

Consulta Vinculante V2310-18, de 07 de agosto de 2018 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Actividad económica realizada en vivienda ganancial: determinación de gastos deducibles por suministros y por titularidad de vivienda

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base imponible. Rendimientos de actividades económicas. Cómputo de gastos en estimación directa cuando se utiliza para la actividad profesional una parte de la vivienda de carácter ganancial. La afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles a los gastos, es posible si resulta susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Gastos derivados de suministros. Los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad se deben computar en su totalidad, aunque sólo correspondan a la titularidad del cónyuge empresario o profesional en un 50%, tanto para la deducción de los gastos correspondientes a la titularidad de la vivienda, como de los correspondientes a los suministros.

DESCRIPCIÓN

El consultante desarrolla una actividad económica en estimación directa, utilizando para ello una parte de su vivienda de carácter ganancial.

CUESTIÓN

1º) En el caso de titularidad ganancial de la vivienda, cuál sería el criterio para determinar los gastos por suministros deducibles, y si dentro de dichos gastos se permite la deducción del IVA correspondiente a dichos suministros.

2º) Si se seguiría igual criterio para determinar el importe de los gastos correspondientes a la titularidad de la vivienda, y cuáles serían dichos gastos.

CONTESTACIÓN

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- 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 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 consultante 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.

En relación con los gastos derivados de los suministros de la vivienda habitual del contribuyente parcialmente afecta a su actividad económica, 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 del artículo 30 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), que 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.

(...)."

A su vez, debe tenerse en cuenta que, en caso de que el cónyuge empresario o profesional utilice en desarrollo de su actividad bienes gananciales, el artículo 29 de la Ley del Impuesto establece la consideración como elementos patrimoniales afectos en su totalidad a la actividad económica del cónyuge empresario de los elementos comunes a ambos cónyuges, aunque uno de ellos no desarrolle la actividad. Como consecuencia de dicha regla de afectación, el artículo 30.2.3ª, establece que la utilización de bienes o derechos gananciales por el cónyuge empresario o profesional en el desarrollo de su actividad, no dará lugar a gasto deducible en éste ni a rendimiento de capital en el otro cónyuge, por la cesión de uso efectuada sobre la parte del bien correspondiente a ese otro cónyuge.

En consecuencia, en el supuesto consultado, los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad se deben computar en su totalidad, aunque sólo correspondan a la titularidad del cónyuge empresario o profesional en un 50%, tanto para la deducción de los gastos correspondientes a la titularidad de la vivienda, como los correspondientes a los suministros.

Por último, en cuanto a la consideración del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en los suministros, como mayor importe del gasto deducible correspondiente a dichos suministros en la proporción correspondiente, debe indicarse que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley del Impuesto, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 para la estimación directa.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), cuyo apartado 3 establece que "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, 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."

De acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 12ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (20 de noviembre), el Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter general y debido a su propio mecanismo de funcionamiento, que permite al empresario o profesional la recuperación del Impuesto soportado en la adquisición de bienes o servicios destinados a su actividad económica, no es gasto deducible. No obstante, en aquellos supuestos en que el sujeto pasivo no tiene la posibilidad de deducir el IVA soportado del que ha repercutido, o solicitar a la Hacienda Pública su devolución, y dicho IVA soportado corresponde a compras de bienes y servicios realizados en el desarrollo de su actividad económica, el IVA será gasto deducible del ejercicio, siempre que no se integre en el valor de adquisición del inmovilizado o las existencias.

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.