

The Deloitte logo is positioned at the top left of the page. It consists of the word "Deloitte" in a bold, blue, sans-serif font, followed by a small green dot.

Octubre 2015

Boletín de IVA

Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales



Índice de contenido

I. Normativa

1. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de septiembre de 2015. Asunto C-463/14 (Asparuhovo Lake Investment Company).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de septiembre de 2015. Asunto C-526/13 (Fast Bunkering Klaipėda).
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de septiembre de 2015. Asunto C-276/14 (Gmina Wrocław).
4. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 15 de septiembre de 2015. Nº de recurso 518/2012.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4832-2012, de 22 de septiembre de 2015.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 366/2013, de 22 de septiembre de 2015.
3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3393/2013, de 22 de septiembre de 2015.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2267-15, de 17 de julio de 2015.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2420-15, de 30 de julio de 2015.
6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2442-15, de 3 de agosto de 2015.
7. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2443-15 y V2444-15, de 3 de agosto de 2015.
8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2447-15, de 3 de agosto de 2015.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2448-15, de 3 de agosto de 2015.

I. Normativa

1. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Con fecha 22 de septiembre de 2015 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se introduce, en primer lugar, una modificación en el ámbito de las obligaciones tributarias formales (artículo 29 de la LGT), para especificar, en relación con los libros-registro, la posibilidad de que, a través de norma reglamentaria, se regule la obligación de llevanza de los mismos a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicha modificación da cobertura al desarrollo reglamentario de las obligaciones formales necesarias para hacer efectivo el Proyecto SII (Suministro Inmediato de Información), que entrará en vigor el 1 de enero de 2017. Se trata de los casos en los que la aportación o llevanza de los libros-registro se pueda efectuar por medios telemáticos. A tal efecto, se está tramitando un Proyecto de Real Decreto, que comentamos en nuestro anterior Boletín del IVA de septiembre de 2015.

El Proyecto SII de la Agencia Tributaria implantará un nuevo sistema de gestión del IVA basado en la información en tiempo real de las transacciones comerciales. Los empresarios y profesionales enviarán a la Agencia Tributaria el detalle de las facturas emitidas y recibidas, donde los libros-registro se irán formando con cada uno de los envíos del detalle de las operaciones realizadas.

En segundo lugar, y también relacionado con el Proyecto SII, se modifica el artículo 200 de la LGT, relativo a las infracciones tributarias por incumplimiento de obligaciones contables y registrales, estableciéndose un nuevo supuesto de infracción, consistente en el retraso en la obligación de llevanza de los Libros registros a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación, fijándose como sanción una *“multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros”*.

Ambas modificaciones entrarán en vigor el 1 de enero de 2017.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de septiembre de 2015. Asunto C-463/14, ALIC

Directiva 2006/112/CE — Artículos 24, apartado 1, 25, letra b), 62, apartado 2, 63 y 64, apartado 1 — Concepto de “prestación de servicios” — Contrato de abono a servicios de asesoramiento — Devengo del impuesto — Necesidad de demostrar la prestación efectiva de los servicios — Exigibilidad del impuesto

Se pronuncia en primer lugar el TJUE en esta sentencia sobre si el concepto de «prestación de servicios», de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 24, apartado 1 y 25 b) de la Directiva de IVA, comprende los servicios, relacionados con servicios de asesoramiento, en especial de índole jurídica, comercial y financiera, con arreglo a los cuales el prestador del servicio se pone a disposición del cliente durante la vigencia del contrato y se compromete a no celebrar contratos con un objeto comparable con los competidores del cliente.

Responde afirmativamente el Tribunal a esta primera cuestión, alegando que:

- Cuando la prestación de servicios de que se trata está constituida, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de los servicios para proporcionar, en el momento oportuno, las prestaciones solicitadas por el cliente, no es necesario, para apreciar que existe una relación directa entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se refiere a una prestación individual y puntual efectuada a requerimiento de un cliente.
- El hecho de que las prestaciones de servicios no estén definidas a priori y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad fija, no puede afectar al vínculo directo existente entre la prestación de servicio y su contrapartida.

Por otra parte, también se plantea al Tribunal si resulta aplicable a dichos servicios la regla de devengo prevista en el artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA, en virtud de la cual, cuando den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran.

De nuevo responde de forma afirmativa el TJUE, concluyendo que una prestación como la del litigio principal, que consiste, en lo esencial, en estar permanentemente a disposición de su cliente para prestarle servicios de asesoramiento, y que es remunerada mediante importes fijos, abonados de forma periódica, debe considerarse efectuada en el período a que se refiere el pago, haya o no el prestador asesorado efectivamente a su cliente durante dicho período.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de septiembre de 2015. Asunto C-526/13, “Fast Bunkering Klaipéda” UAB

Directiva 2006/112/CE — Artículo 148, letra a) — Entrega de bienes — Concepto — Exención — Entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar — Entregas a intermediarios que contratan en nombre propio

Esta sentencia se produce en el marco de un litigio entre las autoridades lituanas y la entidad “Fast Bunkering Klaipéda” UAB (en adelante FBK) en relación con la situación fiscal, a efectos del IVA, de unas entregas de combustible realizadas por dicha entidad a intermediarios que contratan en nombre propio.

Concretamente, FBK se ocupaba de cargar directamente el combustible en los tanques de los buques afectos a la navegación en alta mar a los que dicho combustible estaba destinado. A continuación, FBK presentaba la correspondiente factura a los intermediarios que contrataban en nombre propio.

Ante este supuesto, se plantea al Tribunal si debe interpretarse el artículo 148, letra a) de la Directiva de IVA en el sentido de que la exención establecida en esta disposición es aplicable a las entregas de bienes destinados al avituallamiento a intermediarios que contratan en nombre propio, cuando, en la fecha de la entrega, el destino definitivo de los bienes se conoce y ha quedado debidamente acreditado y se han presentado a la administración fiscal pruebas que lo confirman, con arreglo a la normativa nacional.

En este sentido, el Tribunal concluye señalando que dicha exención no es aplicable, en principio, a las entregas a intermediarios que contratan en nombre propio de bienes destinados al avituallamiento, aunque en la fecha de la entrega se conozca y haya quedado debidamente acreditado el destino definitivo de esos bienes y se hayan presentado a la administración fiscal pruebas que lo confirmen, con arreglo a la normativa nacional.

No obstante, en circunstancias como las del asunto examinado en el litigio principal, esta exención podría aplicarse si la transmisión, a tales intermediarios, de la propiedad de los bienes tuviera lugar no antes del momento en que los navieros que explotaban los buques afectados a la navegación en alta mar, se vieron facultados para disponer de hecho de esos bienes como si fueran sus propietarios, circunstancia que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de septiembre de 2015. Asunto C-276/14, Gmina Wrocław

Directiva 2006/112/CE — Artículo 9, apartado 1 — Artículo 13, apartado 1 — Sujetos pasivos — Interpretación de los términos “con carácter independiente” — Organismo municipal — Actividades económicas ejercidas por una entidad organizativa municipal en calidad distinta de la de autoridad pública — Posibilidad de calificar a esa entidad como “sujeto pasivo” en el sentido de las disposiciones de la Directiva 2006/112 — Artículos 4 TUE, apartado 2, y 5 TUE, apartado 3

La cuestión prejudicial planteada al TJUE en esta sentencia versa sobre la posibilidad de que organismos de Derecho público, tales como entidades integradas en el presupuesto del municipio del que dependen, sean calificados como sujetos pasivos del IVA, en relación con el carácter de independencia señalado en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA.

Establece el Tribunal que, en virtud de reiterada jurisprudencia, para determinar si una entidad de esa clase ejerce actividades económicas con carácter independiente, es preciso comprobar si en el ejercicio de éstas se encuentra en una posición de subordinación al municipio con el que está vinculada. Asimismo, el Tribunal señala que para apreciar la existencia de ese vínculo de subordinación se ha de comprobar si la persona considerada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades.

En el caso concreto planteado, el TJUE no aprecia que el criterio de independencia se haya cumplido dado que, entre otros motivos, las entidades integradas en el presupuesto realizan las actividades económicas que se les han asignado en nombre y por cuenta del municipio, no responden de los daños causados por esas actividades, y además no soportan el riesgo económico ligado al ejercicio de las mismas.

De acuerdo con lo anterior, concluye el Tribunal que este tipo de entidades no pueden ser calificados como sujetos pasivos del IVA.

4. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 15 de septiembre de 2015. Recurso nº 518/2012

Resolución convencional de operaciones - Modificación de la base imponible – Rectificación de la cuota del IVA inicialmente deducida

El presente caso se refiere a la interposición de un recurso contencioso administrativo por parte de una sociedad mercantil contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León que considera correcta la liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Palencia.

Durante el mes de febrero de 2010 se produce la resolución convencional del contrato firmado entre esa sociedad y otra entidad también mercantil, habiendo emitido esta última la correspondiente factura rectificativa de las cuotas repercutidas del IVA. La sociedad recurrente no procede a la modificación de la cuota del IVA deducida inicialmente.

Como consecuencia de lo anterior, la inspección modifica las bases y cuotas de IVA deducible de la sociedad recurrente por entender que no se cumplen los requisitos establecidos en la Ley 37/1992 para su deducibilidad.

Sobre la liquidación practicada, entiende la mercantil recurrente que, dado que la entidad proveedora no le ha reintegrado las cuotas repercutidas en exceso, no procede la modificación de la base imponible del IVA al entender que la obligación de reintegrar el IVA repercutido tiene naturaleza constitutiva del procedimiento de modificación de la base imponible.

La sociedad recurrente basa su argumentación en el artículo 89.cinco apartado b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor. Dicho artículo establece que cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el art. 80 de esta Ley y la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas:

“(...) el sujeto pasivo podrá (...)

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores (...). En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.”

El fallo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León concluye en sentido contrario en base al siguiente razonamiento:

“Si el origen de la rectificación está en cualquiera de los negocios jurídicos previstos en el artículo 80. Dos de la Ley del IVA, esa devolución es una consecuencia de la pérdida de efectos de las operaciones gravadas, pero no requisito material. (...). Es por ello que, con acierto, advierte el TEAR que todo esto se declara “sin perjuicio de las acciones legales que ostentan los sujetos pasivos para obtener el cobro o reintegro de los importes gravados en cada caso”. Y precisamente, cuando por avatares pertenecientes a la esfera interna o privada, o el tráfico mercantil, la operación gravada se malogra o disminuye el precio, tal circunstancia no puede sino acarrear una obligación correlativa de rectificar la declaración- liquidación del IVA para la destinataria.

(...)

Por otro lado, no puede entenderse que la falta de reembolso del IVA repercutido quiebre el principio de neutralidad del IVA, pues (...) lo que ha hecho la administración demandada ha sido reconocer o advertir, en el acuerdo que se impugna, de la existencia de acciones legales para obtener el cobro o reintegro de los importes gravados en exceso.”

A la luz de lo anterior, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León viene a confirmar la indisponibilidad de la relación jurídico tributaria por pactos entre particulares, desestimando el recurso y condenando en costas a la entidad recurrente.

Cabe señalar que una conclusión similar obtuvo el TEAC en su resolución de 21 de mayo de 2015 (nº 6076/2013), comentada en nuestro Boletín del IVA del mes de junio de 2015.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 4832-2012, de 22 de septiembre de 2015

Entidades “holding” - Sujeción de operaciones con derivados financieros que tienen por objeto la cobertura de riesgos empresariales - Entregas de dinero a título de contraprestación o pago - Concepto de indemnización

El TEAC se pronuncia en este caso, entre otras cuestiones, acerca de (i) la consideración como empresario o profesional a efectos del IVA de una entidad holding; (ii) si las operaciones con derivados financieros que tienen por objeto la cobertura de riesgos empresariales se encuentran sujetas a IVA; (iii) si las citadas operaciones se encuentran fuera del ámbito del IVA por tratarse de entregas de dinero a título de contraprestación o pago; y (iv) si las mencionadas operaciones comparten la naturaleza de indemnización.

- i. En primer lugar, el TEAC resuelve si las operaciones de adquisición y venta de participaciones en el capital de las filiales se realizan en el ejercicio de una actividad económica a efectos de IVA. Siguiendo el criterio del TJUE, para determinar si una entidad holding como la recurrente realiza o no una actividad económica debemos atender si la tenencia de participaciones va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades o se limita a la adquisición de participaciones en otras empresas. En el primer caso, coincidente con el supuesto enjuiciado, la entidad estará desarrollando una actividad económica, por lo que tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, mientras que en el segundo caso únicamente será titular de participaciones, sin que la obtención de ingresos a través de dividendos pueda considerarse actividad económica a efectos de IVA.

Así, determina el TEAC que quedan fuera del ámbito del IVA las operaciones de adquisición, tenencia y enajenación de participaciones en sociedades que tienen la consideración de asociadas (sobre las que no ha intervenido en su gestión), al igual que aquellas operaciones relacionadas con la venta de acciones propias de la entidad holding.

- ii. En relación con el tratamiento que debe aplicarse a los derivados financieros, la entidad recurrente alega que los derivados contratados tienen por objeto la cobertura de riesgos empresariales por la oscilación del valor a que pueden verse sometidos los elementos patrimoniales afectados, sin que el fin de la contratación sea la obtención de ingresos continuados en el tiempo. En

consecuencia, los rendimientos positivos no son contraprestación de operaciones sujetas a IVA, pues las liquidaciones por diferencias obtenidas son la prestación en sí misma, operación no sujeta a IVA al consistir en la entrega de dinero a título de pago.

No obstante, el TEAC, amparándose en lo dispuesto en el art. 4 de la LIVA, determina que están sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por un empresario a título oneroso siempre que se realicen en el desarrollo de la actividad empresarial, con independencia de que las operaciones tengan carácter habitual u ocasional o de los fines o resultados perseguidos.

Por tanto, de acuerdo con el TEAC, “el hecho de que las operaciones con derivados financieros tengan por objeto la cobertura de riesgos empresariales y no la obtención de ingresos continuadas en el tiempo no implica que se trate de operaciones no sujetas a IVA. Lo importante para determinar la sujeción en este caso es que, puesto que la entidad reclamante tiene la condición de empresario a efectos del impuesto (cuestión no controvertida en la reclamación), las operaciones con derivados financieros se realicen en el desarrollo de la actividad empresarial de la entidad. Dado que la propia reclamante reconoce que el objeto de las operaciones era cubrirse de riesgos empresariales, resulta patente que se trata de operaciones incardinadas en el ejercicio de la actividad empresarial desarrollada por la entidad”.

- iii. Respecto de la pretensión de la entidad recurrente relativa a que los rendimientos positivos obtenidos por la liquidación de los derivados financieros no son contraprestaciones de operaciones sujetas a IVA, puesto que las liquidaciones por diferencias son la prestación en sí misma y esta constituye una operación no sujeta por consistir en la entrega de dinero a título de pago, el TEAC determina que la liquidación no es la prestación de servicios en sí misma, sino una parte más de la contraprestación. En la liquidación por diferencias se produce una compensación de la diferencia entre el precio pactado y el existente en el momento de la liquidación, esto es, se determina una cantidad neta, pero la contraprestación está constituida por el precio pactado y recibido, con independencia del método utilizado para liquidarlo.
- iv. Por otro lado, la recurrente alega que las liquidaciones de los contratos de derivados, dado el carácter aleatorio de la percepción, comparten la naturaleza de las indemnizaciones derivadas de la materialización del riesgo en los contratos de seguro, con la particularidad de que el aseguramiento es recíproco entre las partes intervinientes, tratándose por tanto de una operación no sujeta al impuesto.

El TEAC por su parte considera que la operación controvertida no puede quedar amparada dentro de la definición de indemnización, puesto que la citada operación tiene la consideración de prestación de servicios sujeta, a cambio de la cual se obtiene una contraprestación. De esta forma, la transacción no puede incluirse en el supuesto del art. 78.Tres.1º de la LIVA, ya que la razón de no sujetar al impuesto las indemnizaciones se encuentra en que se trata de cantidades de dinero recibidas sin que exista una entrega de bienes o prestación de servicios que las motive, mientras que en el caso de los importes obtenidos por la contratación de derivados financieros sí existe una prestación de servicios que motiva el pago de la contraprestación.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 00366-2013, de 22 de septiembre de 2015

Devengo – Tipo impositivo - Operaciones de tracto sucesivo

El TEAC se pronuncia en este caso acerca de si el artículo 75.Uno.7º de la LIVA, relativo al devengo de las operaciones de tracto sucesivo, es acorde a lo establecido en la Directiva del IVA.

En el supuesto enjuiciado, la entidad recurrente presta servicios de tracto sucesivo a un Ayuntamiento, devengándose los mismos, de acuerdo con el artículo 75.Uno.7º de la LIVA, en la fecha de exigibilidad del pago de la contraprestación: a los 60 días de la recepción de la factura por el citado Ayuntamiento. Tras la modificación de los tipos impositivos del IVA en el ejercicio 2010, la recurrente consideraba que debían rectificarse las facturas correspondientes a los meses de mayo y junio, pues su pago y con ello su devengo, se iba a producir tras la entrada en vigor de la mencionada modificación. Ante la negativa del Ayuntamiento de aceptar la rectificación, ambas partes acordaron someter la controversia al criterio de la DGT, quien en consulta de fecha 16 de diciembre de 2010 confirmó el criterio de la recurrente. En consecuencia, la entidad emitió sendas facturas rectificativas, correspondiente a los períodos de mayo y junio de 2010. Por su parte, el Ayuntamiento no aceptó el criterio de la DGT, por lo que no aceptó la procedencia de la rectificación efectuada y no satisfizo el incremento de cuota a la recurrente.

En julio de 2012, la entidad procede a solicitar la rectificación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2010, alegando que a pesar de que la redacción del artículo 75.Uno.7º es muy clara, considera que la misma no es una fiel transcripción del artículo 64.1 de la Directiva, ya que de acuerdo con el mismo, los tipos aplicables a los servicios prestados durante los meses de mayo y junio de 2010 debieron ser los vigentes el 31 de mayo y el 30 de junio. La Administración tributaria no acepta el citado criterio, por lo que desestima la solicitud de rectificación presentada por la reclamante.

El artículo 75.Uno.7º de la LIVA establece que el Impuesto se devengará “en los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción”. Por su parte, el artículo 64.1 de la Directiva dispone: “Cuando den lugar a cantidades exigibles o pagos sucesivos, las entregas de bienes distintas de las que tengan por objeto un arrendamiento de bienes durante un cierto período o la venta a plazos de bienes a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 14, y las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran”.

No obstante lo dispuesto en el citado artículo 64, el TEAC recuerda que el artículo 66 de la Directiva recoge determinadas excepciones al mismo, permitiendo, entre otros supuestos, que los Estados Miembros dispongan que el impuesto sea exigible, en relación con determinadas operaciones o categorías de sujetos pasivos, en el momento del cobro del precio.

Asimismo, el TEAC se ampara en la Sentencia del TJUE, de fecha 26 de octubre de 1995, para considerar conforme a la Directiva lo establecido en el artículo 75.Uno.7º de la LIVA, desplazando el momento del devengo del impuesto al momento del cobro del precio del servicio prestado.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, el TEAC desestima la Reclamación interpuesta por la recurrente, considerando que las prestaciones de servicios correspondientes a los meses de mayo y junio de 2010 se consideran devengadas de acuerdo con el artículo 75.Uno.7º de la LIVA, en el momento en que resultó exigible el pago, siendo dicho momento, de acuerdo con los antecedentes de hecho, posterior a la modificación de los tipos impositivos operada en 2010, por lo que resultan aplicables los nuevos tipos impositivos.

Esta Resolución trata, en última instancia, de los conceptos de devengo y exigibilidad, los cuales están diferenciados en la Directiva, pero no así en la LIVA.

3. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 3393-2013, de 22 de septiembre de 2015

Derecho a la deducción del IVA soportado - Carga de la prueba del destino previsible de los bienes adquiridos - Momento en que debe evaluarse el destino previsible de los bienes adquiridos, a los efectos de tener el derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición.

El TEAC se pronuncia en este caso acerca de (i) si corresponde al sujeto pasivo o a la Administración, a efectos de lo previsto en el artículo 99. Dos de la LIVA, la carga de la prueba del destino previsible de un bien adquirido; y (ii) si a efectos del citado artículo procede determinar el derecho a la deducción de las cuotas

soportadas en el momento de ejercer el citado derecho en función del destino previsible, sin perjuicio, en su caso, de regularización posterior, o si debe admitirse inicialmente la deducción de las cuotas sin atender al destino previsible de los bienes o servicios, posponiendo la regularización al momento en que se materialice el destino efectivo.

En este supuesto, el obligado tributario, dedicado al arrendamiento de locales y garajes, adquirió conjuntamente un ático y un garaje, deduciéndose la totalidad del IVA, puesto que manifestó que tenían como destino el de oficina de venta y prestación de servicios, aunque no se había podido poner en funcionamiento por dificultades de financiación y la crisis económica en la que se encontraba el sector. Por su parte, la Administración consideró que la mera manifestación del contribuyente no justificaba su afectación a la citada actividad, y que el destino previsible del inmueble era el de su arrendamiento como vivienda o su venta, ambas operaciones exentas de IVA, por lo que correspondía un porcentaje de deducción del 0%, sin perjuicio de su posterior rectificación en función del destino efectivo del bien.

La entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Valencia, quien estimó íntegramente sus pretensiones, dictaminando que la Administración no había aportado datos que cuestionaran la voluntad del contribuyente de destinar el inmueble al arrendamiento como bien de inversión. Asimismo, teniendo en cuenta que el arrendamiento de vivienda no constituye un sector diferenciado de la actividad que el sujeto pasivo venía desarrollando hasta el momento, el TEAR determinó que las cuotas soportadas en la adquisición debían deducirse con arreglo a la prorrata de la actividad, que en el momento de la comprobación era del 100%, sin perjuicio de la posterior regularización que pudiera proceder tras el inicio de la actividad.

Contra esta resolución, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT interpone recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, resuelto por el TEAC en la presente Resolución.

- i. En relación con la carga de la prueba, el TEAC recuerda lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, que dispone: “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. En este caso, teniendo en cuenta que la deducción de las cuotas soportadas es un derecho del sujeto pasivo, es éste quien debe probar la existencia de determinadas hechos que justifiquen el citado derecho. Según el TEAC, la carga de la prueba corresponde a la Administración sólo a partir de la aportación de pruebas del interesado; “en ese caso, cuando las pruebas indicaran que el contribuyente tiene el derecho que afirma, si la Administración sostiene lo contrario, le corresponderá a ésta aportar otras pruebas que desvirtúen las del sujeto pasivo”.

De esta forma, considera el TEAC que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 99.Dos de la LIVA, corresponde al sujeto pasivo la carga de justificar, mediante prueba suficiente o argumentos asados en criterios lógicos, objetivos y prudentes, que el destino previsible de los bienes o servicios adquiridos le otorga el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición.

- ii. El artículo 99.Dos de la LIVA dispone: “Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado”.

El TEAC considera que la palabra “previsible” implica antelación, lo que es incompatible con la admisión de la deducción total como si no existiera un destino previsible, esperando a conocer si finalmente el destino final coincide con el previsible para posteriormente proceder a la regularización.

Así, la determinación de cuál es el destino previsible al que se refiere el artículo 99.Dos de la LIVA es de aplicación en el momento en que el sujeto pasivo pretenda ejercer el derecho a deducir las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición de los bienes o servicios, lo que no impide la regularización posterior de la deducción si el destino es finalmente alterado.

4. Dirección General de Tributos. Contestación número V2267-15, de 17 de julio de 2015

Cursos de idiomas y servicios de transporte y alojamiento – Aplicación del régimen especial de agencias de viajes – Localización – Declaración de los servicios en el modelo 349

A través de esta contestación a consulta, la DGT se pronuncia sobre la posibilidad de aplicación del régimen especial de agencia de viajes en el siguiente supuesto de hecho:

“La mercantil consultante se dedica a realizar cursos de idiomas tanto en España como en el extranjero con medios propios y ajenos pero contratando siempre con terceros los servicios de transporte y alojamiento, así como, a prestar servicios de consultoría. Sus destinatarios pueden ser empresarios de otro Estado miembro que disponen del correspondiente número de identificación fiscal a efectos del IVA, así como, empresarios o profesionales, o personas jurídicas que no disponen de número de identificación fiscal a efectos del IVA en su país.”

En primer lugar, la DGT señala que los artículos 141 a 147 de la Ley del IVA regulan el régimen especial de agencia de viajes. De conformidad con la mencionada regulación, será de aplicación el mencionado régimen a las prestaciones de servicios objeto de consulta cuando constituyan un servicio de

viajes compuesto por un único servicio principal de alojamiento o transporte, o por un servicio de transporte y/o alojamiento prestado conjuntamente con otros servicios accesorios o complementarios de los mismos.

Respecto a la localización de los servicios recuerda la DGT que, de acuerdo con el artículo 144 de la Ley del Impuesto, cuando dicha prestación se efectúe por la consultante se entenderá realizada en el territorio de aplicación del Impuesto al tener la sede de su actividad económica en dicho territorio.

Asimismo, la DGT señala que cuando sea de aplicación el régimen especial de agencias de viajes, será posible, de acuerdo al artículo 147 de la Ley del Impuesto, renunciar a su aplicación.

En relación a los servicios de asesoría prestados a empresarios comunitarios o personas jurídicas no empresarias o profesionales, algunos de los cuales no tienen un número de identificación a efectos del Impuesto, indica la DGT que en el supuesto en el que un destinatario sea una persona jurídica sin NIF a efectos del IVA, los servicios de asesoría objeto de consulta se entenderán localizados en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo al artículo 69.Uno.2º de la Ley del IVA y, por consiguiente, sujetos al IVA.

Por último, respecto a la declaración de las mencionadas actividades en el modelo 349, señala la DGT que las prestaciones de servicios de asesoría no localizadas en el TIVA-ES, y localizadas en otro Estado miembro, deberán ser objeto de declaración en el modelo 349 cuando constituyan prestaciones intracomunitarias de servicios.

Sin embargo, cuando la consultante no puede incluir dichas operaciones en el modelo 349 al no disponer el NIF del destinatario a efectos del Impuesto, que se encuentra establecido en otros Estados miembro, dado que, según manifestaciones del declarante, aquellos no están obligados a disponer de un NIF a efectos del IVA, en dichos Estados miembros, deberá declararse dicha información en la declaración de operaciones con terceras personas, modelo 347.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2420-15, de 30 de julio de 2015

Adquisiciones intracomunitarias de bienes – Obligaciones formales – Registro de Operadores Intracomunitarios

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado en relación a las obligaciones formales con las que debe cumplir la consultante sobre la base del siguiente supuesto de hecho:

“Persona física que adquiere mercancías sujetas a impuestos especiales que se encuentran almacenados, en régimen suspensivo, en depósitos fiscales en países de la Unión Europea para posteriormente transportarlos a otro depósito fiscal sito en territorio español manteniendo su condición fiscal hasta que son transmitidos por la consultante en dicho territorio a clientes españoles que ultiman dicho régimen y despachan a consumo la mercancía.”

En primer lugar, la DGT determina que de acuerdo con el artículo 26 de la Ley del IVA, las adquisiciones de bienes objeto de impuestos especiales que se encuentran en régimen suspensivo y que son objeto de un transporte o expedición desde otro Estado Miembro con destino al TIVA-ES constituyen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas y exentas del Impuesto.

En este sentido, la DGT recuerda que, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 3.3 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la realización por parte de la consultante de adquisiciones intracomunitarias en el TIVA-ES determina la obligación de la misma a solicitar el alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios.

Igualmente, ese Centro Directivo entiende que de acuerdo con la normativa comunitaria y su transposición a la legislación española, la consultante también tiene la obligación de obtener un número de identificación a efectos del IVA otorgado por las Autoridades fiscales españolas.

Finalmente, la DGT concluye que como los bienes objeto de la consulta son enviados desde un depósito fiscal situado en un Estado miembro a otro depósito fiscal situado en el TIVA-ES, el envío será en régimen suspensivo y, en todo caso, corresponde al titular del depósito fiscal sito en el Estado miembro de origen cumplimentar el documento administrativo electrónico conforme a su normativa nacional.

No obstante, en relación con las obligaciones de suministro de información a efectos del Intrastat, la DGT no se considera competente para pronunciarse al respecto al considerar que las consultas relativas a este sistema de recogida de datos no pueden ser calificadas como tributarias.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2442-15, de 3 de agosto de 2015

Tipo impositivo aplicable a las obras realizadas, por una empresa constructora contratada por la comunidad de propietarios consultante, para la terminación de las zonas comunes de la promoción inmobiliaria tras la entrada en concurso de acreedores y posterior disolución de la entidad promotora

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el tipo impositivo del IVA aplicable en el siguiente supuesto de hecho:

Una promotora de viviendas entra en fase de concurso y disolución en el año 2013 antes de tener el certificado de fin de obra y licencia de habitabilidad de una promoción de viviendas y locales. Esta promoción fue vendida en escritura pública sobre plano a los propietarios en el año 2008. En el momento de entrar en fase de concurso, quedan por realizar algunas obras en las zonas comunes, sin las cuales no se les da el correspondiente certificado de fin de obra y licencia de habitabilidad. Los propietarios han constituido una comunidad de propietarios con el fin de terminar las obras pendientes y conseguir los citados certificados, y contratan con una empresa constructora la realización de las obras de las zonas comunes.

En primer lugar, la DGT expone el artículo 91, apartado uno.3.número 1º de la Ley del IVA, en relación con la aplicación del tipo impositivo del 10% a aquellas ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas, destinadas principalmente a viviendas.

En este sentido, matiza la DGT que la expresión “directamente formalizado” debe considerarse equivalente a “directamente concertado” entre el promotor y contratista, siendo el promotor el propietario de los inmuebles que realiza asimismo la construcción, o en su caso, el propietario de los inmuebles que contrata la construcción, con el fin de destinarlos a la venta, alquiler o al uso privado.

En base a los motivos expuestos, concluye la DGT que la comunidad de propietarios no puede aplicarse el tipo impositivo reducido del 10%, en la medida en que la obra ha sido entregada por la promotora a los propietarios en un momento anterior a la realización de las obras de construcción de las zonas comunes y, en consecuencia, no pueden ser consideradas ejecuciones de obra resultantes de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación. En este sentido, considera que las obras realizadas por la constructora no pueden ser consideradas como de rehabilitación al no entrar en los supuestos recogidos en la Ley.

Por otro lado, la DGT considera lo dispuesto en el artículo 91, apartado uno.2, número 10º, respecto a la posibilidad de aplicar el tipo impositivo reducido del 10% a aquellas ejecuciones de obra de renovación y reparación realizada en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- (i) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular. Igualmente, también será de aplicación cuando el destinatario sea una comunidad de bienes.
- (ii) Que la obra de construcción de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.
- (iii) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución, o en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40% de la base imponible de la operación.

En virtud de lo anterior, considera la DGT que en el caso consultado no procede tampoco la calificación de obras de renovación o reparación al no cumplirse el requisito de antigüedad del inmueble, que debe ser superior a dos años.

Teniendo en cuenta lo anterior, concluye la DGT que las ejecuciones de obra objeto de consulta, contratada por la comunidad de propietarios, que no es la promotora del inmueble, con un constructor, con el fin de terminar la obra y poder obtener el certificado de fin de obra y la licencia de habitabilidad, tributará por el impuesto al tipo general del 21 por ciento.

7. Dirección General de Tributos. Contestaciones nº V2443-15 y nº V2444-15, de 3 de agosto de 2015

Tributación de la cesión o transmisión de derechos de pago único junto con una finca rústica

En sendas contestaciones, la DGT se pronuncia sobre la tributación en el IVA al respecto de la cesión o transmisión de derechos de pago único. Concretamente, se analizan cuatro supuestos diferenciados:

- i. Transmisión de derechos de pago único o, en su caso, el arrendamiento de dichos derechos, mediante contraprestación, por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.*

La DGT entiende que se trata de prestaciones de servicios sujetas al Impuesto, pero se plantea su posible calificación como un “servicio financiero” sujeto y exento del IVA. Se remite el Centro Directivo a los pronunciamientos de la Comisión Europea en su documento de trabajo núm. 630, de 9 de septiembre

de 2009. Concluye que, pese a que los derechos tienen la consideración de activos inmateriales, su transmisión o cesión constituye una prestación de servicios no exenta de tributación toda vez que la misma no merece la calificación de una operación financiera, al no encajar los referidos derechos en la en la definición de “instrumento negociable” puesto que:

- a. Los derechos, aunque pueden ser transmitidos, dicha transmisión no es libre.
 - b. Los derechos no garantizan automáticamente un derecho a recibir dinero y, en todo caso, el pago del mismo no sería incondicional.
- ii. *Arrendamiento y/o venta de los derechos de pago único acompañado de un número de hectáreas admisibles.*

La DGT se remite nuevamente al documento de trabajo núm. 630 de la Comisión. Al efectuarse la cesión de los derechos conjuntamente con los terrenos, el tratamiento a efectos de IVA de la transmisión o arrendamiento de dichos derechos podría seguir el tratamiento previsto para la cesión de los terrenos, presumiblemente exenta del Impuesto.

En este punto, la DGT se remite a pronunciamientos anteriores para afirmar que, en primer lugar, se debe atender a si nos encontramos ante un arrendamiento de bienes o un arrendamiento de negocio, no resultando aplicable la exención en este último caso. En este sentido, el Centro Directivo considera relevante que, desde el 1 de enero de 2015, con la entrada en vigor del Real Decreto 1076/2014, de 19 de diciembre, tanto la venta como el arrendamiento de los derechos de ayuda podrán ser realizados con o sin tierras (Art. 28 de dicho RD), a diferencia de la situación previa, en la que se exigía que, en caso de arrendamiento de los derechos, se acompañase la cesión de un número equivalente de hectáreas admisibles.

Pues bien, la DGT analiza tanto la jurisprudencia comunitaria (asuntos C-231/94 y C-349/96) relativa a servicios con distinto tratamiento a efectos de IVA prestados por un único precio, así como aquella (C-308/96 y C-94/97) que analiza el carácter accesorio de determinados servicios prestados conjuntamente con la prestación principal.

Concluye su análisis el Centro Directivo manifestando que, en la medida en que no garantizan automáticamente un derecho a recibir dinero, cuando la cesión acompaña a la de un número equivalente de hectáreas admisibles, ya sea con carácter temporal (arrendamiento) o definitivo (venta), no constituye un fin en sí mismo, sino un modo mejor de disfrutar de la operación principal, que no es otra que la cesión del terreno.

Con base en lo anterior, concluye que, cuando proceda, la exención aplicable al arrendamiento o venta de terrenos rústicos, prevista en los apartados 23º y 20º del Art. 20.Uno LIVA, resultaría aplicable también a la cesión de los derechos de ayuda.

iii. Venta o cesión de los derechos de ayuda sin tierra.

La DGT considera que la mera cesión o venta de los derechos de ayuda es una operación sujeta y no exenta del IVA. Asimismo, puntualiza que no resulta aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (regulado en el Capítulo III del Título IX de la Ley de IVA), sobre la base de que no puede considerarse que la transmisión o cesión se realice con los medios que ordinariamente se utilizan en la explotación agrícola.

iv. Transmisión de los derechos de pago único como parte de una explotación rústica.

Por último, la DGT analiza la posible aplicación a la transmisión de una explotación rústica que engloba los derechos de pago único del supuesto de no sujeción previsto en el Art. 7 LIVA, para la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial.

El Centro Directivo considera que si la transmisión de la explotación agraria conjuntamente con los derechos de pago único encaja en el concepto de “universalidad parcial de bienes” que constituya o sea susceptible de constituir una unidad económica autónoma en sede del transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios, la transmisión de todos esos elementos (incluidos los derechos) estará no sujeta al IVA.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2447-15, de 3 de agosto de 2015

Sujeción de los servicios prestados por la consultante a la sociedad de la que es socia

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el siguiente supuesto de hecho:

La consultante es socia y presta servicios a una sociedad limitada que tiene por objeto servicios de abogacía.

En la consulta objeto de análisis, la DGT aclara qué factores son los determinantes para considerar que una prestación de servicios realizada por una persona física es una operación sujeta al IVA, basando su teoría tanto en normativa y jurisprudencia comunitaria, como en la jurisprudencia nacional.

En primer lugar se remite a los artículos 9 y 10 de la Directiva del IVA, donde se establece que tendrán la consideración de sujeto pasivo del Impuesto aquellos que realicen con carácter independiente actividades económicas, lo que excluye de gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo, o por cualquier relación jurídica. En este sentido, expone este Órgano que el requisito esencial a la hora de calificar a una operación como sujeta o no al Impuesto, es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica.

En particular, y en relación con este carácter independiente, se ha manifestado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras en su sentencia de 18 de octubre de 2007, asunto C-355/06, donde concluyó que una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo, en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, de la cual es, además, accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del impuesto en el sentido de la Directiva del IVA. A dicha conclusión llegó el citado Tribunal tras analizar si la relación jurídica existente entre la sociedad y la persona física crea lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad de la entidad.

En concreto, así sería si la persona física dependiese de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas, si la prestación de servicio no se realizara en nombre y por cuenta propia y bajo exclusiva responsabilidad del prestador, y si el riesgo económico de la actividad no fuese soportado por el destinatario del servicio.

En estos mismos términos se ha manifestado la Comisión Europea, declarando por un lado, que no es incompatible la tenencia de participaciones mayoritarias de una sociedad en la que presta servicios con la existencia de un contrato de trabajo, y por otro, que es irrelevante que los servicios prestados sean o no de la misma naturaleza que conforman el objeto social de la sociedad destinataria. Del mismo modo que el TJUE, concluye la Comisión que la calificación de la relación del socio con la empresa como relación de subordinación o de independencia, exigirá un análisis caso por caso de los elementos mencionados, es decir, condiciones de trabajo, remuneración y responsabilidad.

En virtud de lo anterior, concluye la DGT que en relación con las condiciones laborales, debe entenderse en primer lugar, que no existe subordinación cuando el socio se organiza el mismo los medios personales y materiales necesarios para llevar a cabo la actividad, por lo que la sujeción al Impuesto requerirá la intervención del socio a través de medios propios.

En segundo lugar, habría que analizar si el socio forma parte de la organización de la sociedad, lo que determinaría la existencia de subordinación, o si es libre de organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras y horarios de trabajo y vacaciones.

En tercer lugar, y en cuanto a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad, es decir, si su contraprestación se determina en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad, o por el contrario, si con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación.

Por último, será necesario analizar sobre quién recae la responsabilidad contractual de la actividad llevada a cabo por el socio. En este sentido, es necesario señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el asunto C-235/85, ha establecido que el incumplimiento de este requisito no impide que se pueda considerar una relación como independiente a estos efectos.

En conclusión, se calificará una relación como laboral, si el profesional que presta el servicio queda sometido a los criterios organizativos de la sociedad prestataria, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de la actividad desarrollada, no organiza él mismo los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma, y si es la sociedad la que responde frente a terceros. De ser así, y en consecuencia, los servicios prestados por el socio persona física a la sociedad estarían no sujetos en virtud del artículo 7, apartado 5º de la ley del IVA.

En caso contrario, los citados servicios se encontrarían sujetos y no exentos al IVA español.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2448-15, de 3 de agosto de 2015

Sujeción de servicios de gestión de arrendamientos de viviendas a través de una página web

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción de las operaciones, por parte de la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

La mercantil consultante es una entidad alemana establecida y registrada a efectos de IVA en dicho país, que no se encuentra establecida en el territorio de aplicación del Impuesto; se dedica a la gestión de arrendamientos a través de una página web de la propia marca que permite a los propietarios de viviendas y apartamentos en España publicitarse en la misma proporcionando información sobre sus alojamientos, a cambio del pago de una cuota por la reserva que la consultante deduce del precio del alquiler al que el arrendador tiene derecho, el cual es retenido por la consultante.

La relación jurídica contractual en todos los arrendamientos tiene lugar entre el arrendador y el potencial arrendatario, si bien, todas las comunicaciones entre ambos son a través de la página web, promoviendo la consultante de manera profesional el arrendamiento de los alojamientos, lo que implica que estos sean arrendados de manera recurrente.

Los arrendadores pueden solicitar a la consultante ayuda en la mejora del anuncio mediante la realización de fotografías profesionales por terceros del alojamiento, la mejora en la descripción del anuncio o la fijación de los términos y condiciones de uso de éste. Estos servicios están sujetos a una cuota adicional a la cuota por reserva del alojamiento.

El arrendatario puede reservar directamente a través de la propia web, no interviniendo la consultante en las solicitudes de reserva. Al hacer la reserva puede pagar mediante Paypal o tarjeta de crédito, depositándose la cantidad automáticamente en una cuenta de fideicomiso de la consultante.

Tras haber reservado, el arrendador recibe un correo electrónico a través del servicio automático de mensajes de la página web, que éste puede aceptar en las 24 horas siguientes, en cuyo caso el arrendatario recibe un correo electrónico del arrendador a través de la página web, concluyéndose de este modo el contrato de arrendamiento entre ambos.

24 horas después del inicio de la estancia del arrendatario, se transfiere automáticamente el importe de la reserva de la cuenta de fideicomiso a la cuenta bancaria del arrendador previo descuento de la cuota de gestión por parte de la consultante.

Las posibles reclamaciones se concretan exclusivamente entre arrendador y arrendatario, la consultante dispone de un servicio de atención al cliente telefónico que recibe anuncios sobre asuntos legales, pero que no participa en ningún caso en la realización del contrato.

La DGT dilucida, en primer lugar, la calificación de la operación en cuanto a su sujeción al IVA. De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley del IVA, “estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del IVA por empresarios o profesionales a título oneroso”. Asimismo, el artículo 5.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.

La DGT continúa su análisis en lo relativo a la naturaleza de los servicios que se intercambian entre la consultante y los arrendadores. La DGT destaca el artículo 11. Dos. 15º de la Ley de IVA, el cual establece que tendrán la consideración de

prestaciones de servicio las operaciones de mediación cuando el agente actúe en nombre ajeno. Sin embargo, cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

Atendiendo al objeto de consulta, la DGT señala que la consultante realiza una función de intermediación en la actividad de arrendamiento de los inmuebles, con independencia de que la realización de dicha actividad se realice exclusivamente con medios electrónicos, por lo que se trata de un servicio de mediación y no de un servicio electrónico.

Una vez determinada la consideración de servicios de mediación en nombre ajeno, la DGT procede analizar si dichos servicios se encuentran localizados en el territorio de aplicación del IVA (en adelante, TAI), atendiendo a las reglas de localización contenidas en los artículos 69,70, y 72 de la Ley de IVA.

A estos efectos, la DGT analiza el alcance de la regla especial de localización recogida en el artículo 70.uno.1º de la Ley del IVA que establece que se entenderán prestados en TAI, los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Asimismo, dicho artículo en su apartado a), establece que se considerarán relacionados con bienes inmuebles, los servicios de arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

En relación a esto último, la DGT analiza si el vínculo que une los servicios de arrendamiento al bien inmueble es un vínculo suficiente que atraiga la tributación de los mismos al lugar donde radica el inmueble conforme a lo establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Heger Rudi GMBH ya que la Directiva del IVA se opone a que esta regla especial se aplique a cualquier prestación de servicios que tenga que ver con un inmueble.

Por otra parte, la DGT también trae a colación lo que dispone el artículo 70.Uno.6º, entendiéndose también servicios prestados en el TAI, “Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.”

En consecuencia con lo anterior, la DGT concluye lo siguiente:

En el supuesto que el destinatario no sea un empresario o profesional y la entidad consultante percibiera una comisión del mismo, esta comisión quedaría sujeta al IVA cuando el servicio de intermediación se refiera a alquileres de inmuebles o alojamientos localizados en TAI.

Por otro lado, cuando el destinatario del servicio sea un empresario o profesional, también estará sujeto al IVA el servicio de intermediación que la consultante presta a los titulares de alojamientos, cuando dichos destinatarios tengan en TAI la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual, a la que vayan a ser destinados los servicios.

En este sentido, la DGT pone de manifiesto que en virtud de lo establecido en el artículo 69.Tres. 2º, se entiende que en la medida en que se explota un bien inmueble en arrendamiento en TAI, se considerará que los destinatarios tienen un establecimiento permanente en dicho territorio. En consecuencia, el servicio de gestión de alquiler prestado por la plataforma web deberá localizarse en TAI.

Por último, la base imponible de la operación estará constituida por su comisión, importe constituido por la diferencia entre las cantidades que debe abonar en nombre y por cuenta de sus clientes y la finalmente exigida por aquellos, siendo el tipo impositivo aplicable a la operación el 21 por ciento.

Esperamos que esta información le sea de utilidad y, como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquier cuestión derivada del contenido de esta nota. A tal fin pueden comunicarse con su persona de contacto habitual en Deloitte, o enviar un correo electrónico a la siguiente dirección: deloitteabogados@deloitte.es

Sin otro particular, aprovechamos la ocasión para enviarle un cordial saludo.

Atentamente,
Deloitte Abogados

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, (private company limited by guarantee, de acuerdo con la legislación del Reino Unido) y a su red de firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad independiente. En www.deloitte.com/about se ofrece una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con más de 200.000 profesionales que han asumido el compromiso de ser modelo de excelencia.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, la Verein Deloitte Touche Tohmatsu, así como sus firmas miembro y las empresas asociadas de las firmas mencionadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), no pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento en materia contable, de negocios, financiera, de inversiones, legal, fiscal u otro tipo de servicio o asesoramiento profesional. Esta publicación no podrá sustituir a dicho asesoramiento o servicios profesionales, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar medidas que puedan afectar a su situación financiera o a su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.