

Consulta Vinculante V0229-20, de 4 de febrero de 2020 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Deducciones fiscales por gastos destinados a mejoras de la vivienda aún en construcción con fin de instalar un despacho profesional

IVA. Deducción de cuotas soportadas. Adquisición de vivienda en construcción, para instalar el despacho profesional. Resultará procedente la deducción cuando las obras realizadas tengan, en sí mismas, la condición de bien de inversión en naturaleza de mejora del inmueble, y en el porcentaje que represente su grado de afectación al desarrollo de la actividad empresarial, sin perjuicio de la regularización de bienes de inversión regulada en los artículos 107 y siguientes de la Ley 37/1992. Dado que la vivienda se va a utilizar parcialmente para uso privado, debe tenerse en cuenta que las cuotas relacionadas con los gastos de suministros tales como la electricidad, conexión a internet, luz, línea fija de teléfono, etc. no serán deducibles en cuantía alguna, puesto que no estarán directa y exclusivamente afectos a la actividad empresarial del consultante. IRPF. Rendimientos de actividades profesionales. Ante una afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, la deducción de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda será proporcional a la parte de la vivienda afectada a la actividad.

DESCRIPCIÓN

El consultante ha adquirido una vivienda en construcción, estándose planteando instalar su despacho profesional en la misma. En el momento de la construcción de la vivienda está pagando una serie de facturas correspondientes a mejoras y modificaciones en dicha vivienda.

Posibilidad de deducir el IVA de las facturas por mejoras realizadas en una vivienda aún en construcción con el fin de instalar un despacho profesional

CUESTIÓN

1ª Posibilidad de deducir el IVA de las mencionadas facturas en el supuesto que una vez finalizada la vivienda decida instalar allí su despacho profesional.

2ª Posibilidad de deducir estas facturas en el IRPF en el mismo supuesto.

CONTESTACIÓN

1ª Cuestión planteada.

En relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por el consultante en la ejecución de obras

realizada sobre el inmueble para su posible utilización posterior como despacho profesional, debe señalarse que el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado en el Capítulo I del Título VIII (artículos 92 a 114) de la Ley 37/1992.

La primera condición necesaria para que nazca el derecho a la deducción de tales cuotas soportadas por este Impuesto es que quien realice la adquisición de bienes o servicios sea sujeto pasivo de dicho tributo, pero ésta no es suficiente porque es preciso, además, que en el momento en que se realicen tales adquisiciones o se reciban estos servicios exista el propósito de destinarlos a una determinada actividad empresarial o profesional sujeta y no exenta por alguna de las exenciones contempladas en el artículo 20 de la Ley 37/1992.

Así se establece en el artículo 93, apartados uno y cuatro, de la Ley 37/1992:

"Uno. 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.

(...).

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, 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 ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades."

Igualmente, el artículo 94 señala, en cuanto a las operaciones cuya realización origine el derecho a la deducción, lo siguiente:

"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:

1.º 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.

(...)"

Por su parte, el artículo 99 señala, en lo que respecta al ejercicio del derecho a la deducción:

"Uno. En las declaraciones liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

Dos. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

(...).

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."

Finalmente, el artículo 100 de la Ley 37/1992 regula la caducidad del derecho a la deducción, estableciendo, con carácter general, que "el derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley."

En consecuencia, y siempre que concurren el resto de requisitos y limitaciones para la deducción del Impuesto a que se ha hecho referencia, las cuotas soportadas por la adquisición del inmueble objeto de consulta serán deducibles siempre que pueda acreditarse la intención, confirmada por elementos objetivos, de que dicho inmovilizado se destine a una actividad sujeta y no exenta del Impuesto. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que no es válida la afectación posterior del bien a la actividad, cuando no existiera inicialmente dicha intención.

Por lo que se refiere a las cuotas que el consultante manifiesta haber soportado en relación con "mejoras y modificaciones en dicha vivienda", debe tenerse en cuenta, además de todo lo anterior, lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que a continuación transcribimos:

"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.

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 ciento.

(...).

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, lubricantes 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."

En virtud de lo dispuesto en este artículo, para que se genere el derecho a la deducción de cuotas soportadas por la adquisición de bienes o recepción de servicios se precisa, en principio, que la afectación a la actividad empresarial sea directa y exclusiva. No obstante, se admite la afectación parcial cuando sea un bien de inversión el objeto de la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título."

En el artículo 108 de la Ley 37/1992, por su parte, establece el concepto de bien 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 (3.005,06 euros)."

En consecuencia, en el caso de las facturas que el consultante manifiesta estar pagando por "mejoras y modificaciones en la vivienda", resultaría procedente deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado cuando dichas obras sigan formando parte del proyecto de ejecución de obra de construcción del inmueble, contratadas con el mismo promotor que realiza la entrega de la vivienda, antes de la finalización de la misma.

Alternativamente, también resultará procedente la deducción cuando las obras realizadas tengan, en sí mismas, la condición de bien de inversión en naturaleza de mejora del inmueble, y en el porcentaje que represente su grado de afectación al desarrollo de la actividad empresarial, sin perjuicio de la regularización de bienes de inversión regulada en los artículos 107 y siguientes de la Ley 37/1992.

No podrán deducirse, sin embargo, las cuotas soportadas en las obras de reforma y acondicionamiento del inmueble que no tengan la condición de bienes de inversión y que se utilicen simultáneamente para actividades profesionales y para necesidades privadas (vivienda).

Por otra parte, dado que la vivienda se va a utilizar parcialmente para uso privado, debe tenerse en cuenta que las cuotas relacionadas con los gastos de suministros tales como la electricidad, conexión a internet, luz, línea fija de teléfono, etc. no serán deducibles en cuantía alguna, puesto que no estarán directa y exclusivamente afectos a la actividad empresarial del consultante.

2ª Cuestión planteada.

El artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 4 de agosto) -en adelante RIRPF- en desarrollo del artículo 29 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), en adelante LIRPF, regula los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, estableciendo que:

"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 aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º 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.

2º Aquéllos 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.

(...)."

De lo anterior se desprende que la normativa reguladora del Impuesto 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 consultante podrá deducirse, proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada a la actividad económica desarrollada, los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones (excluido el valor del suelo), IBI, intereses, tasa de basuras, comunidad de propietarios, seguro de responsabilidad civil de la vivienda, etc..

En lo relativo a la amortización, ésta se comenzará a practicar a partir del momento de entrada en funcionamiento del inmueble, es decir, cuando el consultante lo afecte a su actividad y comience a utilizarlo como despacho. La base de amortización será el valor de adquisición del inmueble, excluido el valor del suelo. En este valor de adquisición podrían incluirse las facturas citadas en la consulta, cuando las mismas pudiesen considerarse mejoras de la vivienda.

Por otra parte, en relación con los gastos de suministros, la regla 5.ª del apartado 2 del artículo 30 de la LIRPF, cuya letra b) 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."

Por lo tanto, en el caso planteado en que el consultante va a afectar 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, serán deducibles 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.

Por último, deberán los gastos, para su deducción, cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados.

No obstante, conviene señalar que la competencia para la comprobación de los medios de prueba aportados como justificación de las deducciones y gastos y para la valoración de las mismas corresponde a los servicios de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de la Administración

Tributaria.

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.