

NUM-CONSULTA: V1464-15

ORGANO: SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA: 11/05/2015

NORMATIVA: Ley 37/1992 arts. 4, 5, 7-7º, 11, 12-3º, 92, 94 y 95 21

DESCRIPCION-HECHOS: La sociedad consultante se dedica a la comercialización y producción de productos informáticos. Para el desarrollo de su actividad la consultante necesita arrendar dos tipos de inmuebles:

- Edificios de oficinas utilizados para la actividad: los arrendamientos de estos edificios incluyen plazas de parking que se arriendan unitariamente como inmuebles únicos (no se puede arrendar el edificio sin las plazas de aparcamiento). Las plazas pueden ser utilizadas por algunos empleados (sólo en horario laboral y sin plaza asignada) si bien la sede de la compañía está ubicada en una zona en la que no existen limitaciones de aparcamiento en la calle.

-Plazas de garaje situadas en el centro de diversas grandes ciudades españolas, en los alrededores cercanos de centros de trabajo de la consultante localizados en zonas de muy difícil aparcamiento público. Estas plazas se arriendan de manera individual no vinculadas a ningún inmueble y son de uso exclusivo de determinados comerciales de la compañía que solo pueden utilizarlas en horarios laboral.

CUESTION-PLANTEADA: Deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por el arrendamiento de las distintas plazas de aparcamiento.

CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5, apartado dos de la citada Ley dispone que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Por su parte el artículo 7, apartado 7º de la Ley 37/1992 señala que las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º y en el artículo 12, números 1º y 2º de esta Ley estarán no sujetas, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al Impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio.

2.- El artículo 11 de la Ley 37/1992 recoge el concepto de prestación de servicios. De esta forma, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Por otra parte, el artículo 12 números 2º y 3º de la misma Ley considera operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios. Entendiendo como tales entre otras, la aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional y las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

3.- El ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto solamente resulta procedente de acuerdo con las limitaciones y requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992. Por lo que al objeto de consulta se refiere, los artículos 92, 94 y 95 de dicha Ley establecen, en extracto, lo siguiente:

Artículo 92.- Cuotas tributarias deducibles.

“Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

2º. Las importaciones de bienes.

3º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quince, todos ellos de la presente Ley.

4º. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1º, y 16 de esta Ley.

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley.”

Artículo 94.- Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.

“1º. 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.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2º de este apartado.

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.

2º. 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.

(...)"

Artículo 95. Limitaciones del derecho a deducir.

"(...)

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:"

De conformidad con lo expuesto entre las operaciones que originan el derecho a deducir figuran las operaciones sujetas y no exentas, las operaciones exentas del artículo 21 (exportaciones de bienes) y del artículo 25 (entregas intracomunitarias de bienes) y 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 (prestaciones de servicios que deban entenderse realizadas fuera del territorio español de aplicación del impuesto que si se hubieran realizado en Península y Baleares estarían sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido).

4.- Por tanto, la sociedad consultante podrá deducir el Impuesto soportado por el arrendamiento de un edificio de oficinas siempre que se afecte a la realización de las operaciones que originan derecho a deducir.

En el caso objeto de la presente consulta el empresario consultante ha optado por afectar la totalidad del edificio, incluida las plazas de aparcamiento, a su actividad económica. En estos casos, como ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en múltiples sentencias (véanse, en particular, las sentencias de 18 de julio de 2013, Medicom, C-211/11, de 16 de febrero de 2012, Eon Asset C-118/11 de 11 de julio de 1991, Lennartz, C 97/90, y de 8 de mayo de 2003, Seeling, Asunto C-269/00), "Si el sujeto pasivo opta por tratar los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como bienes de empresa, el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente. En estas circunstancias, cuando un bien afectado a la empresa haya originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado, su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso con arreglo al artículo 26, apartado 1 de la Directiva de IVA(...)".

Lo anterior se ha traspuesto en los artículos 7.7º y 12.3º de la Ley del Impuesto, de donde se deduce precisamente que cuando un bien afectado a la empresa haya originado el derecho a la deducción, total o parcial del IVA soportado, su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, la sociedad consultante podrá deducir el Impuesto soportado por el arrendamiento de un edificio de oficinas que incluye plazas de parking, sin perjuicio de que la cesión posterior del uso de dichas plazas a alguno de sus empleados para satisfacer necesidades privadas del mismo, pueda determinar la existencia de una prestación de servicios a título oneroso en aplicación del artículo 12.3º de la Ley del Impuesto.

No cabe apreciar que se satisfacen necesidades privadas de los empleados en el caso de

cesiones de plazas de garaje situadas en el centro de diversas ciudades, que la sociedad arrienda para sus agentes comerciales que tienen que desplazarse por el centro de una ciudad, en cuanto las necesidades de la empresa pueden aconsejar que el empresario ponga a disposición del agente una plaza de aparcamiento

En tales circunstancias particulares, la organización del aparcamiento por parte del empresario se efectúa para fines que no son ajenos a la empresa y la ventaja personal que obtiene de ello el trabajador sólo es accesoria en relación con las necesidades de la empresa, por lo que se trataría de una prestación de servicios a título gratuito para fines propios de la actividad que, no está sujeta al Impuesto y no restringe el derecho a la deducción.

5.- 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.