CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM: 1675 (14/08/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5.1 y 2 Ley 20/1991 Art. 5.4.a) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La comunidad de propietarios consultante efectúa la gestión y administración de las zonas comunes de un edificio no residencial compuesto de 140 locales de oficinas y locales comerciales. Igualmente arrienda con carácter oneroso zonas comunes como el aparcamiento, cubiertas (antenas) y zonas libres colindantes con el edificio.

Se consulta si la comunidad de propietarios es sujeto pasivo por las cuotas, derramas ordinarias y extraordinarias que se exigen por la gestión y administración de las zonas comunes del edificio. Se consulta, igualmente, por la tributación en el IGIC del arrendamiento con carácter oneroso de zonas comunes.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La comunidad de propietarios consultante no tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC (y, por ende, de sujeto pasivo) en el desarrollo de la actividad de gestión y administración de las zonas comunes del edificio, con independencia de que los propietarios abonen cuotas, derramas ordinarias o extraordinarias.

- La comunidad de propietarios consultante tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC respecto al arrendamiento oneroso de zonas comunes del edificio, estando dicho arrendamiento sujeto y no exento del IGIC. La comunidad de propietarios consultante tiene obligación, en el desarrollo de esta actividad de arrendamiento oneroso, de repercutir y declarar las cuotas devengadas.

- El carácter dual de la comunidad de propietarios consultante [no empresario respecto a la actividad de gestión y administración de las zonas comunes, y empresario (y, por ende, sujeto pasivo) por el arrendamiento oneroso de las zonas comunes], tiene las siguientes consecuencias respecto a las cuotas del IGIC soportadas por la comunidad de propietarios:

a) No podrán ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen, de forma exclusiva, en la actividad no empresarial de gestión y administración de las zonas comunes del edificio.

c) Serían deducibles, siempre y cuando se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción previstos en el Capitulo Primero del Título II de la Ley 20/1991, las cuotas

del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente por la comunidad de propietarios consultante en la prestación de servicio de arrendamiento oneroso de zonas comunes del edificio sujeta y no exenta del IGIC.

c) No podrán ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen, de forma simultánea o alternativa, en la realización de operaciones no sujetas, por no disponer la comunidad de propietarios de la consideración de empresario, y en la realización de la prestación de servicio de arrendamiento oneroso de zonas comunes del edificio sujeta y no exenta del IGIC, salvo que:

a´) Los bienes se utilicen para actividades no empresariales de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

b´) Los bienes sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, en que cabe una afectación parcial. En este caso, cabría la deducción, de cumplirse los requisitos para su ejercicio, de la parte de la cuota del IGIC correspondiente a la afectación real a la actividad de prestación de arrendamiento oneroso de zonas comunes del edificio.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La comunidad de propietarios consultante efectúa la gestión y administración de las zonas comunes de un edificio no residencial compuesto de 140 locales de oficinas y locales comerciales. Igualmente arrienda con carácter oneroso zonas comunes como el aparcamiento, cubiertas (antenas) y zonas libres colindantes con el edificio.

Se consulta si la comunidad de propietarios es sujeto pasivo por las cuotas, derramas ordinarias y extraordinarias que se exigen por la gestión y administración de las zonas comunes del edificio. Se consulta, igualmente, por la tributación en el IGIC del arrendamiento con carácter oneroso de zonas comunes.

SEGUNDO.- El artículo noveno de la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal (en adelante, Ley 49/1960), regula las obligaciones de cada propietario destacando, a los efectos de la resolución de la presente consulta, las contenidas en las letras e) y f) del apartado 1 dispone:

"1. Son obligaciones de cada propietario: (…)

e) Contribuir, con arreglo a la cuota de participación fijada en el título o a lo especialmente establecido, a los gastos generales para el adecuado sostenimiento del inmueble, sus servicios, cargas y responsabilidades que no sean susceptibles de individualización. (…)

f) Contribuir, con arreglo a su respectiva cuota de participación, a la dotación del fondo de reserva que existirá en la comunidad de propietarios para atender las obras de conservación y reparación de la finca y, en su caso, para las obras de rehabilitación. (…)"

Por otra parte, el artículo diez.1.a) de la Ley 49/1960 dispone:

"1. Tendrán carácter obligatorio y no requerirán de acuerdo previo de la Junta de propietarios, impliquen o no modificación del título constitutivo o de los estatutos, y vengan impuestas por las Administraciones Públicas o solicitadas a instancia de los propietarios, las siguientes actuaciones:

a) Los trabajos y las obras que resulten necesarias para el adecuado mantenimiento y cumplimiento del deber de conservación del inmueble y de sus servicios e instalaciones comunes, incluyendo en todo caso, las necesarias para satisfacer los requisitos básicos de seguridad, habitabilidad y accesibilidad universal, así como las condiciones de

ornato y cualesquiera otras derivadas de la imposición, por parte de la Administración, del deber legal de conservación."

De estos preceptos se desprenden dos obligaciones, una de carácter material exigible a la comunidad de propietarios en cuanto a la obligación de los trabajos y obras para el adecuado mantenimiento de las zonas comunes del edificio, y otra de carácter pecuniario en cuanto a la obligación de los propietarios a contribuir a la financiación de los gastos del adecuado mantenimiento de las zonas comunes.

En este punto resulta reveladora la exposición de motivos de la Ley 49/1960 cuando expresa (el subrayado es nuestro): "*Además de regular los derechos y deberes correspondientes al disfrute, la ley se ocupa de aquellos otros que se refieren a los desembolsos económicos a que han de atender conjuntamente los titulares, bien por derivarse de las instalaciones y servicios de carácter general, o bien por constituir cargas o tributos que afectan a la totalidad del edificio. El criterio básico tenido en cuenta para determinar la participación de cada uno en el desembolso a realizar es la expresada cuota o coeficiente asignado al piso o local, cuidándose de significar que la no utilización del servicio generador del gasto no exime de la obligación correspondiente."*

Es decir, que todos los propietarios están obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos del adecuado mantenimiento de las zonas comunes, aunque pudiera no utilizar tales servicios, por ejemplo porque no tenga su residencia en el edificio. Se trata de una obligación de abono aunque no utilice el servicio de mantenimiento de las zonas comunes del edificio.

TERCERO.- El artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece la sujeción al IGIC, por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios, de aquellas efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Añade el artículo 3.1 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, que la sujeción al Impuesto se produce "*incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*".

El artículo 19.2 de la Ley 20/1991 establece a su vez, al definir a los sujetos pasivos del IGIC, que tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

Asimismo, el artículo 5.1 de la Ley 20/1991, al definir el concepto de actividades empresariales o profesionales, establece como tales "*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. En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas*."

Por último, el artículo 5.2 de la Ley 20/1991 dispone que, a efectos del IGIC, se reputarán empresarios o profesionales, por un lado, a las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales – salvo que realicen exclusivamente operaciones gratuitas – y, en todo, caso, a las sociedades mercantiles.

Expuestos los principales conceptos legales del Impuesto, queda por delimitar el alcance del elemento subjetivo de la consulta efectuada, la comunidad de propietarios, entendiéndose como tal como aquella comunidad de bienes (definida conforme al artículo 392 del Código Civil) que reúne los requisitos establecidos en el artículo 396 del Código Civil.

Queda suficientemente fundamentado, en consecuencia, a la vista de la definición del propio hecho imponible del IGIC y de los sujetos susceptibles de conceptuarse como sujetos pasivos del Impuesto, que entre estos pueden incluirse a las comunidades de propietarios. Cuestión diferente es determinar si en todo caso las comunidades de propietarios son siempre empresarios a efectos del IGIC por su propia naturaleza, o por el contrario, puede plantearse la existencia de comunidades de dicho tipo que no han de clasificarse necesariamente como tales por no realizar una actividad empresarial.

De la definición de actividades empresariales o profesionales en el IGIC pueden extraerse ciertos aspectos significativos que pueden ayudar a enmarcar el concepto.

En primer lugar, parece inherente al concepto la existencia de habitualidad en la actividad, - el diccionario de la Real Academia Española, entre otras, define el término "actividad" como "*Conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad*"- por lo que la realización de operaciones aisladas, por ejemplo la ejecución aislada de un acto de comercio, no supone la consideración de la existencia de una actividad comercial. En paralelo, tal consideración se refuerza en cuanto la calificación de empresario o profesional en el IGIC exige la habitualidad en el ejercicio de las actividades, excepto para las sociedades mercantiles, en las que dicha habitualidad se presume legalmente aunque se admite prueba en contrario.

En segundo lugar, podría entenderse que no toda actividad ha de ser calificada como actividad económica a efectos del IGIC. Varios son los factores que pueden apoyar dicha aseveración, la propia terminología utilizada ("factores de producción", "producción", "distribución"…), su atribución de actuar por cuenta propia – que supone la asunción de los riesgos derivados de la actividad - y la existencia de una finalidad concreta (aunque enormemente amplia) de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, parece dar a entender la pretensión legal de particularizar el alcance de la definición de "actividades económicas" a efectos del IGIC, pudiendo entenderse, por tanto, la existencia de otras actividades que, si bien se realizan con la puesta en común del esfuerzo personal y la asignación de medios materiales, no tienen como finalidad la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios. Tal es el caso de los entes públicos que actúen exclusivamente en el desarrollo de actividades u operaciones en el ejercicio de sus funciones públicas y actuando como autoridad pública, en los que, independientemente de que tal actuación suponga la ordenación de medios personales y materiales con habitualidad, la finalidad de la misma es distinta a la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios.

La cuestión se centra, en consecuencia, en analizar si la actividad propia de las comunidades de propietarios, exclusivamente realizada para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en la Ley 49/1960, tiene la consideración de una "*actividad económica*" a efectos del IGIC.

Las comunidades de propietarios encuentran su marco legal en la Ley 49/1960. Pretende dicha regulación legal establecer el marco de convivencia entre los diferentes titulares de pisos o locales de un inmueble, para lo que, entre otros aspectos, instituye unos órganos de gobierno y administración – artículo doce de la Ley 49/1960 – y una capacidad financiera – artículo nueve.1.e) de la citada Ley – lo que supone la existencia de los elementos organizativos propios del concepto de empresario o profesional a los efectos del IGIC.

No obstante, la necesidad de la existencia de una regulación legal de la comunidad de propietarios a que se refiere la Ley 49/1960 no se genera en la pretensión de los comuneros de participar en la producción o distribución de bienes o servicios, sino en permitir un marco de convivencia armónico, "*para así dejar establecidas las bases de una convivencia normal y pacífica*" como se menciona en la exposición de motivos de la propia Ley 49/1960.

La comunidad de propietarios se limita a la distribución del gasto común habido como consecuencia de los trabajos y las obras necesarias para el adecuado mantenimiento y cumplimiento del deber de conservación del inmueble y de sus servicios e instalaciones comunes, y al cobro a los mismos de las cantidades necesarias para satisfacer dichos gastos. No presta la comunidad de propietario ningún otro servicio al copropietario distinto del de cobro de las cuotas y atendimiento del adecuado mantenimiento del edificio, sus servicios e instalaciones. Ni en la Ley 49/1960 ni en el Código Civil se contempla la exigencia a los copropietarios del pago de una cantidad a la comunidad por los servicios que ésta presta distinto del necesario para hacer frente a los gastos de mantenimiento del edificio, sus servicios e instalaciones, por lo que dicha gestión por parte de la Comunidad de Propietarios no tendrá nunca el carácter de onerosa.

Conforme a todo lo expuesto, una comunidad de propietarios no tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC (y, por ende, de sujeto pasivo) en el desarrollo de la actividad de gestión y administración de las zonas comunes del edificio.

El que un edificio este constituido exclusivamente por locales de negocio y comerciales, no puede implicar por sí misma la consideración de empresario de la comunidad de propietarios por la mera gestión y administración de las zonas comunes del edificio; en este sentido, no existe diferenciación entre locales, oficinas y viviendas en cuanto a las obligaciones de los copropietarios para con el deber de contribuir, con arreglo a la cuota de participación fijada en el título o a lo especialmente establecido, a los gastos generales para el adecuado sostenimiento del inmueble, sus servicios, cargas y responsabilidades que no sean susceptibles de individualización, ni en ningún otro aspecto regulado en el Código Civil o en la Ley 49/1960.

CUARTO.- Se señala en el texto de petición de emisión de consulta, el propósito de la comunidad de propietarios de proceder a la rehabilitación integral del edificio, por lo que se consulta si se debe repercutir IGIC por las derramas ordinarias o extraordinarias que se liquidarán a los propietarios.

La rehabilitación entra dentro de las actuaciones obligatorias de las comunidades de propietarios previstas en el artículo diez.1.a) de la Ley 49/1960 que dispone*:*

"1. Tendrán carácter obligatorio y no requerirán de acuerdo previo de la Junta de propietarios, impliquen o no modificación del título constitutivo o de los estatutos, y vengan impuestas por las Administraciones Públicas o solicitadas a instancia de los propietarios, las siguientes actuaciones:

a) Los trabajos y las obras que resulten necesarias para el adecuado mantenimiento y cumplimiento del deber de conservación del inmueble y de sus servicios e instalaciones comunes, incluyendo en todo caso, las necesarias para satisfacer los requisitos básicos de seguridad, habitabilidad y accesibilidad universal, así como las condiciones de ornato y cualesquiera otras derivadas de la imposición, por parte de la Administración, del deber legal de conservación."

Derivado de ello, podemos sentar el criterio que una comunidad de propietarios no tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC (y, por ende, de sujeto pasivo) en el desarrollo de la actividad de gestión y administración de las zonas comunes del edificio, con independencia de que los propietarios abonen cuotas, derramas ordinarias o extraordinarias.

QUINTO.- Igualmente se señala en el texto de petición de emisión de consulta que la comunidad de propietarios arrienda con carácter oneroso zonas comunes como el aparcamiento, cubiertas (antenas) y zonas libres colindantes con el edificio.

El artículo 5.4.a) de la Ley 20/1991 dispone:

"Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:

a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles."

Derivado de este precepto, tendrá la consideración de empresario, a efectos del IGIC, la comunidad de propietarios consultante por el arrendamiento oneroso de zonas comunes del edificio, por tratarse de actividades distintas de las de la mera gestión y administración de las zonas comunes del edificio.

La condición de empresario de la comunidad de propietarios consultante por el arrendamiento oneroso de zonas comunes del edificio (aparcamiento, cubiertas (antenas) y zonas libres colindantes con el edificio), implica su consideración de sujeto pasivo (artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991), con obligación de repercutir el IGIC (artículo 20.Uno de la Ley 20/1991 y al tratarse de prestaciones de servicios sujetas y no exentas) por el devengo del IGIC (cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción derivada del arrendamiento, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.Uno.6º de la Ley 20/1991), con obligación de declarar las cuotas devengadas y de cumplir las obligaciones formales previstas en el artículo 59 de la Ley 20/1991 y desarrolladas en el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

SEXTO.- Aunque no ha sido objeto de consulta y dado el carácter dual de la comunidad de propietarios consultante [no empresario respecto a la actividad de gestión y administración de las zonas comunes, y empresario (y, por ende, sujeto pasivo) por el arrendamiento oneroso de las zonas comunes], debe analizarse el tratamiento de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que realice la comunidad de propietarios, debiendo diferenciarse varios supuestos:

- Bienes o servicios adquiridos o importados que se utilizan exclusivamente en la realización de las operaciones no sujetas al IGIC por la no consideración de la comunidad de propietarios como empresario.

Se trataría de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que la comunidad de propietarios utiliza en la gestión y administración de las zonas comunes del edificio.

Por incumplimiento del requisito subjetivo previsto en el artículo 28.2 de la Ley 20/1991, no cabría el ejercicio del derecho a la deducción de estas cuotas del IGIC. Este precepto dispone:

> *"2. Solo podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos que, teniendo la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley, hayan iniciado efectivamente la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. (…)"*

No reputándose empresario o profesional, es imposible disponer de la consideración de sujeto pasivo por operaciones interiores, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991.

Siendo suficiente el incumplimiento del requisito subjetivo para no poder ejercer el derecho a la deducción, resulta ocioso analizar el incumplimiento, que también se produce, del requisito objetivo de la utilización de los bienes o derechos, que la comunidad de propietarios adquiere o importa, en la realización de las operaciones que dan derecho a deducir, conforme a los artículos 28.1 y 29.4.1º de la Ley 20/1991.

La realidad es que la comunidad de propietarios está actuando, en este supuesto, como consumidor final.

- Bienes o servicios adquiridos o importados que se utilizan exclusivamente en la realización de arrendamiento oneroso de uso de zonas comunes.

En este supuesto nos encontramos con dos hechos relevantes, como ya hemos reseñado anteriormente: la comunidad de propietarios se reputa como empresario sujeto pasivo y el arrendamiento oneroso se encuentra sujeto y no exento del IGIC.

En cumplimiento de lo establecido en el artículo 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991, la comunidad de propietarios consultante podría ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen exclusivamente en la realización de la prestación de servicio onerosa de arrendamiento de zonas comunes sujeta y no exenta al IGIC.

El ejercicio en este supuesto del derecho a la deducción exige, además, el cumplimiento del resto de los requisitos objetivos, temporales y documentales establecidos en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

- Bienes o servicios adquiridos o importados que se afecten de forma simultánea o alternativa a la realización de operaciones no empresariales y de operaciones empresariales.

Las operaciones no empresariales son las desarrolladas por la comunidad de propietarios consultante en su actividad de gestión y administración de las zonas comunes del edificio, y la empresarial es el arrendamiento oneroso de zonas comunes del edificio.

Las operaciones no empresariales descritas no se configuran como un sector diferenciado de la actividad, en los términos establecidos en el artículo 34.2 de la Ley 20/1991, dado que no estamos ante operaciones que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y/o humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Estas operaciones no empresariales tampoco implican la aplicación de la regla de la prorrata, puesto que, conforme al artículo 35 de la Ley 20/1991, ésta se aplica cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúa conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza -es decir, empresariales o profesionales- que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. Hay que reiterar que nos encontramos ante operaciones no empresariales.

De acuerdo con lo manifestado, no es posible aplicar la prorrata general para cuantificar el porcentaje de deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen simultánea o alternativamente en la realización de operaciones no empresariales y en operaciones empresariales desarrolladas por la comunidad de propietarios.

La inaplicación de la prorrata y la inexistencia de sector diferenciado de la actividad (y por tanto, la imposibilidad de aplicar el régimen de deducción en común establecido en el cuarto párrafo del artículo 34.1 de la Ley 20/1991), supone la imposibilidad de ejercer la deducción de las cuotas del IGIC soportadas.

No obstante, los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991 disponen lo siguiente:

> *"5. Los sujetos pasivos solo podrán deducir el Impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Esta condición deberá cumplirla también la carga impositiva implícita a que se refiere el número 3 anterior.*
>
> *6. Se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad.*
>
> *No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional:*
>
> *1º.- Los bienes que se destinen a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.*
>
> *2º.- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.*
>
> *3º.- Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.*

4º.- Los bienes destinados a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien 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.

7. Se exceptúan de lo dispuesto en el número 6 anterior, apartados 1º, 2º y 4º, los bienes o servicios que se utilicen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

8. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad se entenderá producida la afectación por aquella parte de los mismos que se utilice realmente 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 los elementos patrimoniales indivisibles."

Estos números del artículo 29 de la Ley 20/1991 regulan el requisito objetivo, para el ejercicio del derecho a la deducción, de la relación directa, que supone que las cuotas soportadas del IGIC son deducibles cuando los bienes o servicios adquiridos o importados estén directamente relacionados con la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Se considera que los bienes o servicios adquiridos o importados están directamente relacionados con la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, cuando tales bienes o servicios se afecten exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

El segundo párrafo del número 6 establece una serie de supuestos en el que no se considera que los bienes o servicios adquiridos o importados se encuentran exclusivamente afectos a la actividad empresarial o profesional. Concretamente en los apartados 1º y 2º se citan, respectivamente, cuando se destinen los bienes, de forma alternativa, a actividades empresariales o profesionales y actividades que no tienen tal naturaleza, y cuando se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para actividades privadas. El término "actividades privadas" debe igualarse a "actividades no empresariales o profesionales".

De incumplirse el requisito objetivo de la relación directa, las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se afecten, de forma alternativa o simultánea, a actividades empresariales o profesionales y a actividad no empresariales o profesionales, no pueden ser objeto de deducción en ningún porcentaje, salvo que:

- Los bienes se utilicen para actividades no empresariales o profesionales de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

- Los bienes sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, en que cabe una afectación parcial a la actividad empresarial o profesional.

SÉPTIMO.- De acuerdo con lo expuesto**,** es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que:

- La comunidad de propietarios consultante no tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC (y, por ende, de sujeto pasivo) en el desarrollo de la actividad de gestión y administración de las zonas comunes del edificio, con independencia de que los propietarios abonen cuotas, derramas ordinarias o extraordinarias.

- La comunidad de propietarios consultante tiene la consideración de empresario a efectos del IGIC respecto al arrendamiento oneroso de zonas comunes del edificio, estando dicho arrendamiento sujeto y no exento del IGIC. La comunidad de propietarios consultante tiene obligación, en el desarrollo de esta actividad de arrendamiento oneroso, de repercutir y declarar las cuotas devengadas.

- El carácter dual de la comunidad de propietarios consultante [no empresario respecto a la actividad de gestión y administración de las zonas comunes, y empresario (y, por ende, sujeto pasivo) por el arrendamiento oneroso de las zonas comunes], tiene las siguientes consecuencias respecto a las cuotas del IGIC soportadas por la comunidad de propietarios:

a) No podrán ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen, de forma exclusiva, en la actividad no empresarial de gestión y administración de las zonas comunes del edificio.

c) Serían deducibles, siempre y cuando se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción previstos en el Capitulo Primero del Título II de la Ley 20/1991, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen exclusivamente por la comunidad de propietarios consultante en la prestación de servicio de arrendamiento oneroso de zonas comunes del edificio sujeta y no exenta del IGIC.

c) No podrán ser objeto de deducción, en ningún porcentaje, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen, de forma simultánea o alternativa, en la realización de operaciones no sujetas, por no disponer la comunidad de propietarios de la consideración de empresario, y en la realización de la prestación de servicio de arrendamiento oneroso de zonas comunes del edificio sujeta y no exenta del IGIC, salvo que:

a´) Los bienes se utilicen para actividades no empresariales de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

b´) Los bienes sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, en que cabe una afectación parcial. En este caso, cabría la deducción, de cumplirse los requisitos para su ejercicio, de la parte de la cuota del IGIC correspondiente a la afectación real a la actividad de prestación de arrendamiento oneroso de zonas comunes del edificio.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 14 de agosto de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván