

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC064247

DGT: 27-03-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0772/2017

**SUMARIO:**

**IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Reglas especiales. Servicios relacionados con inmuebles sitos en territorio de aplicación del IVA.** *Custodia de vehículos sin asignación de un lugar específico en el aparcamiento.* Una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto se dedica a la custodia de vehículos por períodos de larga duración tanto en aparcamientos cubiertos como en terrenos, ambos situados en el territorio de aplicación del Impuesto. Durante la custodia del vehículo éste será reubicado por la entidad en función de sus necesidades de almacenamiento. Al finalizar el período de almacenamiento el vehículo se entrega previo lavado del mismo. Si el cliente lo solicita, puede contratar lavados periódicos del vehículo durante el período de almacenamiento. Entre sus clientes hay empresarios o profesionales establecidos en la Unión Europea. Pues bien, en primer lugar, teniendo en cuenta las condiciones en las que la consultante desarrolla su actividad, puede inferirse que el servicio del lavado de los vehículos constituye una prestación accesoria del servicio principal de custodia de los mismos. Por otra parte, debe tenerse en cuenta de que el servicio prestado es de mera custodia de vehículos, sin asignación de un lugar específico en el aparcamiento o de la campa donde éstos se almacenan, distinto del servicio de aparcamiento en el que el propio cliente o el titular del aparcamiento selecciona una ubicación específica durante toda la vigencia del servicio de aparcamiento, con conocimiento del cliente. Por tanto, puede concluirse que dicho servicio no está relacionado con un bien inmueble en los términos del art. 70.Uno.1.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Por tanto, dichos servicios de custodia prestados por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, estarán sujetos al Impuesto, de acuerdo con el art. 69.Uno de la Ley del Impuesto, cuando el destinatario sea un particular independientemente del lugar de su domicilio o residencia o bien un empresario o profesional, actuando como tal, cuya sede de actividad económica se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto o cuente en el mismo con un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio o residencia habitual siendo destinatario efectivo del servicio de custodia dicho establecimiento, domicilio o residencia. Por tanto, tratándose de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, el referido servicio no estará sujeto al IVA.

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 69, 70 y 72.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 47.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 9.

Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), arts. 13 ter y 31 bis.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante es una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto dedicada a la custodia de vehículos por períodos de larga duración tanto en aparcamientos cubiertos como en terrenos, ambos situados en el territorio de aplicación del Impuesto. Durante la custodia del vehículo éste será reubicado por la entidad en función de sus necesidades de almacenamiento. Al finalizar el período de almacenamiento el vehículo se entrega previo lavado del mismo. Si el cliente lo solicita, puede contratar lavados periódicos del vehículo durante el período de almacenamiento.

Entre sus clientes hay empresarios o profesionales establecidos en la Unión Europea.

**Cuestión planteada:**

Lugar de realización de las operaciones descritas.

**Contestación:**

1. De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE del 29 de diciembre), del Impuesto sobre el Valor Añadido 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 de la Ley 37/1992 señala que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

A este respecto, el apartado dos del artículo 5 de la Ley del Impuesto señala 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.”.

Adicionalmente, de conformidad con el artículo 11 de la Ley 37/1992 son prestaciones 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.”.

De acuerdo con lo anterior, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional a los efectos del Impuesto y las operaciones de custodia de vehículos deben ser calificadas como prestaciones de servicios que estarán sujetas al Impuesto en la medida en que éstas se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

2. De acuerdo con el escrito de consulta, la entidad presta servicios de almacenamiento de vehículos de larga temporada quedando bajo su custodia y entregándolos al cliente al término del período de almacenamiento previo lavado del vehículo, sin perjuicio de que el cliente solicite que éste sea lavado en más de una ocasión durante dicho período.

En este sentido, es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

De conformidad con lo anterior y teniendo en cuenta las condiciones en las que la consultante desarrolla su actividad, puede inferirse que el servicio del lavado de los vehículos constituye una prestación accesorio del servicio principal de custodia de los mismos.

3. Las reglas de determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicio se contienen en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, señalando el artículo 69 que:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).”

No obstante lo anterior, el artículo 70.Uno.1º de la Ley del Impuesto contiene una regla especial para los servicios relacionados con bienes inmuebles y establece que:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

(...).”

El artículo 70 de la Ley del Impuesto supone la trasposición de la norma contenida en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicha norma establece que:

“El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.”

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Heger Rudi GMBH (Asunto 166/05) establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (actual 47 de la Directiva 2006/112/CE y artículo 70.uno.1º de la Ley del Impuesto), las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble. En dicha sentencia concluye el Tribunal que la prestación de servicios controvertida está directamente relacionada con un bien inmueble dado que, dadas las características del servicio prestado, “es un elemento central e indispensable de la mencionada prestación.”

En cuanto al concepto de bien inmueble contenido en los precitados artículos 47 de la Directiva 2006/112 y 70 de la Ley del Impuesto, éste es objeto de precisión en el Reglamento de ejecución nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo del 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificado a su vez por el Reglamento de ejecución nº 1042/2013, de 7 de octubre del 2013, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Señala el artículo 13 ter del Reglamento de ejecución nº 282/2011 que:

“A efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE, por “bienes inmuebles” se entenderá:

- a) un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en la que puede fundarse la propiedad y la posesión;
- b) cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad;
- c) cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos, como, por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores;
- d) cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.”.

Adicionalmente, el establece el artículo 31 bis del Reglamento de ejecución que:

“1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

- a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;
- b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

(...)

h) el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente;

(...)

3. El apartado 1 no abarcará:

(...)

b) el almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente;

(...).”.

Adicionalmente, debe aquí recordarse que la regulación de los servicios relacionados con bienes inmuebles contenida en la Directiva del impuesto y su Reglamento de ejecución ha sido objeto de un detallado análisis en el documento “Notas Explicativas sobre las normas de la UE referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos de IVA” que han entrado en vigor en 2017 publicado por la Comisión Europea en el mes de octubre del 2015.

De conformidad con lo anterior y debe tenerse en cuenta de que el servicio prestado por la consultante es de mera custodia de vehículos, sin asignación de un lugar específico en el aparcamiento o de la campa donde éstos se almacenan, distinto del servicio de aparcamiento en el que el propio cliente o el titular del aparcamiento selecciona una ubicación específica durante toda la vigencia del servicio de aparcamiento, con conocimiento del cliente.

Por tanto, puede concluirse que dicho servicio no está relacionado con un bien inmueble en los términos del artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992.

Por tanto, dichos servicios de custodia prestados por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con el artículo 69. Uno de la Ley del Impuesto, cuando el destinatario sea un particular independientemente del lugar de su domicilio o residencia o bien un empresario o profesional, actuando como tal, cuya sede de actividad económica se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto o cuente en el mismo con un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio o residencia habitual siendo destinatario efectivo del servicio de custodia dicho establecimiento, domicilio o residencia.

Por tanto, tratándose de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, el referido servicio no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

**4.** 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.