

SUPUESTO 22

Don Lorenzo es empresario dedicado a servicios de consultoría y tiene cierta confusión patrimonial, no distinguiendo en ocasiones su esfera privada de su esfera empresarial. Determine si son deducibles las siguientes cuotas soportadas durante el año natural:

- a) Adquiere un teléfono móvil a un empresario portugués, que lo envía directamente con destino a España. Además, como no sabe configurar el teléfono, contrata un servicio de soporte informático que le presta este mismo empresario. ¿Qué requisitos formales se precisarían para la deducción en estos casos?

La adquisición del teléfono móvil es una AIB (artículo 13.1º LIVA), siendo Don Lorenzo el sujeto pasivo ex artículo 85 LIVA.

Por otro lado, el servicio prestado es una prestación de servicios localizada en TAI (destino) en virtud del artículo 69.Uno.1º LIVA. El sujeto pasivo será también Don Lorenzo por el mecanismo de inversión e sujeto pasivo (artículo 84.Uno.1º.a) LIVA).

En ambos casos, existe una cuota de IVA devengada no repercutida. Don Lorenzo podrá deducirse esas cuotas de acuerdo con la habilitación del artículo 92 LIVA. Si la prorrata es del 100%, ambas operaciones resultarían, en esencia, fiscalmente neutras. A pesar de ello, es preciso registrarlas en los Libros Registros correspondientes¹⁶⁴, así como disponer del documento justificativo pertinente¹⁶⁵.

Se cumple también el requisito subjetivo del artículo 93.Uno LIVA en la medida en que 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 LIVA y hayan

¹⁶⁴ Caso contrario, y a salvo de la aplicación del principio de proporcionalidad, se cometería una infracción del artículo 170 LIVA.

¹⁶⁵ Que en el caso de la inversión de sujeto pasivo, debe mencionar expresamente “inversión de sujeto pasivo”.

iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

- b) Don Lorenzo presta unos servicios de consultoría a una empresa chilena. ¿Limita esta operación su derecho a deducir las cuotas soportadas?

El artículo 94.Uno.2º LIVA señala que originan derecho a la deducción las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo. El servicio de consultoría, a pesar de no localizarse en TAI (se localiza en destino, ex 69 LIVA), no limita el derecho a deducir. De hecho, como se analizará en el siguiente supuesto, se adiciona tanto en el numerador como en el denominador de la prorrata ex artículo 104 LIVA.

- c) Adquiere a un empresario cordobés material de oficina. Como todavía no ha recibido la factura, le ha insistido en que la formalice antes de cerrar el trimestre, para poder deducírsela en la autoliquidación correspondiente. El último día del trimestre, recibe la factura por un importe total en el que no figura desglosado el IVA. El pago se estipula a 3 meses.

Uno de los requisitos para la deducibilidad de las cuotas de IVA se encuentra en el artículo 97 LIVA, que señala que es necesario estar en posesión del documento justificativo (con carácter general, la factura).

Además, es preciso que la base imponible y la cuota figuren desglosados. Según señala el artículo 78.Cuatro LIVA, en caso contrario se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas. No obstante, la jurisprudencia comunitaria ha reiterado en varias ocasiones que no puede aplicarse un excesivo formalismo a la hora de proceder al ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado.

Finalmente, es preciso indicar que el pago o no de la operación no afecta a la deducibilidad de la cuota, sin perjuicio de las consecuencias financieras que pueden plantearse para el sujeto pasivo que repercute la cuota (sin cobrarla) y sin perjuicio del régimen de caja.

- d) Le regala a uno de sus mejores clientes una pluma estilográfica Montblanc. Por si fuera poco, le invita a ver un espectáculo circense en el centro de Madrid. ¿Serían estos gastos deducibles en IRPF?

En virtud del artículo 96.Uno.5º LIVA, no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de, entre otros, los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas

En consecuencia, las cuotas soportadas por la adquisición de la pluma y por la compra de las entradas no serían deducibles. Además, la entrega de la pluma al cliente, constituiría un autoconsumo (9.1º.b) LIVA) no sujeto ex artículo 7.7º LIVA.

En lo que respecta a la regulación de esta operativa en el IRPF, y sin perjuicio de la remisión al pertinente cuadernillo, el artículo 28 LIRPF remite directamente a las normas de la LIS. En concreto, el artículo 15.e) LIS señala que no se considerarán liberalidades (gastos no deducibles) las atenciones a clientes y proveedores con el límite del uno por ciento del importe neto de la cifra de negocios. En consecuencia, es un gasto deducible para la LIS y para la LIRPF, con el citado límite.

- e) Para atender a un cliente, se desplaza en el día a Guadalajara y aprovecha para disfrutar de un menú ejecutivo de 35 euros. ¿Serían estos gastos deducibles en IRPF?

El desplazamiento se considerará gasto deducible si está afecto, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional. En lo que respecta a los gastos de manutención, el artículo 96.Uno.6º LIVA concreta que no serán deducibles las cuotas soportadas como consecuencia de los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

A este respecto, debe acudir al artículo 9 RIRPF (remisión por 30.2.5º LIRPF), que señala que no se sujetarán a gravamen las asignaciones para gastos normales de manutención que no excedan de 26,67 euros diarios (sin pernoctación). Por ende, la diferencia $35 - 26,67 = 8,33$ sería la base imponible cuya cuota tendría la consideración de no deducible.

En lo que respecta a la regulación de esta operativa en el IRPF, los gastos de desplazamientos serán deducibles en la medida en que lo sean bajo la óptica de la LIS (artículo 28 LIRPF), que en su artículo 11.1 consagra el principio de correlación de ingresos y gastos. Por ende, han de estar debidamente correlacionados con la actividad empresarial. Por otro lado, los gastos de manutención serían deducibles hasta los 26,67 euros anteriormente mencionados (artículo 30.2.5º LIRPF que remite al 9 RIRPF).

- f) Como el apartamento se le ha quedado pequeño, adquiere uno nuevo en el barrio de Montecarmelo (Madrid), de un total de 120 metros cuadrados. El despacho que utiliza ocupa una superficie de 12 metros cuadrados. ¿Y si la hubiera alquilado, en lugar de comprar?

Si bien no existe una afectación directa y exclusiva a la actividad empresarial, cabe la afectación parcial en caso de 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. La vivienda se entiende afecta en $12/120 = 10\%$. En consecuencia, sería deducible el 10% de la cuota de IVA por la adquisición.

Si lo hubiera alquilado, la respuesta sería idéntica pues el precepto también hace referencia al arrendamiento de bienes de inversión.

En todo caso, se trataría de un bien de inversión en los términos del artículo 108 LIVA.

- g) Adquiere un vehículo rotulado con su marca comercial. Previamente, ya dispone de un monovolumen afecto a su patrimonio personal. ¿Sería este gasto deducible en IRPF?

Se entiende que un bien de inversión en los términos del artículo 108 LIVA.

El artículo 95 LIVA recoge una presunción *iuris tantum* de afectación, tanto para la Administración tributaria como para el contribuyente, de un 50 por ciento. Dado que ya tiene un vehículo para su actividad privada, el obligado podría justificar que existe una afectación del 100% de este nuevo vehículo adquirido que, además, también se encuentra rotulado.

Debe remarcar que si estuviera afecto al 50%, ello significa que el otro 50% corresponde con su patrimonio personal. En consecuencia, la transmisión ulterior del vehículo implicaría que la base imponible sería el 50% del precio estipulado (el componente en el que está afecto a la actividad empresarial).

En lo que respecta a la regulación de esta operativa en el IRPF, el artículo 29 LIRPF remite al 22 RIRPF, que establece que no se entenderán afectados aquéllos elementos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante. En relación a esta última precisión, el propio precepto señala que se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesorio 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. Finalmente, como excepción de la excepción, señala que lo dispuesto anteriormente no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques.

En conclusión, para deducirse la amortización del vehículo es preciso que éste se encuentre afecto al 100%, no cabe afectación parcial a diferencia de las reglas expuestas para la LIVA.

- h) Durante el trimestre, efectúa varios repostajes y lleva el vehículo anterior dos veces al taller.

Lo dispuesto en la pregunta g) anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado, como pueden ser accesorios, recambios, combustible, etcétera (95.Cuatro LIVA).

Por lo tanto, presunción *iuris tantum* de afectación al 50% (deducibilidad de la cuota de IVA de estos gastos al 50%), salvo que se pruebe un porcentaje distinto tanto por la Administración tributaria como para el obligado.

- i) Tiene gastos mensuales por agua, luz e internet de la vivienda. ¿Serían deducibles en IRPF?

A priori, cabría afirmar que estos gastos no están afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial, ex artículo 95 LIVA. No obstante, el TEAC, en su Resolución 6654/2022, de 19 de julio de 2023 ha precisado el siguiente criterio:

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.

Por ende, podrá deducirse un 10% de las cuotas soportadas en dichas prestaciones de servicios. Este porcentaje se obtuvo de la pregunta f) del presente supuesto.

En lo que respecta a la regulación de esta operativa en el IRPF, el artículo 30.2.5º LIRPF señala que 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 ende, podría deducirse un 30% del 10% de esos gastos, es decir, un 3%.

- j) Adquiere una mesa para su despacho por 1.200 euros. Reconoce que también la utiliza para fines privados si bien es una utilización inferior al 10%.

No es un bien de inversión dado que la base imponible es inferior a 3.005,06 euros (108 LIVA). Por ende, no cabe afectación parcial por imperativo del artículo 95 LIVA. La cuota no es deducible en ningún porcentaje.

- k) Haciendo limpieza general de la casa, se encuentra con la factura del ordenador que utiliza exclusivamente para su actividad empresarial, adquirido hace 3 años y que nunca se dedujo. La factura tiene fecha de hace 2 años. ¿Desde cuándo y hasta cuándo podría deducírsela?

Según el artículo 98 LIVA, el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, esto es, hace 3 años (puesta a disposición ex artículo 75 LIVA). Paralelamente, el artículo 99 LIVA establece que 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.

Sin embargo, dado que el sujeto pasivo no estaba en posesión del documento justificativo (artículo 97 LIVA), no se cumplían los requisitos formales y no cabía ejercer el derecho a deducir.

Dado que no han transcurrido cuatro años desde el devengo del IVA, es posible ejercer en este momento el derecho a deducir.

- l) Transcurridos dos años desde la operación de la pregunta k), en seno de un procedimiento de comprobación limitada, se verifica que Don Lorenzo no registró la cuota de IVA correspondiente a la adquisición del ordenador en los Libros Registros correspondientes. ¿Qué consecuencias tiene esta contingencia? Al final, ¿podrá deducirse la cuota de IVA?

El artículo 99.Tres.párrafo 4º LIVA reza:

“Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes.”

Este precepto no deja de ser una suerte de equivalente al principio de inscripción contable (artículo 11.3 LIS) en el marco del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la Administración tampoco puede operar con sumo formalismo para cuestionar la deducibilidad del IVA soportado.

En consecuencia, al no haber registrado la cuota en los Libros Registro oficiales, el sujeto pasivo no puede deducir las mencionadas cuotas. Habiendo transcurrido cuatro años desde el devengo, esto supone la caducidad del derecho a deducir (artículo 100 LIVA). Sin embargo, de acuerdo con la jurisprudencia del Alto Tribunal, en este momento se origina un derecho de crédito a favor del obligado tributario, el cual está sujeto al plazo generador de prescripción de 4 años (artículo 66.c) LGT).

m) El empresario cordobés de la pregunta c) todavía no ha emitido la factura correspondiente, por lo que Don Lorenzo interpone reclamación económico-administrativa al efecto. Transcurridos 2 años, se estima su pretensión y el empresario expide la factura. ¿Hasta cuándo podrá deducirse el IVA soportado?

En virtud del artículo 100 LIVA, párrafo 2º, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.

En consecuencia, el cómputo de los cuatro años al que se refiere el artículo 98 LIVA se iniciará con la firmeza de la resolución administrativa correspondiente, no habiéndose producido la caducidad del derecho a deducir.