distinta, que no tienen por qué, guardar correlación alguna en esta materia<sup>3</sup>.

---

Dicho todo lo anterior, ya dentro del propio IVA, y dado que se trata de un **impuesto armonizado**, se hace necesario, contrastar los artículos implicados de la Ley 37/1992, Ley del IVA, con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, pues deberán ser interpretados según el sentido de esta última en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión.

En efecto, llegados a este punto cabe 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.

(Sentencias TJUE 11/06/2020, [Asunto C-146/19](#); 08/05/2019, [Asunto C-566/17](#),...)

Pues bien, el principio de primacía del Derecho de la Unión obliga a interpretar la normativa interna española de forma acorde con lo dispuesto en la Directiva IVA. (En el caso presente, los artículos 168 y 168.bis de la Directiva Comunitaria<sup>4</sup>).

---

<sup>3</sup> A título de ejemplo, 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.

#### **4 "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;

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 este, 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.

En consecuencia, el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA debe ser interpretado de forma amplia, de tal modo que los bienes y servicios en el 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.

En virtud de lo expuesto, la Resolución del TEAC de 19/07/2023 que se analiza, concluye con que deben entenderse incluidos en dicho listado los gastos por suministros de agua, luz y gas relacionados con los bienes inmuebles.

El TEAC considera que, conforme a lo dispuesto en los artículos 168 y 168 bis de la Directiva Comunitaria, 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.

En el mismo sentido se pronuncia la [Sentencia del TSJ de Andalucía, de fecha 10/02/2022](#), número 5493/2022 (número de resolución 173/2022).

---

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 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.