sepin

práctica fiscal

4º trimestre_2010 Nº 7

Prescripción de actuaciones de comprobación finalizadas con las liquidaciones de IVA anuladas por el TEAC

El tratamiento de las operaciones entre entidades vinculadas en el IVA

Las nuevas reglas de localización en el IVA: aplicación del "criterio económico de sujeción"

Al detalle: Jurisprudencia

La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades

Las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA: criterios para aplicar el denominado "criterio económico de sujeción"

Javier Martín Fernández
Socio Director de F&J Martín Abogados.
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense.

Jesús Rodríguez Márquez
Subdirector General del Instituto de Estudios Fiscales.
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo.

DGT V0182-10, 8-2-2010

SP/DGT/33772

Desde el 1 de enero de 2010 es de aplicación la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios. En este sentido, se debe tener en consideración la Resolución de 23 de diciembre de 2009, de esta Dirección General, relativa a la aplicación e interpretación de determinadas directivas comunitarias en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29), que tiene por objeto arbitrar provisionalmente un conjunto de criterios interpretativos que permita dar cumplimiento al mandato contenido, entre otras, en la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, hasta que dichas disposiciones comunitarias se incorporen formalmente al ordenamiento jurídico español.

Documento disponible en: www.sepin.es
Referencia: SP/DOCT/5931

En relación con los servicios de mediación la regla especial del apartado tercero, ordinal 6.º de la parte III de dicha Resolución relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios (reglas especiales) se refiere exclusivamente a aquellos servicios de mediación prestados a consumidores finales.

Estos servicios se localizan en el lugar en que se entiende realizada la operación principal (esto es, la operación en la que se media). La regla no es de aplicación cuando el destinatario es empresario: en este caso, el servicio se localiza en la sede del destinatario, de acuerdo con la nueva regla general establecida.

En concreto, el apartado segundo de la parte III de dicha Resolución, relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios (reglas generales), establece lo siguiente: "*1. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 70 de la Ley 37/1992 y en el apartado tercero de esta Resolución, en los siguientes casos: 1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste*".

En el supuesto objeto de consulta, los servicios prestados por el mediador español tienen por destinatario un empresario no establecido en territorio de aplicación del impuesto por lo que en principio dichos servicios no estarían sujetos al impuesto.

Las referidas reglas de localización se completan con el artículo 70, apartado dos de la Ley 37/1992, que establece lo siguiente: "*No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios comprendidos en los números 4.º, 5.º y 6.º, letra b) de dicho apartado que tengan por destinatario a un empresario o profesional actuando como tal, así como los servicios comprendidos en el número 8.º del mismo en todo caso, cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en el citado territorio, siempre que, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se hubiesen entendido prestados en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla*". Los requisitos determinan a la aplicación de esta disposición son los siguientes: 1.º Debe tratarse de un conjunto de prestaciones de servicios concretas, entre las cuales se incluye el caso planteado, es decir, la mediación en nombre y por cuenta ajena. 2.º Estos servicios han de tener destinatarios concretos en ciertos casos. Así, si la prestación de servicios en relación con la cual se está planteando la posibilidad de aplicar esta disposición es una prestación de servicios de mediación cuyo destinatario es un empresario o profesional actuando como tal. 3.º La localización de la prestación de servicios concernida ha de conducir a considerar la misma efectuada fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla. 4.º Finalmente, se requiere que el servicio respectivo sea utilizado o explotado efectivamente en el territorio de aplicación del impuesto.

Tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la misma ha de ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del impuesto. En este sentido, debe concretarse si el uso o utilización efectivas han de llevarse a cabo por parte del empresario o profesional que ha contratado la prestación de servicios de que se trate o si cabe, con motivo del uso o explotación efectiva llevadas a cabo por parte de un empresario o profesional distinto, considerar la posibilidad de que se aplique la disposición.

A este respecto, la aplicación de esta cláusula ha de limitarse a los casos en que es el mismo empresario o profesional que adquiere un servicio el que usa o utiliza el mismo de forma efectiva en el territorio de aplicación del tributo, y no en otros. Así se deduce de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de junio de 2003, Asunto: C-438/01, cuyos apartados 26 y 28 señalan lo siguiente: "*26. Pues bien, con arreglo a los apartados 1 y 2 de dicho artículo 9, la determinación del lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicios y el destinatario de la prestación de que se trate. Dicho artículo no obliga, en absoluto, a tener en cuenta las operaciones posteriores a esta primera prestación de servicios (...). 28. De todo ello se deduce que, en los casos de prestaciones de servicios indirectas en los que intervengan un primer prestador de servicios, un destinatario intermedio de los mismos y un anunciante que recibe prestaciones de servicios del destinatario intermedio, como es el caso que se plantea en el litigio principal, es necesario examinar por separado la operación de prestación de servicios*

efectuada entre el primer prestador de servicios y el destinatario intermedio, a fin de determinar el lugar en que se somete a gravamen dicha operación. La regla prevista en el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva se aplica, en principio, si el destinatario intermedio, en su condición de destinatario de las prestaciones de publicidad, es un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro diferente del Estado en que se encuentra el primer prestador de servicios. No es preciso verificar si el anunciante, que es el destinatario final de las prestaciones, es también un sujeto pasivo que incluye el coste de dichas prestaciones en el precio de los bienes que entrega o de los servicios que suministra".

No obstante, dicho planteamiento ha de matizarse de acuerdo con los criterios establecidos por el Tribunal en su sentencia de 6 de febrero de 2003, Asunto C-185/01. En dicha sentencia, el Tribunal analizó quién era el verdadero destinatario de las entregas de carburante efectuadas por gasolineras alemanas a arrendatarios de automóviles cedidos en *leasing* por una entidad holandesa. En concreto, el suministro de carburante se abonaba por dichos arrendatarios a través de una tarjeta de crédito expedida a nombre de la sociedad arrendadora y que esta última facilitaba a sus clientes.

Considerando que las entregas de carburante tenían por destinatario real a los arrendatarios de los vehículos cedidos en *leasing*, concluyó el Tribunal estableciendo que *"no se produce una entrega de carburante del arrendador al arrendatario de un vehículo cedido en virtud de un contrato de* leasing *cuando el arrendatario se abastece de carburante en las gasolineras, aun cuando este abastecimiento se efectúe en nombre y por cuenta del arrendador"*. De esta forma, el Tribunal corrigió el destinatario de las operaciones de entrega de carburante cuando éstas tienen lugar aparentemente a la sociedad arrendataria, ya que la persona a quien realmente se le suministra dicho bien es realmente el arrendatario, que es quien elige libremente la calidad y cantidad de carburante, aun cuando el abastecimiento se efectúe en nombre y por cuenta del arrendador.

Aclarado dicho extremo, el análisis del cumplimiento de este requisito ha de realizarse caso por caso en función de la prestación de servicios cuya localización se esté analizando y su comparación con las operaciones que conducen a la localización de la primera en dicho territorio.

Es decir, para apreciar la aplicabilidad de la norma, ha de actuarse en dos fases: 1.ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70. Dos de la Ley 37/1992. 2.ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta, como ya se ha dicho. 4. En cuanto a la deducibilidad de los gastos propios de la actividad del consultante, se aplicarán los criterios establecidos en el Título VIII, Capítulo I de la Ley 37/1992 relativo a deducciones del Impuesto, que es trasposición del Título X de la Directiva 1/2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En estos artículos se establecen una serie de requisitos subjetivos, objetivos y formales cuyo cumplimiento determina el citado derecho a la deducción.

En cuanto a los requisitos objetivos, el artículo 94 establece que se podrán deducir las cuotas del Impuesto en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo, entre otras, en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto o en las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo. Cumplidos este requisito y los demás establecidos por la Ley el consultante podrá ejercitar su derecho a la deducción.

De acuerdo con lo dispuesto en los apartados anteriores, este Centro Directivo considera ajustada a Derecho la siguiente contestación a la consulta formulada: 1) Con carácter general, el servicio de mediación prestado por el consultante a un empresario o profesional que actúe como tal y respecto del que no radique en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su actividad económica, o no tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, a los que vayan destinadas tal servicio, no se encontrará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido español. No obstante, en el supuesto de que el empresario o profesional al que se presta el servicio de consultoría se encuentre establecido en un país o territorio tercero y

concurran los requisitos analizados en el apartado 3 de la presente contestación en relación con la utilización o explotación efectivas de dicho servicio en el territorio de aplicación del Impuesto, la prestación de servicios de mediación efectuada por el consultante se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto por aplicación de lo dispuesto por el artículo 70.dos de la Ley 37/1992. Dicha conclusión resultará aplicable, en particular, cuando se trate de servicios de mediación relativos a entregas de bienes localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto. 2) En la medida en que el consultante, de acuerdo con el artículo 94 de la Ley del Impuesto, realiza operaciones que generan derecho a la deducción podrá deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad en los términos previstos en la Ley del Impuesto cumplidos el resto de requisitos indicados.

Comentario

SP/DOCT/5931

Como es sabido, con fecha 1 de enero de 2010, han entrado en vigor las reglas relativas a la localización de las prestaciones de servicios derivadas del que se ha venido a denominar "paquete IVA". La principal novedad de dichas normas consiste en establecer una nueva regla general eficaz que no va a quedar convertida, en su aplicación práctica y como sucedía con la anterior, en un criterio de sujeción residual. Así, la nueva norma localiza el servicio en función de la condición del destinatario del mismo, en origen, si aquél es un particular y, en destino, si puede calificarse como empresario o profesional.

Al tiempo, la Directiva del tributo contiene una cláusula dirigida a evitar situaciones de no imposición, la llamada –incorrectamente, ya que el criterio es tan jurídico como los demás– "criterio económico de sujeción". Con arreglo al mismo, los Estados pueden considerar que un servicio que, por aplicación de las normas ordinarias, se encuentra situado fuera de la comunidad, está localizado en su territorio, siempre que su explotación efectiva tenga lugar dentro del mismo. El legislador español ha hecho uso de dicha cláusula en relación con un número limitado de servicios, pero que son muy relevantes: profesionales, electrónicos cuyo destinatario sea un empresario, telecomunicaciones, de mediación cuyo destinatario sea un empresario y arrendamientos de medios de transporte.

Pues bien, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en la contestación a la Consulta V0182/10, de 8 de febrero de 2010 (SP/DGT/33772), ha tenido la ocasión de analizar el juego de las dos normas que acabamos de exponer. El caso controvertido es el de la localización de unos servicios de mediación prestados por una empresa española para una norteamericana no establecida. Consisten en la localización de futuros compradores de los productos de la empresa extranjera, que será la que, en caso de éxito, remitirá directamente aquéllos a los clientes españoles.

Ante esta situación, la DGT considera aplicable, sin género de dudas, la regla general contenida en el actual art. 69.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante, LIVA), de manera que el servicio se encontraría localizado fuera de España, en la medida en que el destinatario es un empresario que tiene su sede en los Estados Unidos. Como ya hemos señalado, en estos casos se produce la localización en destino y, por tanto, fuera de nuestro país.

Ahora bien, el Centro Directivo advierte, a continuación, que el servicio por el que se le consulta es uno de los que caen en el ámbito de aplicación del criterio económico de sujeción, formulado en el art. 70.Dos LIVA. Y, por ello mismo, formula –y esto es lo más relevante de la resolución que comentamos– las reglas generales que deben presidir su aplicación.

Así, tras citar y reproducir la jurisprudencia comunitaria –en particular, las SSTJCE, asunto C-185/2001, de 6 de febrero (SP/SENT/517252), y asunto C-438/01, de 5 de junio de 2003 (SP/SENT/517627)– considera que la aplicación del art. 70.Dos debe efectuarse en dos fases:

– En primer lugar, "*han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos*".

En el caso examinado, añadimos nosotros, se cumple este primer requisito, ya que las entregas de bienes realizadas por el empresario norteamericano para clientes españoles tendrán la consideración de importaciones localizadas en nuestro país.

– En segundo lugar, "*ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta*".

De nuevo a nuestro entender, dicho requisito también se cumple en el caso examinado, ya que no puede dudarse de que existe, al menos, una relación indirecta –pensamos que directa, en realidad– entre la búsqueda de los compradores