

## TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS RELACIONADOS CON BIENES INMUEBLES Y DE LOS BONOS CANJEABLES EN EL IVA

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

Las novedades legislativas en materia de IVA han sido escasas en el ejercicio 2016, tanto a nivel comunitario como nacional. En relación con el derecho comunitario, destacan dos novedades que, si bien afectan a aspectos concretos de la tributación de operaciones específicas, tienen gran trascendencia económica.

La primera de las normas, si bien se dictó en 2013, entra en vigor el 1 de enero de 2017. Se trata de la modificación al Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, operada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre. A través de esta norma se precisa el alcance del concepto de «bien inmueble» a efectos del IVA y se delimita el ámbito o perímetro objetivo de los servicios que tienen una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles para aplicar la norma de conflicto o regla de localización recogida en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

La segunda de las normas es la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, que regula el tratamiento en el IVA de los bonos canjeables, modificando la Directiva 2006/112/CE reguladora del IVA. Si bien los Estados miembros tienen de plazo hasta el 31 de diciembre de 2018 para transponer esta norma a los ordenamientos jurídicos internos, sin embargo su vocación de aclarar y delimitar la tributación de estas operaciones llevará a los órganos administrativos a interpretar la Ley del IVA y la Directiva IVA de acuerdo con el contenido de esta nueva directiva.

**Palabras clave:** IVA, servicios relacionados con bienes inmuebles, bonos canjeables y bonos univalentes y polivalentes.

---

*Fecha de entrada: 15-12-2016 / Fecha de aceptación: 09-01-2017*

## TAXATION OF SERVICES RELATED WITH REAL ESTATE ASSETS AND REDEEMABLE VOUCHERS FOR VAT PURPOSES

Antonio Longás Lafuente

---

### ABSTRACT

During 2016, there have been few legislative developments in the area of VAT, both at an EU and domestic level. With respect to EU law, two novelties can be highlighted that, even though they affect some concrete aspects of specific transactions taxation, they have a great economic impact.

The first of them, although it was released in 2013, has become in force as of 1 January 2017. It is the amendment of the Council Implementation Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 operated by the Council Implementation Regulation (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013. By way of this provision, the concept of real estate asset is specified for VAT purposes as well as the scope of the services connected with real estate assets in order to apply the special location rule set forth in Art. 70.1.1.<sup>o</sup> VAT Law.

The latter is the Council Directive (EU) 2016/1065 of 27 June 2016 amending Directive 2006/112/EC as regards the treatment of vouchers. While Member States can transpose these provisions into their domestic legislation no later than 31 December 2018, its intention to clarify and define these transactions taxation will lead to the Administrative Authorities to construe VAT Law and VAT Directive according to the content of this new Directive.

**Keywords:** VAT, services related with real estate assets, redeemable vouchers, single-purpose vouchers and multi-purpose vouchers.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. Concepto de bienes inmuebles y prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles
  - II.1. El Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011: Su función y aplicación respecto del derecho interno
  - II.2. Delimitación de «bien inmueble»
    - II.2.1. Utilización del término «bien inmueble» en la Directiva IVA. Trascendencia en la delimitación del concepto
    - II.2.2. Delimitación general de «bien inmueble»
    - II.2.3. Delimitación de las categorías que comprende la noción de «bien inmueble»
    - II.2.4. Categorías no excluyentes
    - II.2.5. Noción de «edificaciones» en la Directiva IVA y en Ley del IVA
  - II.3. Localización de las prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles
    - II.3.1. Regla de localización prevista en la Directiva 2006/112/CE y en la Ley del IVA
    - II.3.2. Criterios generales de aplicación de la norma de conflicto prevista en la Directiva y en la Ley del IVA
    - II.3.3. Otras cuestiones relacionadas con la tributación de la regla de vinculación con bienes inmuebles
    - II.3.4. Servicios comprendidos en el artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011. Reglas de aplicación de la regla de localización
    - II.3.5. Servicios comprendidos en la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Regla general prevista en el artículo 31 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011
    - II.3.6. Los listados de servicios incluidos y excluidos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 3 bis. Consideraciones generales
    - II.3.7. Servicios incluidos. Apartado 2 del artículo 31 bis
    - II.3.8. Servicios incluidos. Artículo 31 ter: Suministro de equipos para la realización de trabajos en bienes inmuebles
    - II.3.9. Servicios incluidos. Artículo 31 quater: Servicios de telecomunicación y análogos en establecimientos de hostelería y similares
    - II.3.10. Servicios excluidos. Apartado 3 del artículo 31 bis
    - II.3.11. Cuadros-resumen sobre servicios relacionados con bienes inmuebles
- III. Tratamiento de las operaciones con bonos canjeables por bienes o servicios
  - III.1. Directiva (UE) 2016/1065. Finalidad y obligación de transposición al derecho interno. Efectos en la aplicación de la norma interna

- III.2. Ámbito de aplicación objetivo. Regulación de los bonos
- III.3. Concepto de bonos. Tipos
- III.4. Tratamiento de los bonos univalentes
- III.5. Tratamiento de los bonos polivalentes
  - III.5.1. Hecho imponible
  - III.5.2. Base imponible
  - III.5.3. Servicios identificables en la distribución del bono
  - III.5.4. Facturación en la transferencia de bonos polivalentes por las operaciones subyacentes
  - III.5.5. Otras cuestiones de interés en relación con los bonos polivalentes
- III.6. No utilización o uso del bono por su poseedor
- III.7. Cuadros-resumen sobre tratamiento de bonos

## I. INTRODUCCIÓN

Pocas novedades legislativas se han registrado en el año 2016 en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), tanto a nivel comunitario como nacional.

Las dos novedades registradas en el ámbito comunitario tienen gran interés al prever el legislador de la Unión Europea (UE) la tributación en dos tipos de operaciones que habían planteado hasta ahora notables discrepancias, tanto en la interpretación que habían dado los legisladores de los distintos Estados miembros, como en la resolución de los conflictos internos a nivel nacional que habían surgido en estas materias.

Se examinan en este trabajo ambas novedades. La primera de ellas se refiere a la modificación del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, operada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre. Se establece con esta modificación, cuya entrada en vigor se produce el 1 de enero de 2017, una nueva configuración de los servicios relacionados con bienes inmuebles, a los efectos de determinar de manera precisa aquellos que tienen una vinculación suficientemente directa con ellos para así aplicar la regla de localización de los servicios prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Así mismo, se da un concepto de bien inmueble que afecta a todo el ámbito del impuesto.

Su trascendencia se refleja, por otra parte, en las amplias notas explicativas elaboradas por la Comisión Europea para contribuir a una mejor comprensión de esta normativa europea, y en la importancia que los bienes inmuebles tienen en el IVA y su vis atractiva para configurar el lugar de realización de las operaciones que tienen por objeto bienes inmuebles.

La segunda de las modificaciones es la efectuada por la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, que regula el tratamiento en el IVA de los bonos canjeables, con una gran importancia económica en la actualidad y cuyo desarrollo está adquiriendo un grado de complejidad que hacía necesaria una interpretación adecuada de la Directiva IVA a fin de no llevar a confusión en la interpretación y aplicación de la norma y, esencialmente, lograr un tratamiento unitario en el ámbito territorial de la Unión.

Si bien el plazo para que los legisladores nacionales cumplan su obligación de transposición concluye el 31 de diciembre de 2018, en tanto que con esta directiva se aclara el tratamiento que los bonos canjeables tienen en el IVA y estamos ante operaciones sujetas al impuesto en el caso de ser realizadas por empresarios o profesionales, no cabe duda de que la interpretación tanto de la norma comunitaria como de las nacionales puede realizarse ya de acuerdo con las previsiones contenidas en esta directiva aun cuando, como se ha indicado, el legislador nacional debe aprobar

## I. INTRODUCCIÓN

Pocas novedades legislativas se han registrado en el año 2016 en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), tanto a nivel comunitario como nacional.

Las dos novedades registradas en el ámbito comunitario tienen gran interés al prever el legislador de la Unión Europea (UE) la tributación en dos tipos de operaciones que habían planteado hasta ahora notables discrepancias, tanto en la interpretación que habían dado los legisladores de los distintos Estados miembros, como en la resolución de los conflictos internos a nivel nacional que habían surgido en estas materias.

Se examinan en este trabajo ambas novedades. La primera de ellas se refiere a la modificación del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, operada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre. Se establece con esta modificación, cuya entrada en vigor se produce el 1 de enero de 2017, una nueva configuración de los servicios relacionados con bienes inmuebles, a los efectos de determinar de manera precisa aquellos que tienen una vinculación suficientemente directa con ellos para así aplicar la regla de localización de los servicios prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Así mismo, se da un concepto de bien inmueble que afecta a todo el ámbito del impuesto.

Su trascendencia se refleja, por otra parte, en las amplias notas explicativas elaboradas por la Comisión Europea para contribuir a una mejor comprensión de esta normativa europea, y en la importancia que los bienes inmuebles tienen en el IVA y su vis atractiva para configurar el lugar de realización de las operaciones que tienen por objeto bienes inmuebles.

La segunda de las modificaciones es la efectuada por la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, que regula el tratamiento en el IVA de los bonos canjeables, con una gran importancia económica en la actualidad y cuyo desarrollo está adquiriendo un grado de complejidad que hacía necesaria una interpretación adecuada de la Directiva IVA a fin de no llevar a confusión en la interpretación y aplicación de la norma y, esencialmente, lograr un tratamiento unitario en el ámbito territorial de la Unión.

Si bien el plazo para que los legisladores nacionales cumplan su obligación de transposición concluye el 31 de diciembre de 2018, en tanto que con esta directiva se aclara el tratamiento que los bonos canjeables tienen en el IVA y estamos ante operaciones sujetas al impuesto en el caso de ser realizadas por empresarios o profesionales, no cabe duda de que la interpretación tanto de la norma comunitaria como de las nacionales puede realizarse ya de acuerdo con las previsiones contenidas en esta directiva aun cuando, como se ha indicado, el legislador nacional debe aprobar

las modificaciones correspondientes en la norma interna antes del 1 de enero de 2019, pues en otro caso, encontrándonos ante preceptos claros y precisos, los artículos de esta Directiva 2016/1065 podrán ser alegados directamente por los ciudadanos en todas aquellas situaciones que estimen conveniente para la defensa de sus intereses (efecto vertical de las directivas).

## II. CONCEPTO DE BIENES INMUEBLES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS RELACIONADAS CON BIENES INMUEBLES

### II.1. EL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) N.º 282/2011: SU FUNCIÓN Y APLICACIÓN RESPECTO DEL DERECHO INTERNO

El Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo, garantiza la aplicación uniforme de la Directiva 2006/112/CE, dado que, entre otras materias, los preceptos relativos a las reglas de localización de las operaciones o normas de conflicto (incluidas por Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008) estaban sujetas a interpretación por parte de los Estados miembros. Por ello, la adopción de una disposición de aplicación común de la directiva garantizaba la aplicación del sistema del IVA con el objetivo perseguido por el legislador de la UE, de forma que se pretendían evitar divergencias de aplicación incompatibles con el funcionamiento del adecuado mercado interior.

Así, el objetivo del reglamento es garantizar una aplicación uniforme, en particular por lo que respecta a los sujetos pasivos, la entrega de bienes y la prestación de servicios y el lugar de realización de los hechos imposables.

Mediante el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre, se efectuó una modificación sustancial del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios, esencialmente por lo que se refiere a los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y televisión y los prestados por vía electrónica, y también los relativos a bienes inmuebles, regulando asimismo un concepto de bien inmueble aplicable a todo el ámbito de la Directiva IVA. Mientras que las modificaciones que afectan a los primeros servicios entraron en vigor en 2015, los preceptos que afectaban a los servicios relacionados con bienes inmuebles y al concepto de estos entraban en vigor en 2017.

Esta divergencia en la fecha de entrada en vigor se justificó por el legislador de la UE indicando que procedía introducir el concepto de bienes inmuebles para garantizar un trato fiscal uniforme por los Estados miembros de las prestaciones de servicios vinculadas a dichos bienes. «La introducción de ese concepto podría incidir considerablemente en la legislación y las prácticas administrativas de los Estados miembros. Sin perjuicio de tal legislación o de las prácticas que ya se aplican en los Estados miembros y para garantizar una transición sin sobresaltos hacia la nueva normativa, tal concepto debería introducirse en una fecha ulterior» (considerando 18 de la Directiva 1042/2013).

Es bien conocida la trascendencia de las normas reglamentarias en el Derecho de la UE, no estando de más recordar su naturaleza y algunas de sus características. Así, el reglamento tiene un alcance general, es obligatorio en todos sus elementos y es directamente aplicable en cada Estado miembro (art. 288 del TFUE). Por ello, la mejor manera de asegurar la uniformidad de la aplicación del derecho comunitario es a través de un reglamento.

El reglamento de ejecución, que la Comisión o, en casos específicos y debidamente justificados el Consejo, puede adoptar en ejercicio de sus funciones ejecutivas, se dicta cuando sea preferible o se requieran condiciones de una aplicación uniforme de un acto jurídicamente vinculante de la UE (de la naturaleza que fuere), en sustitución de cualesquiera mecanismos nacionales. En consideración a esta naturaleza en el título de estos actos debe figurar la expresión «de ejecución» (art. 291 del TFUE).

De manera expresa en el reglamento que ahora examinamos, se nos recuerda que las disposiciones de aplicación recogidas en el mismo incluyen normas específicas que responden a cuestiones concretas planteadas en materia de aplicación, y tienen por objeto dar, en todo el ámbito territorial de la Unión a efectos de IVA, un trato uniforme a esos casos particulares únicamente. Por lo tanto, no pueden hacerse extensivas a otros supuestos y, dada su formulación, deben aplicarse de manera restrictiva. De otra parte, estas disposiciones de aplicación solo son jurídicamente vinculantes desde la fecha de la entrada en vigor del presente reglamento y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros.

Principios todos ellos que debemos tener en cuenta a la hora de aplicar las normas reguladoras del IVA. En nuestro derecho interno, la Ley del IVA y su reglamento quedan sometidos a los dictados de este reglamento de ejecución, de manera que este último prima sobre esas normas internas, lo que sucede con distintos preceptos (basta recordar, entre otros muchos ejemplos, que los conceptos de sede de la actividad económica y de establecimiento permanente del art. 69.Tres de la Ley del IVA no se ajustan a la dicción de los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011).

Con fecha 1 de enero de 2017 entran en vigor, por tanto, los preceptos del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 relativos a prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles.

Para ello, el legislador de la UE ha incluido los artículos 13 ter, 31 bis y 31 ter, que interpretan de manera uniforme la norma de conflicto o regla de localización prevista en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, recogida en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

Por tanto, la regla de localización recogida en el precepto interno debe ser objeto de aplicación de acuerdo con lo dispuesto en el reglamento de ejecución, de manera que cualquier posible divergencia a nivel normativo, como de interpretación doctrinal efectuada por los órganos encargados de ello en nuestro sistema tributario, se solucionará primando la aplicación de la norma reglamentaria de la UE (principio de primacía de la norma reglamentaria comunitaria sobre la norma nacional).

El artículo 47 de la Directiva (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA) no constituye una excepción a la regla general de localización de los servicios, sino una norma particular. Ello supone que no tenga que aplicarse restrictivamente, como sucede con las excepciones y, por tanto, en caso de conflicto con las reglas generales, la determinación de la regla a aplicar deberá efectuarse teniendo en cuenta la finalidad de la regla particular, esto es, la de permitir la imposición en el Estado miembro en el que se consume el servicio, que es lo pretendido con esta regla particular de localización relativa a bienes inmuebles. Por ello, se examinará, en primer lugar, si los servicios entran en el ámbito de aplicación de la regla particular y, caso de ser así, la prestación de servicios se considerará relacionada con bienes inmuebles. De no aplicarse la norma concreta u otras concretas, se aplicarán las reglas generales de localización. Si se cumplen las condiciones para aplicar dos o más reglas particulares, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) (Sentencia de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe [NFJ034724]), se aplicará la regla que garantice con mayor seguridad la imposición en el lugar en que se produzca el consumo del servicio lo que, en materia de servicios relacionados con bienes inmuebles, lleva a considerar que la regla de localización relativa a servicios relacionados con bienes inmuebles suele tener primacía respecto de las restantes.

Debe destacarse que además del precepto interno anterior, el artículo 6 de la Ley del IVA, que determina la noción de edificación, se verá afectado por la norma reglamentaria de la UE, en tanto, como seguidamente se examina, aclara el concepto de «bien inmueble».

## II.2. DELIMITACIÓN DE «BIEN INMUEBLE»

### II.2.1. Utilización del término «bien inmueble» en la Directiva IVA. Trascendencia en la delimitación del concepto

En la Directiva 2006/112/CE se recogen en diversos preceptos los términos «bien inmueble». Así en el artículo 15 se delimita que los Estados miembros pueden considerar como bien corporal ciertos derechos sobre bienes inmuebles; los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles; y las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo. Nuestro legislador interno así lo ha recogido respecto de este último supuesto en el artículo 8.Dos.8.º de la Ley del IVA al concretar el concepto de entrega de bienes (los otros dos supuestos deben entenderse dentro de la noción de prestaciones de servicios del art. 11).

En el artículo 47 de la directiva se establece la regla de localización de las prestaciones de servicios relacionadas con «bienes inmuebles», recogida en nuestro artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

También al regular las exenciones en el artículo 135 se alude a las entregas de «edificios» o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten; las entregas de «bienes inmuebles» no edificados; y el arrendamiento y el alquiler de «bienes inmuebles» (letras j), k), l) del apartado primero).

Ahora bien en la Directiva 2006/112/CE no se establece un concepto de «bien inmueble» y tampoco lo hace nuestro legislador interno en la Ley del IVA, limitándose este en el artículo 6 a dar un concepto de «edificaciones».

Las divergencias observadas en la interpretación de este concepto de «bien inmueble» en los distintos Estados miembros habían sido puestas de manifiesto por el TJUE en diversas ocasiones, por lo que se hacía preciso delimitar esta noción, no solo respecto de la regla de localización referida a los servicios relacionados con bienes inmuebles sino también para cualquier otro precepto de la directiva, y, por tanto, de nuestra norma interna, donde se aluda a «bienes inmuebles». Las dudas aparecidas en la delimitación de este concepto, que en muchas ocasiones parece sencillo de aplicar, llevan a concretar su noción. De ahí la trascendencia de su delimitación.

El legislador de la UE así lo precisa en el artículo 13 ter del reglamento de ejecución, pues alude directamente que por «bienes inmuebles» se entenderá el concepto que pasamos a examinar, «a efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE», esto es, da un concepto común para todo el sistema IVA, que resulta aplicable a cualquier precepto de la directiva y también de nuestra Ley del IVA donde se recojan estos términos o se refieran a ellos.

Estamos ante un «concepto autónomo de derecho comunitario» y, por tanto, de aplicación uniforme en el ámbito territorial de la Unión a efectos de IVA cuya interpretación última, en su caso, corresponde al TJUE. Su doctrina ha sido la que el legislador de la UE ha tenido muy en cuenta para dar ahora la definición de «bien inmueble».

## II.2.2. Delimitación general de «bien inmueble»

El concepto que ahora da el legislador de la UE lo hace por referencia a la casuística que lo comprende, esto es, no da una definición genérica del mismo, sino que lo delimita fijando los supuestos comprendidos en la noción. Ello no es novedoso, puesto que los ordenamientos jurídico privados basados en el derecho continental recogen una noción que sigue las mismas pautas, así sucede en nuestro artículo 334 del Código Civil. Ahora bien, como tal concepto autónomo de derecho comunitario, debe tenerse en cuenta que no debemos acudir al ordenamiento jurídico privado o civil para la interpretación de esta noción en el ámbito de aplicación del IVA, sin perjuicio de que puedan ser más o menos coincidentes o de que la interpretación efectuada en el ámbito privado pueda acogerse para el sistema IVA siempre y cuando sea coincidente con los principios inspiradores del sistema común del IVA.

En buena medida el legislador toma como base la doctrina del TJUE recogida en la Sentencia de 3 de marzo de 2005, asunto C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbadehavn (NFJ019131), si bien el legislador da una definición más detallada que tiene por objeto la distinción entre bienes inmuebles y bienes muebles corporales.

Se recogen cuatro categorías, teniendo el precepto carácter exhaustivo, si bien no deben considerarse categorías excluyentes, dado que nos encontraremos con bienes que pueden incluirse

en más de una. De esta manera, para aplicar la regla de localización de los servicios relacionados con bienes inmuebles deberá determinarse, en primer lugar, si el servicio se refiere a una de las cuatro categorías, para posteriormente, como se examinará, evaluar la vinculación suficientemente directa con el bien inmueble.

En una primera aproximación al concepto, el legislador delimita dos grandes grupos en los que encuadrar las cuatro categorías: el primero, compuesto por aquellos bienes que no pueden ser objeto de traslado o, al menos, no sin dificultad, como ocurre con los edificios o los terrenos (se trata de las letras a) y b); mientras que el segundo grupo se integra por aquellos bienes que pueden trasladarse pero que son considerados como inmuebles por la estrecha vinculación a los mismos o por quedar integrados en ellos, como es el caso de ascensores, etc. (letras c) y d).

Se entenderá así por «bien inmueble»:

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

### II.2.3. Delimitación de las categorías que comprende la noción de «bien inmueble»

De acuerdo con las notas explicativas de la Comisión, pueden reseñarse las principales características de cada una de estas categorías que a continuación se exponen.

#### A) Área de la corteza terrestre

Se requerirán dos condiciones para que el bien tenga la naturaleza de inmueble:

a) Los bienes deben estar situados en un área determinada de la corteza terrestre, sobre su superficie o en su subsuelo, por lo que estamos ante un concepto de «tierra» amplio, de manera que un bien inmueble se compone de zonas claramente identificadas o identificables de la tierra en las que puede fundarse la propiedad o la posesión. En lo que respecta al concepto de «bien in-

mueble», ha de recordarse que el TJUE ya había señalado que una de sus características esenciales es que está vinculado a una porción determinada del territorio del Estado miembro en el que está situado (Sentencias de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger [NFJ023343]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]).

De esta forma, el suelo de la tierra comprende todo terreno, incluyendo el cubierto por el agua (mar, ríos, lagos y otras vías navegables). Respecto del vuelo o sobre la superficie comprende cuanto se encuentre sobre la misma siempre que los bienes estén unidos o incorporados al terreno o anclados en él, y en la medida en que estén unidos.

El TJUE en las Sentencias de 3 de marzo de 2005, asunto C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (NFJ019131); de 6 de diciembre de 2007, asunto C-451/06, Walderdorff (NFJ026988); y de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse (NFJ048480), había mantenido que la parte que emerge del suelo correspondiente «al terreno en el que se halla el emplazamiento en el agua de la embarcación habitable constituye un bien inmueble. Asimismo, constituye un bien inmueble la parte sumergida y delimitada de la dársena del río, que está cubierta por las aguas fluviales en las que se encuentra la embarcación habitable».

### EJEMPLO 1

Se incluyen en la noción de bien inmueble los árboles y cultivos, en tanto en cuanto tienen raíces en tierra permaneciendo unidos a la misma.

Respecto del subsuelo, comprenderá todo cuanto se encuentre bajo el suelo y, en la medida en que los componentes de la tierra (petróleo, minerales, etc.) no se extraigan deben considerarse parte del terreno y, por tanto, tienen la consideración de bien inmueble.

El hecho de que el agua, el petróleo, los minerales u otras sustancias del suelo o del subsuelo se consideren inmuebles no puede llevar a la conclusión de que todos los servicios en los que se utilicen se consideren vinculados a bienes inmuebles; pues habrá muchos supuestos en que no sea así. Es el caso del transporte de agua, gas, petróleo a través de infraestructuras, que no deben considerarse vinculados a bienes inmuebles.

b) Sobre dichos bienes debe ser posible fundar la propiedad y la posesión. Estamos ante dos conceptos que no se encuentran definidos por la Directiva IVA, pero que exigen una aplicación común en el ámbito territorial de aplicación del impuesto. La vinculación con el hecho imponible entrega de bienes y su definición por el TJUE como «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» (entre otras en Sentencias de 8 de

febrero de 1990, asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe [NFJ000732]; de 21 de abril de 2005, asunto C-25/03, HE [NFJ019489]; de 11 de febrero de 2010, asunto C-88/09, Graphic Procédé [NFJ036903]) lleva a concluir que se comprobará si la persona puede disponer del bien inmueble como si fuera su propietario, aunque no lo fuera, lo que va más allá del mero hecho de la posesión. El hecho de que la noción incida en que sobre los bienes «pueda fundarse» la propiedad o la posesión lleva consigo que puedan ser considerados inmuebles aquellos sobre los que nadie ostente la propiedad real o la posesión sobre dichos bienes en el momento en que se evalúan, pudiendo demostrarse la propiedad o la posesión por otros medios de prueba distintos de la escritura de propiedad y/o la inscripción en un registro oficial. Finalmente incluyen los bienes inmuebles inalienables como bienes públicos.

### EJEMPLO 2

Una licencia de explotación para explotar determinados recursos o la realización de determinadas obras de infraestructura en un lago, vía navegable o mar territorial será una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble.

## B) Edificios o construcciones fijados al suelo o anclados en él

Si un edificio es considerado como una estructura artificial con techo y paredes, una construcción es una noción más amplia incluyendo otras infraestructuras que no suelen ser consideradas como edificios, pues pueden incluir obras de ingeniería civil.

### EJEMPLO 3

Dentro del concepto de edificio se incluye una casa, una fábrica, etc.

En el término construcción se comprenden, por ejemplo, las carreteras, puentes, aeropuertos, puertos, diques, gasoductos, refinerías, centrales eléctricas, sistemas de abastecimiento de aguas, etc.

El edificio o construcción será considerado bien inmueble en todas sus partes constitutivas, por lo que queda integrado por la estructura y cada elemento instalado o incorporado al mismo de manera permanente, conformando un conjunto que quedaría incompleto en otro caso.

Se exige para ser considerado como bien inmueble que el edificio o la construcción esté fijo al suelo o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, y no debe ser posible desmantelarlo o trasladarlo fácilmente, como así lo ha recordado el TJUE en las Sentencias de 16 de enero de 2003, asunto C-315/00, Rudolf Maierhofer (NFJ013489), y de 15 de noviembre de 2012, asunto C-532/11, Leichnich (NFJ049273).

Tanto si el edificio está completo o no, como si está en construcción o ha dejado de ser habitable o no puede utilizarse para los fines para el que fue construido, quedará integrado en la noción de bien inmueble, siempre que se dé el requisito de permanecer fijado al suelo. Lo mismo cabe decir de las construcciones. En definitiva, la ausencia de elementos que completen o equipen el edificio o construcción ya hagan que sea habitable o apto para su fin no lo excluye de la noción de bien inmueble, ya que la condición esencial es la incorporación de manera fija al suelo de una estructura.

Deberemos considerar que estamos ante un bien inmueble, incluso cuando el edificio o la construcción ha dejado de ser habitable o ya no se pueda utilizar para los fines propios para los que fue construido.

#### EJEMPLO 4

Se considera edificio a los efectos de la Directiva IVA un edificio en construcción desde que comiencen las obras y se incorpore una estructura al suelo; así como un edificio que carezca de techo o ventanas.

Se requiere, como se acaba de señalar, que el edificio o construcción esté fijo al suelo o anclado en él, por encima o por debajo del nivel del mar, lo que lleva consigo que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad.

El TJUE (esencialmente en las Sentencias de 16 de enero de 2003, asunto C-315/00, Rudolf Maierhofer [NFJ013489], y de 15 de noviembre de 2012, asunto C-532/11, Leichnich [NFJ049273]) ha mantenido que no resulta necesario que un edificio o una construcción se halle indisolublemente incorporado al suelo para que pueda ser considerado bien inmueble, siendo esencial comprobar si los dispositivos para inmovilizar el bien pueden suprimirse fácilmente o no, esto es, si pueden eliminarse sin esfuerzo (criterio físico) y sin incurrir en gastos considerables (criterio económico); debiéndose analizar asimismo si forma una unidad funcional y económica con los elementos que constituyen su emplazamiento (Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse [NFJ048480]).

### EJEMPLO 5

Se considerarán bienes inmuebles las viviendas prefabricadas y quioscos cuando se fijen al suelo de manera tal que su estructura quede inmovilizada. Si bien pueden ser objeto de traslado posterior, en la medida en que no puedan desmantelarse o trasladarse con facilidad, exigiendo un esfuerzo y gastos no desdeñables, deberemos considerarlos bienes inmuebles.

Para el TJUE una embarcación habitable utilizada como restaurante-discotheca en las circunstancias que se describen en la Sentencia de 15 de noviembre de 2012 es un bien inmueble; lo mismo que un edificio construido a partir de los elementos prefabricados destinados a ser extraídos y reutilizados en otro lugar, cumpliendo las condiciones previstas en la Sentencia de 16 de enero de 2003.

La subjetividad que pueda tener esta noción debe ser resuelta a través de los dos criterios antes apuntados, el físico y el económico, considerando entre otros los siguientes criterios objetivos: las competencias profesionales precisas para desmantelar o trasladar el edificio o la estructura (incluyendo los medios necesarios para ello), el coste de la operación completa en relación con el valor de lo desmantelado o trasladado, el tiempo ocupado para ello, el hecho de que provoque su destrucción o una pérdida significativa de valor, o la utilización prevista o uso efectivo del bien como ubicación permanente o no permanente (si bien este último elemento deberá ir unido a la posibilidad de que pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad o no).

### EJEMPLO 6

Un vehículo de restauración que se encuentra temporalmente en un lugar y que está anclado en él, en el caso de que los elementos utilizados para ello solo basten para inmovilizarlo durante el periodo que se utiliza en dicho lugar y que resulta fácil de desmantelar, no puede ser considerado como bien inmueble. Ahora bien, si se utiliza como ubicación permanente para el ejercicio de la actividad económica y no puede desmantelarse o trasladarse fácilmente pues su fijación al suelo se ha realizado para permanente indefinidamente, podríamos considerar que estamos ante un bien inmueble.

- C) Cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos

Lo primero que debe resaltarse es que el término «integrante» significa que sin ese elemento el edificio o construcción estará incompleto. Con ello, se considera «bien inmueble» por incorpo-

ración cualquier elemento considerado «mueble» por el hecho de pasar a integrarse en un edificio o construcción y sin los cuales este quedaría incompleto. O lo que es lo mismo, un elemento instalado o incorporado en un edificio o construcción forma parte integrante del mismo cuando contribuya a completarlo, de acuerdo con las características asociadas al mismo y su uso o destino. En definitiva, un edificio o construcción se considera bien inmueble en todas sus partes constitutivas.

Dada la distinta utilidad y función de los edificios o construcción no puede determinarse una relación de elementos que pasen a considerarse como «bien inmueble» por el hecho de su naturaleza; sino que el uso y finalidad del edificio, construcción o estructura condicionarán los elementos que constituyen parte integrante de la misma.

Lo esencial será concretar si en ausencia de los elementos, o bien si se suprimen, la naturaleza del edificio o de la construcción quedaría alterada de forma tal que no podrá utilizarse con normalidad para su uso o función propias; y ello concurre tanto de elementos que se incorporan en el momento de la construcción, como posteriormente.

#### EJEMPLO 7

En el caso de un edificio destinado a viviendas, las puertas, ventanas, etc., que se instalen en el mismo conforman un todo con el edificio, pues son elementos necesarios para que el edificio pueda ser destinado al uso para el que se construyó (aunque no lo sean en relación con otra construcción, como por ejemplo un puente, que no precisa de los anteriores elementos).

También puede señalarse lo mismo respecto de un extractor y chimenea de extracción de humos, etc., incorporada al edificio de manera tal que constituya un solo bien.

Frente a lo anterior, la instalación de un equipo individual de aire acondicionado que puede ser trasladable o eliminado fácilmente, de manera que por su desinstalación no pierde su individualidad o su integridad estructural, no pasa a tener la condición de bien inmueble por el hecho de que se instale en un edificio.

Se incluyen tanto los bienes o elementos de acabado que afectan o se colocan en el sistema estructural del edificio (aislamiento, tabiques, instalación eléctrica o de calefacción o de ventilación, etc.) como aquellos elementos de acabado que no proporcionan una estructura al edificio o construcción pero lo completan o equipan (puertas, etc.).

Quede claro que un bien que no pierde su individualidad aun cuando se incorpore a un edificio, no pasa a tener la condición de inmueble cuando el edificio o construcción sigue estando completo en ausencia de dicho bien.

Se advierte que el hecho de que el edificio o construcción carezca del elemento en cuestión o bien incorporado no hace perder la condición de bien inmueble al edificio o construcción. Esto es, lo que la norma reglamentaria nos indica es que al incorporarse los elementos al edificio o construcción pasan a tener la misma consideración que estos, al completarlos. Por ello, en la práctica lo esencial será determinar si el elemento instalado contribuye a completar el edificio o la construcción, de acuerdo con las características de estos o el uso y destino para los que se hayan construido.

### EJEMPLO 8

Un edificio destinado a viviendas sin puertas y ventanas no deja de tener la naturaleza de bien inmueble, aunque los elementos anteriores completan el edificio para que pueda ser destinado al uso o fin con el que se ha construido.

El problema surge respecto de las construcciones específicas. En este caso lo que deberá comprobarse es si el elemento resulta esencial o necesario para que esa construcción sea calificada como tal, lo que ocurrirá por ejemplo en el caso de que en ausencia de ese elemento la construcción no fuera útil para el uso o destino previstos.

### EJEMPLO 9

En el supuesto de construcción de un turbina eólica no cabe duda de que las palas o los componentes del aerogenerador resultan necesarios y son imprescindibles para que la construcción adquiera el uso o utilidad para el que se construyó, por lo que dichos elementos conforman un conjunto con la torre que debe ser considerada por ello como bien inmueble.

D) Cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción

Estamos ante una especificación de la letra anterior, de manera que la incorporación de un elemento de forma permanente en un edificio o construcción sin que sea posible trasladarlo sin destruirlo o alterar el edificio o construcción se incorporará al mismo pasando a tener la condición

de bien inmueble; siendo un bien mueble en otro caso. Se alude a equipos o máquinas, aunque debe comprender también cualquier otro elemento que se incorpore con las mismas características al edificio o a la construcción.

### EJEMPLO 10

Como se ha indicado anteriormente, la incorporación a una dependencia de un edificio de un aparato de aire acondicionado individual, fácilmente desmontable, no pasa a tener la condición de inmueble, de manera tal que este quede incompleto ante su ausencia.

Se alude a «instalación de forma permanente», lo que quiere decir que los elementos que se instalan sirvan a un fin específico y que perduren en el edificio o construcción o permanezcan inalterados. Esto es, el criterio objetivo a tener en cuenta es si la retirada del elemento instalado de forma duradera causaría un perjuicio cierto al edificio o construcción, no solo a la parte del mismo donde se ha incorporado sino al conjunto del edificio o construcción.

El término «permanente» puede tener un carácter subjetivo y otro objetivo. Respecto de las edificaciones o construcciones destinadas a viviendas o de uso análogo, la intencionalidad, como elemento subjetivo, puede tener gran importancia, si bien debe considerarse también que la incorporación no tiene que ser para siempre, sí debe serlo para una vida económica normal, y ello es lo que determinará que la retirada del elemento afecte al edificio o construcción de manera sensible. En relación con edificios o construcciones destinadas al uso industrial o para actividades económicas debe primar un elemento objetivo, como es la vida útil de los elementos, equipos o máquinas industriales que se incorporan que, aun cuando sea más breve que la del edificio o construcción, se utilizan durante el periodo de vida para el que han sido diseñados o adquiridos.

### EJEMPLO 11

De manera habitual podemos señalar que la incorporación de un ascensor a un edificio o construcción que no contaba con este elemento, hace que quede integrado en el mismo de manera permanente, por lo que pasa a reunir la misma condición que el edificio o construcción en el que queda incorporado.

Para que el elemento tenga la misma condición del edificio o construcción al que se incorpora se requiere que no pueda trasladarse sin destruir o modificar o alterar dicho edificio o construcción; tanto por lo que se refiere a la parte donde se incorporó como al resto del mismo.

«Destrucción» alude a la acción o proceso que provoca tales daños que el edificio o construcción deja de existir o no puede ser reparado, incluyendo las situaciones en que el edificio o construcción sufre graves daños o un cambio físico sustancial debido a la eliminación del elemento instalado permanente en él.

### EJEMPLO 12

Es el caso de una maquinaria industrial fijada de manera permanente al suelo de una nave que, para ser extraída de la misma, requiere la eliminación del techo o de un muro del edificio.

Frente a la destrucción, «alterar» supone un escalón inferior, pues comparativamente tiene una menor importancia que la «destrucción». Hace referencia al cambio de las características o de la composición del bien inmueble, si bien en nuestro caso se requiere que sea significativa (toda modificación o retirada de cualquier elemento fijado al edificio o construcción implica su alteración). En definitiva, se exige que la incorporación del elemento al edificio o construcción sea suficientemente importante como para formar un conjunto que suponga una función específica independiente del edificio y así su retirada ocasione daños graves al edificio o construcción y, en su caso, al propio elemento.

### EJEMPLO 13

Una máquina industrial fijada al suelo mediante tornillos o pernos para evitar vibraciones durante su uso, cuya retirada del edificio o construcción se hace mediante la eliminación de esos elementos, no implica que pase a tener la misma condición del edificio o construcción, pues su retirada no supone una alteración significativa.

Indudablemente deberán tenerse en cuenta criterios objetivos para delimitar si la alteración es significativa o no. Así, podrán tenerse en cuenta la importancia del esfuerzo, el tiempo o el coste necesario para reparar el edificio o la construcción.

## II.2.4. Categorías no excluyentes

Si bien la lista de las cuatro categorías citadas en el artículo 13 ter del reglamento tiene carácter exhaustivo, no obstante, no son mutuamente excluyentes. De esta forma, determinados bienes pueden estar comprendidos en más de una categoría, sobreponiéndose en algunos casos.

La complejidad se da esencialmente entre las letras b), c) y d) y de forma más específica entre estas dos últimas.

La diferencia entre las letras b) y c) radica en que en la primera se alude a edificios o construcciones realizadas, donde se incluyen los elementos que se incorporan al mismo en el proceso de construcción, reforma o modificación. Se trata de elementos componentes del sistema estructural del edificio o construcción (muros, suelos, estructura, etc.), incluyendo la infraestructura o la superestructura.

### EJEMPLO 14

La letra b) comprenderá los ladrillos, vigas, etc., utilizados en el proceso de construcción y también los sistemas de conducción de agua, evacuación de agua, instalación sanitaria principal o subsidiaria, instalación principal de calefacción, refrigeración y ventilación, instalación eléctrica principal (cableado interno) o la instalación principal del sistema de automatización del edificio.

La letra c) comprende los elementos que son instalados en el edificio o construcción, no formando parte de la estructura principal, aunque sean parte integrante del edificio o construcción, completando su estructura principal a fin de que pueda ser utilizado para el destino habitual.

La letra d) comprende los elementos, equipos o máquinas que desempeñan una tarea o función independiente del edificio o construcción donde se instalan, siendo su finalidad la de servir para un fin específico, de forma que aunque estén físicamente unidos al bien inmueble no sirven para mejorar su uso o disfrute.

El ámbito objetivo de las letras c) y d) puede superponerse, lo que ocurre con determinados elementos que son parte integrante del edificio o construcción y cuya retirada lo alteran. En estos casos debería exigirse la concurrencia de los requisitos previstos en esta última letra, esto es, dicho elemento solo pasará a tener la misma condición que el edificio o construcción cuando su retirada afecte a la naturaleza o a la integridad física del edificio o construcción.

En definitiva, la pregunta a realizarse será si el elemento forma parte de la estructura con arreglo a la letra b), es parte integrante de ella en el sentido de la letra c) o está instalado de forma permanente en ella en el sentido de la letra d).

### EJEMPLO 15

Un buen ejemplo de cuanto se viene exponiendo son los paneles solares, pues se plantean diversas situaciones en función de cómo se instalen, por lo que deberá estarse a las circunstancias del caso concreto para concretar si quedan integrados en la letra b), c) o d), o excluidos de la condición de bien inmueble.

Si bien en principio puede parecer que quedan incluidos en la letra b) al formar parte de la estructura del edificio o construcción (se integran dentro de la instalación eléctrica principal del edificio o construcción), también se incorporan a esta letra si se utilizan como paredes al constituir parte del edificio. Pero pueden instalarse sin formar parte de la infraestructura, por lo que en este caso debe concretarse si se incorporan a las letras c) o d). Así si se instalan en el tejado pasando a formar parte del tejado e incorporándose al mismo sirviendo como tal, o se utilizan como ventanas, quedarían integrados en la letra c).

## II.2.5. Noción de «edificaciones» en la Directiva IVA y en Ley del IVA

En el artículo 12.2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE, se considera edificio «toda construcción incorporada al suelo», estando por ello ante un concepto autónomo de derecho comunitario que ahora ha sido desarrollado por el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

Nuestro legislador nacional reguló la noción de «edificio» en el artículo 6 de la Ley del IVA. Quede claro que este concepto, en la actualidad, está subordinado al que nos da el legislador de la UE en el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011. Por ello, ante cualquier contradicción o dudas en la interpretación o resolución de conflictos debe primar siempre el dictado de la norma reglamentaria comunitaria.

La noción de edificio que nos da la Ley del IVA en el artículo 6 no se corresponde con la prevista en el Código Civil, donde por otro lado se da una noción de «bien inmueble» en el artículo 334 en la que queda incorporado el edificio como parte integrante del mismo. Una lectura de ambos preceptos lleva consigo la observancia de distintos criterios de delimitación.

Tampoco se corresponde con el previsto en la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación, en cuyo artículo 2.2 y 3 se da un concepto de edificación, a los exclusivos efectos de esta ley, cuyo contenido difiere notablemente del que se da en el IVA.

Estamos, en definitiva, ante un concepto marcadamente fiscal cuyo ámbito de aplicación se ciñe al impuesto concreto. En la Ley del IVA se consideran como edificaciones «las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente», con lo que parecen elimi-

narse de tal concepto aquellas edificaciones que no se encuentren terminadas, las cuales hasta ese momento seguirán el régimen que se conceda al suelo sobre el que se asientan, lo que no se corresponde con el concepto de «bien inmueble» que nos da ahora el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

Después de esta definición genérica, se lleva a cabo por el legislador nacional una relación no exhaustiva de supuestos que quedan integrados o que quedan excluidos. Así tendrán la condición de edificios las construcciones que seguidamente se indican siempre que estén unidas a un inmueble de manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto (lo que debe ser analizado de acuerdo con cuanto se ha expuesto anteriormente):

- Los edificios, esto es, la construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

#### EJEMPLO 16

La Dirección General de Tributos (DGT), en Consultas V0027/2010, de 18 de enero (NFC037150), y V0271/2012, de 8 de febrero (NFC043708), estimó que no pueden considerarse como edificaciones, a los efectos del artículo 6 de la Ley del IVA, las placas solares que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original y, por el contrario, si adquieren esta condición la totalidad de los elementos que componen un parque solar, incluidas, entre otras, las instalaciones fotovoltaicas (placas solares), líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía, y las líneas de conexión de generación.

- Instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques, cargaderos y plataformas de explotación y explotación de hidrocarburos. En este sentido se ha expresado la DGT en Consulta V2542/2005, de 22 de diciembre (NFC021627).

#### EJEMPLO 17

Se califican como edificaciones los depósitos de agua, siempre que supongan una construcción unida permanentemente al suelo. Así lo indica la DGT en Consulta 711/2002, de 13 de mayo (NFC016349).

- Edificaciones comerciales, como puertos, aeropuertos y mercados.
- De recreo o deportivas, que no sean accesorias de otras edificaciones.
- De obras públicas: vías de comunicación terrestres, marítimas y ferroviarias, así como los puentes, viaductos y túneles relativos a estas infraestructuras.
- De transporte: instalaciones fijas por cable.

Por el contrario, se excluyen del concepto de edificaciones:

- Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

#### EJEMPLO 18

No constituyen edificaciones las obras hidráulicas de suministro de agua encargadas a una empresa concesionaria. Así lo pone de manifiesto la DGT en Consulta V0384/2011, de 17 de febrero (NFC040542).

- Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca, aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

#### EJEMPLO 19

Los invernaderos en fincas rústicas, relacionados con actividades de explotación de la finca rústica o que tengan un carácter accesorio a la explotación de la finca, no son considerados edificaciones. Así lo indica la DGT en Consulta V0145/2014, de 23 de enero (NFC050239), que tiene en cuenta la Sentencia del TJUE de 26 de abril de 2012, asuntos C-621/10 y C-129/11, *Balkan and Sea Properties* (NFJ046732).

- Los objetos de uso y ornamentación, como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino del artículo 334.4 y 5 del Código Civil (en el que se consideran inmuebles por accesión); esto es:

- Estatuas, relieves, pinturas y otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de modo permanente al fundo.
  - Máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación de las mismas.
- Determinados inmuebles que, siendo explotación, no deben considerarse inmuebles: minas, canteras, pozos de petróleo o gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

### EJEMPLO 20

Según la DGT (Consulta V2370/2014, de 10 de septiembre [NFC052377]), tienen la consideración de edificaciones las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto.

Una lectura de este artículo 6 de la Ley del IVA por cuanto se ha expuesto con anterioridad sobre la delimitación de la noción de «bien inmueble» en el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 revela inmediatamente la necesidad de adecuar el precepto interno a la norma comunitaria.

## II.3. LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS VINCULADAS A BIENES INMUEBLES

### II.3.1. Regla de localización prevista en la Directiva 2006/112/CE y en la Ley del IVA

De acuerdo con el artículo 47 de la Directiva IVA, el lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles; incluyéndose en esta norma de conflicto los siguientes servicios (relación abierta, no cerrada): los prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de

preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad.

Nuestro legislador nacional recoge las previsiones anteriores en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA considerando que se prestan en el territorio de aplicación del impuesto los servicios relacionados con bienes inmuebles cuando estos radiquen en el citado territorio. A continuación enumera, al igual que se hace en la directiva, una relación abierta de supuestos que quedan comprendidos en esta norma de conflicto, que se corresponden más o menos con los previstos en aquella: a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas. b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias. c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros. d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias. e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles. f) Los de alquiler de cajas de seguridad. g) La utilización de vías de peaje. h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

### **II.3.2. Criterios generales de aplicación de la norma de conflicto prevista en la Directiva y en la Ley del IVA**

Nos encontramos ante una norma especial o particular que prima sobre la general del artículo 69.Uno; sin que pueda calificarse de excepción a esta última, lo que tiene trascendencia a la hora de determinar el ámbito de aplicación de la regla particular. De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE las disposiciones que suponen excepciones a las reglas generales deben interpretarse de forma restrictiva o estricta, pero como la norma de conflicto que ahora se examina no es una excepción sino una regla particular el criterio de aplicación restrictivo no se aplicará respecto de los servicios vinculados con bienes inmuebles.

En caso de que surjan dudas en relación con la aplicación de la regla general u otra particular con la de vinculación con bienes inmuebles, deberemos tener en cuenta siempre el fin perseguido por esta última, de forma que adoptando una evaluación objetiva se permita gravar la operación en el territorio del Estado miembro en el que se consume el servicio. Si este se encuentra en el ámbito de aplicación de la regla particular que se examina aplicaremos esta y en caso distinto deberá analizarse si resulta de aplicación otra regla particular de las previstas en el artículo 70 de la Ley del IVA. Supletoriamente, para el caso de que no queda englobado el servicio en el ámbito de aplicación de alguna de las reglas particulares, aplicaremos las reglas generales previstas en el artículo 69 de la ley.

Esta es la forma de determinar la norma de conflicto, y así lo indica el TJUE en la Sentencia de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (NFJ051149) (en análogo sentido también la de 26 de septiembre de 1996, C-327/94, Dudda [NFJ004664]), antes de decidir si, en una situación dada, una prestación de servicios concreta está comprendida en los artículos 44 y 45 de la Directiva IVA (reglas generales previstas en el art. 69 de la Ley del IVA), que establecen las disposiciones generales, es preciso determinar si

esa situación está regulada por una de las disposiciones particulares que figuran en los artículos 46 a 59 ter de esa directiva (correspondientes a nuestro art. 70 de la Ley del IVA).

En el supuesto de que concurren las condiciones para que resulten aplicables dos reglas particulares (la relativa a bienes inmuebles y otra), deberá concretarse el lugar de realización de la operación garantizando que se grave la operación en el lugar en el que se consuma el servicio. Así lo pone de manifiesto el TJUE en la Sentencia de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe (NFJ034724).

La forma en que se preste el servicio no debe tener influencia en la determinación de su localización, esto es, resulta intrascendente si el servicio se presta físicamente en el lugar donde radica el bien inmueble, o se presta a distancia. De esta forma puede darse un conflicto entre dos reglas particulares de las previstas en el artículo 70, como es el caso de los servicios prestados por vía electrónica relacionados con bienes inmuebles. Para ello deberán examinarse las consecuencias de aplicar una u otra regla, primando siempre el principio antes señalado, esto es, garantizar que la operación queda gravada en el lugar de consumo de los servicios.

En el supuesto en que se presten diversos servicios de forma conjunta, esto es, cuando una operación consta de varios elementos, será preciso determinar si nos encontramos ante una prestación de servicios única o varias prestaciones independientes. Con carácter general, el TJUE (entre otras en Sentencias de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Fild Fisher Waterhouse [NFJ048480]; de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN [NFJ025247]; de 19 de marzo de 2009, asunto C-461/08, Don Bosco Onroerend God [NFJ036241]; de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276/09, Everything Everywhere [NFJ040901]) ha mantenido que cada servicio prestado debe considerarse por lo general como una prestación de servicios independiente, aun cuando en el supuesto que se acaba de reseñar obliga a concretar si estamos ante una o varias prestaciones (Sentencia de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service [NFJ027402]). En determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (Sentencias de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service [NFJ027402]; de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse [NFJ048480]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]).

Ha señalado el TJUE que una prestación de servicios debe considerarse una única prestación cuando dos o más elementos suministrados o actos realizados por el sujeto pasivo se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial. Para ello resulta necesario establecer las características esenciales de la prestación a fin de determinar si el destinatario, considerado como un consumidor típico, recibe varios servicios o uno (Sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, Levob Verzekeringen y OV Bank [NFJ021025]; de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276/09, Everything Everywhere [NFJ040901]; de 4 de octubre de 2007, asunto C-349/96, Card Protection Plan [NFJ007331]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]). Es lo que sucede cuando una o varias prestaciones constituyen

una prestación principal y el resto de prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la principal. En este sentido, una prestación es accesorio de otra principal cuando no constituye para los clientes un fin en sí, sino un medio para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal que suministra el proveedor (Sentencias anteriormente citadas y de 10 de marzo de 2011, asunto C-497/09, Bog y otros [NFJ041714]).

Por ello, ante situaciones como las que se acaban de definir (paquete único de servicios), debe procederse concretando en primer lugar la existencia de un elemento o servicio predominante en la prestación. Una vez determinado este servicio deberá comprobarse si está relacionado o vinculado con un bien inmueble, pues en este caso aplicaremos al paquete de servicios la norma de conflicto sobre servicios vinculados con bienes inmuebles. En otro caso, si no puede concretarse la existencia de un servicio predominante, deberán desglosarse los diferentes servicios que se comprenden por un precio único y fijar para cada uno de ellos la norma de conflicto a aplicar para localizarlos en el territorio correspondiente, teniendo en cuenta que para calcular la base imponible deberemos aplicar la regla especial prevista en el artículo 79.Dos de la Ley del IVA.

En todo caso se procederá a evaluar caso por caso teniendo en consideración los criterios que han sido propuestos por el TJUE, teniendo en cuenta todas las circunstancias que intervienen en la operación (Sentencias de 16 de abril de 2015, asunto C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa v Warszawie [NFJ057926]; y de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, Card Protection Plan [NFJ007331]).

Puede suceder que el servicio prestado afecte a varios inmuebles y que, a su vez, puedan estar o no determinados de manera que puedan identificarse plenamente. Surgen así dos cuestiones a tratar importantes:

- En el supuesto de que el servicio afecte a varios inmuebles y no pueda concretarse o identificarse de manera cierta y precisa los inmuebles a los que afectará, no podrá aplicarse la regla particular de vinculación con bienes inmuebles, debiendo acudir en primer lugar a la aplicación de otra regla particular y en defecto de la misma a las reglas generales del artículo 69 de la Ley del IVA. Se considera en estos casos que no quedan los servicios relacionados con un bien inmueble concreto.

### EJEMPLO 21

En el supuesto de que un profesional arquitecto, sujeto pasivo del impuesto, redacte un proyecto tipo de construcción de una vivienda unifamiliar, no aplicaremos la regla particular del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, ya que el proyecto tipo no queda vinculado a un bien inmueble concreto o plenamente identificado, siendo preciso en su caso redactar adi-

.../...

.../...

cionalmente los proyectos o estudios geotécnicos y similares relativos al terreno concreto donde se considera edificar. La prestación relativa a la redacción de estos últimos sí queda vinculada a un bien inmueble, aplicando la regla particular del artículo 70.Uno.1.º; pero respecto del proyecto tipo, a cuyo servicio aplicaremos la regla general del artículo 69.Uno.

- Determinada la vinculación directa a un bien inmueble, puede resultar no obstante que este se encuentre situado en una zona geográfica comprendida en el ámbito territorial de varios Estados miembros o de jurisdiccionales fiscales separadas. En este caso deberá determinarse proporcionalmente la parte correspondiente del servicio que queda gravada en uno u otro territorio.

## EJEMPLO 22

La DGT (Consultas V1665/2005, de 1 de agosto [NFC021379]; V0996/2008, de 20 de mayo [NFC029503]; y V0042/2012, de 17 de enero [NFC043437]) ha resuelto en el sentido que se acaba de exponer, en el caso de una entidad adjudicataria de un contrato administrativo de concesión para el proyecto, la construcción y explotación de una línea ferroviaria de alta velocidad que transcurre por España y Francia. Indica que los servicios de ingeniería que va a recibir la concesionaria, correspondientes a la obra civil que va a ejecutar, están sujetos en la parte proporcional de los kilómetros de infraestructura que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto español (el resto tributará en territorio francés). Resulta válido para ello llevar a cabo una estimación de dicha proporción en el marco de lo dispuesto por el artículo 80.Seis de la Ley del IVA, sin perjuicio del ajuste que resulte procedente una vez pueda determinarse la proporción definitiva.

En el mismo sentido se ha pronunciado respecto de obras de interconexión eléctrica (Consulta V2165/2011, de 21 de septiembre [NFC042454]); o en las de cableado submarino (Consulta 1760/2002, de 15 de noviembre [NFC017044]).

Debe tenerse en cuenta también la existencia de negocios o contratos complejos en relación con operaciones vinculadas a bienes inmuebles. Para determinar la tributación de estas operaciones deberemos considerar los criterios que hasta ahora se han expuesto, esencialmente por lo que se refiere a la determinación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que comprende la existencia o no de una operación principal que atrae a las accesorias, la independencia de los distintos elementos u operaciones que comprende el negocio o contrato celebrado, etc.

### EJEMPLO 23

La DGT en Consulta V1301/2010, de 9 de junio (NFC038423), examina el supuesto de una sociedad que se dedica al asesoramiento jurídico de hipotecas a un banco establecido en otro Estado miembro sobre inmuebles situados en territorio de aplicación del impuesto. El asesoramiento se refiere a los servicios de asesoramiento en la constitución de la hipoteca sobre el inmueble, *due diligence* inmobiliaria, redacción de la escritura de garantía hipotecaria, comparecencia ante el notario para coordinar la ratificación, preparación y liquidación de impuestos relacionados con la operación, presentación e inscripción de los protocolos en el Registro de la Propiedad.

Para la DGT debe verificarse si el vínculo que une los servicios en cuestión a estos bienes inmuebles es suficiente; atendiendo al grado y la naturaleza de la relación que debe exigirse entre los servicios legales prestados y el bien inmueble. Es evidente que los distintos servicios prestados tales como el asesoramiento en la constitución de la hipoteca, preparación de documentación registral y catastral, o presentación de los protocolos en el registro, entre otros, están relacionados con los bienes inmuebles en cuestión en diferentes grados y de distintas formas.

El conjunto de servicios analizados tiene un marcado componente de asesoramiento pues, en último caso, lo que se busca es agilizar determinados trámites administrativos relativos a la constitución de la hipoteca sin que en ningún caso los mismos tengan como consecuencia una modificación jurídica o física directa de los bienes inmuebles en cuestión. Se trata de servicios que no están dirigidos de forma directa al bien inmueble sino al cliente de la entidad financiera, facilitando, en todo caso, el asesoramiento jurídico que le permita tomar decisiones futuras sobre dichos bienes.

De acuerdo con lo anterior, los servicios profesionales objeto de consulta, prestados por un despacho de abogados relativos al asesoramiento en hipotecas sobre inmuebles situados en territorio de aplicación del impuesto, no están suficientemente relacionados con dichos inmuebles en tanto que en la naturaleza del servicio prestado prima el componente de asesoramiento.

Sin embargo, debe advertirse que este criterio interpretativo de la DGT debe ser objeto de análisis a la vista de lo expuesto en las notas explicativas de la Comisión, pues resulta dudosa la no aplicación de la norma de conflicto, ya que los servicios cooperan a que exista una modificación jurídica trascendente en el bien inmueble.

En cualquier caso, debemos considerar siempre el principio general establecido en la LGT relativo a la calificación de las operaciones previsto en el artículo 13 (las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez), lo que ya ha considerado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en diversas ocasiones (entre otras, Resolución de 20 de octubre de 2016, R. G. 5000/2015 [NFJ064433]).

Además de lo expuesto, tendremos en consideración:

- De existir distintas operaciones o servicios en cadena, cada uno de ellos se evaluará de forma independiente (puede afectar ello a distintos elementos de la relación jurídico-tributaria, no solo a la localización de cada operación), examinando las distintas circunstancias que concurren en cada servicio.
- Si la prestación de servicios afecta a más de un bien inmueble, cada uno de ellos debe estar identificado de forma clara y precisa, de manera que se tributará en función de la ubicación de cada uno de ellos. Ello no es algo extraño al impuesto, como ya se ha expuesto en algún ejemplo anterior. Este hecho de referirse a varios inmuebles no determina pues la aplicación de la regla general de localización prevista en el artículo 69.Uno.
- En el supuesto de que estemos ante un negocio complejo que se refiere a prestaciones de servicios vinculadas a un bien inmueble y también otra u otras no referidas a inmuebles específicos deberá determinarse si el servicio vinculado al bien inmueble tiene o no carácter predominante, y los demás accesorios, pues en este caso aplicaremos la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º. En otro caso deberá desagregarse el negocio a efectos de tributar por IVA en las operaciones independientes que lo integren.
- Finalmente, el hecho de que el servicio no se preste físicamente en el lugar donde se localiza el bien inmueble no incide de manera directa en la regla de localización, pues deberá concretarse si está vinculado o no al bien inmueble para concluir en la aplicación de la regla. Otro tanto cabe señalar en caso de que el destinatario no sea el propietario del bien inmueble, pues este hecho no tiene por qué incidir en la aplicación de la regla de localización.

### II.3.3. Otras cuestiones relacionadas con la tributación de la regla de vinculación con bienes inmuebles

La aplicación de esta regla particular puede dar lugar a distintas cuestiones que tienen gran trascendencia en la relación jurídico-tributaria. Las más importantes son las siguientes:

#### A) Determinación del sujeto pasivo

El sujeto pasivo es el empresario o profesional que presta el servicio (art. 84.Uno.1.º de la Ley del IVA). No obstante hay distintos supuestos en los que aplicaremos la regla de inversión del sujeto pasivo en las entregas de bienes consistentes en bienes inmuebles y en los servicios vinculados a estos bienes. Son los previstos en el artículo 84.Uno.2.º, letras a), e) y f). La complejidad de cada una de estas reglas llevaría a que este examen resultase excesivamente prolijo,

por lo que se citarán exclusivamente, siendo sujetos pasivos los destinatarios de las operaciones que tengan la condición de empresarios o profesionales en las siguientes ocasiones:

- a) Cuando las operaciones se realicen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

Esta regla de inversión del sujeto pasivo tiene notables excepciones, a las que se aplicará la regla general. No obstante, una de ellas, la prevista en la letra a') tiene extraordinaria importancia en relación con los bienes inmuebles. Así, no se aplica la regla de inversión respecto de las prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Ahora bien, la propia letra a') contiene a su vez otra excepción, señalando que la anterior excepción se aplicará salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el artículo 69.Uno.1.º de la Ley del IVA. La dicción del precepto deja que desear, pero subyace en ella el criterio de que la excepción a la regla de inversión del sujeto pasivo (por tanto resultará de aplicación la regla general siendo sujeto pasivo el prestador) solo se aplicará cuando, de acuerdo a las reglas de localización previstas en el artículo 70, la operación se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto y ambos empresarios, prestador y destinatario, no estén establecidos.

#### EJEMPLO 24

1. Una sociedad mercantil establecida en Francia, sin establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, es contratada por un empresario establecido en Zamora (Castilla y León) para prestar el servicio de dirección de obra en la construcción de una fábrica en esta última localidad.

En este caso el servicio de dirección de obra se entiende localizado en el territorio de aplicación del impuesto (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA), siendo sujeto pasivo por inversión el empresario de Zamora (art. 84.Uno.2.º, letra a), de la ley). Debe advertirse que cualquiera que sea el plazo en que se preste el servicio, el empresario francés no tiene establecimiento permanente, pues no resulta aplicable el artículo 69.Tres.2.º, letra c) de la Ley del IVA (debería en todo caso examinarse si lo tiene de acuerdo con las previsiones contenidas en el art. 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011).

2. El empresario francés contrata a un ingeniero establecido en Portugal para que lleve a cabo parte de esta dirección de obras en relación con la estructura del edificio.

Al igual que en la operación anterior, la prestación de servicios del ingeniero portugués se considera localizada en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con la regla particular del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Ahora bien, en este

.../...

.../...

caso tanto el profesional que presta el servicio (ingeniero portugués) como el empresario destinatario (sociedad mercantil francesa) no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que aplicaremos la excepción a la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en la letra a') del artículo 84.Uno.2.º, letra a), y aplicaremos la regla general del artículo 84.Uno.1.º, esto es, será sujeto pasivo el profesional portugués.

En ambos casos no podemos aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en la letra f) del artículo 84.Uno.2.º, puesto que este servicio no comprende la ejecución de obra que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

- b) Será sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de la operación cuando se trate de las siguientes entregas de bienes: 1) Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso de concurso. 2) Las entregas exentas a que se refiere el artículo 20.Uno.20.º y 22.º de la ley en las que el transmitente o proveedor haya renunciado a la exención. 3) Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Baste indicar respecto de esta letra que su problemática y adecuación a la norma comunitaria ha sido puesta de manifiesto por el TEAC en Resolución de 22 de enero de 2015, R. G. 5195/2013 (NFJ057146), concluyendo que no se engloban dentro de este supuesto las entregas de bienes inmuebles por su propietario, que constituyen la garantía de un préstamo, a otro empresario a cambio de un precio que se destina a cancelar (total o parcialmente) dicho préstamo hipotecario. La directiva comunitaria autoriza a los Estados miembros a considerar que el deudor del impuesto es el adquirente en los supuestos de entregas de bienes en ejecución de garantías, sin que el anterior supuesto quede englobado en esta regla.

- c) Será también sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de la operación cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Ello también será aplicable cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

La dificultad en la aplicación de esta regla de inversión del sujeto pasivo ha sido puesta de manifiesto por la doctrina, y así se corrobora por el elevado número de consultas que la DGT ha tenido que resolver en esta materia. A esta problemática se añade que

puede resultar contraria a la prevista en la letra a') anteriormente señalada, teniendo que determinar la que resulte aplicable, debiendo tenerse en cuenta que la regla prevista en la letra f) resulta ser más concreta que la de la letra a'), por lo que en principio debería primar sobre esta última. No debe olvidarse que la letra a') se refiere exclusivamente a prestaciones de servicios y que la letra f) comprende tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios; por otro lado, la letra a') no distingue por la naturaleza de la prestación de servicios, y sin embargo la letra f) se refiere a unas ejecuciones de obra concretas y específicas, las de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones y cesiones de personal, así como las de subcontratistas.

## B) Establecimiento permanente y bienes inmuebles

La regla de localización vinculada a bienes inmuebles es independiente de que tanto el prestador del servicio como el destinatario tengan o no establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto. Aplicaremos la regla particular del artículo 70.Uno.1.º, cualquiera que sea la condición del destinatario (sea o no sea empresario o profesional).

Ahora bien, como sabemos existen diversos supuestos en el artículo 69.Tres.2.º de la Ley del IVA en donde se concreta la existencia de establecimiento permanente en relación con bienes inmuebles. Esencialmente son los siguientes:

- La letra b) alude a las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- La letra c) se refiere a las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
- La letra d) alude a las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- La letra e) se refiere a las instalaciones explotadas con carácter permanente por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- Finalmente la letra g) alude a los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

La determinación de si existe establecimiento permanente o no por parte del prestador de servicio y también la existencia o no del mismo por parte del destinatario tiene una extraordinaria importancia a la hora de concretar diversos elementos de la relación jurídico-tributaria, esencialmente quien es el sujeto pasivo y las obligaciones formales y materiales que corresponden tanto al prestador como al destinatario.

El precepto de la Ley del IVA no se corresponde con el concepto de establecimiento permanente que se da en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, por lo que deberemos tener en cuenta:

- La existencia de un establecimiento permanente no incide en el juego de la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.
- Prima en todo caso el artículo 11 del Reglamento 282/2011 sobre la dicción de la Ley del IVA, por lo que siempre deberá determinarse si concurren o no las condiciones previstas en este artículo para saber si existe o no establecimiento permanente. Así, ya ha señalado el TEAC que no existe siempre establecimiento permanente por el almacenamiento de mercancías (Resoluciones de 27 de diciembre de 2008, R. G. 2041/2006 [NFJ031517], y de 26 de enero de 2010, R. G. 2777/2008 [NFJ038008]), al igual que en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles (Resoluciones de 21 de septiembre de 2010, R. G. 6898/2008 [NFJ040911], y de 20 de octubre de 2016, R. G. 2330/2013 [NFJ064541]), o también por la urbanización de terrenos (Resolución de 7 de noviembre de 2006, R. G. 94/2006 [NFJ025348]). Tampoco la propiedad de un bien inmueble determina que el propietario tenga por este motivo un establecimiento permanente. Por tanto, los distintos supuestos del artículo 69.Tres.2.º de la Ley del IVA deben someterse caso por caso al juicio del precepto reglamentario comunitario, esto es, deben ser pasados por el tamiz de este último precepto (y de la jurisprudencia del TJUE en la materia) y solo en el caso de que concurren las condiciones que en este se exigen podrá concluirse que estamos ante un establecimiento permanente.
- En todo caso deberá concretarse si el establecimiento permanente participa o no en la prestación del servicio, o es el destinatario del servicio; dado que ello también incide de manera directa en la concreción de distintos elementos de la relación jurídico-tributaria, esencialmente para fijar el sujeto pasivo de la operación. Para ello deberemos tener en cuenta esencialmente lo previsto en los artículos 53 y 54 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, que se corresponde en parte con las reglas previstas contenidas en el artículo 84.Dos de la Ley del IVA, si bien la dicción de aquellos preceptos reglamentarios es más amplia y prolija.
- En caso de que el destinatario de la operación tenga diversos establecimientos permanentes deberá concretarse cuál de ellos recibe la prestación, de acuerdo con las reglas previstas en los artículos 20 y siguientes del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.

### C) Exenciones relacionadas con bienes inmuebles

En el artículo 20.Uno de la Ley del IVA se recogen diversas exenciones relacionadas con bienes inmuebles, esencialmente las previstas en los números 20.º, 22.º y 23.º, la última referida claramente a prestaciones de servicios.

El hecho de que estas operaciones se encuentren exentas no incide en la determinación del lugar de realización. Esto es, primero deberemos concretar dónde se localiza la operación vinculada al bien inmueble y solo en caso de que concluyamos que la operación se localiza en el territorio de aplicación del impuesto español y quede sujeta por ello al IVA procederemos a aplicar

la exención correspondiente, si se cumplen las condiciones fijadas para ello en el precepto anterior. En definitiva, debemos, en primer lugar, fijar si la operación queda sujeta o no al impuesto español y solo en el primer caso procederemos a aplicar la exención correspondiente.

Debe recordarse a estos efectos que el legislador de la UE permitió un cierto margen en la regulación interna de las exenciones vinculadas con bienes inmuebles, lo que supone que la normativa interna de los distintos Estados miembros, si bien no en demasía, pueda diferir.

Ahora bien, lo que resulta indudable a partir de 1 de enero de 2017 es que el concepto de bien inmueble es equivalente en el territorio de todos los Estados miembros, ya que nos encontramos ante un concepto autónomo de derecho comunitario que ahora es precisado por el reglamento de ejecución. Otro tanto cabe señalar respecto de la regla de localización de las prestaciones de servicios vinculadas con bienes inmuebles.

Nuevamente si resultan de aplicación las exenciones previstas en los números 20.º y 22.º, el sujeto pasivo será el adquirente, planteándose la complejidad y singularidad del caso en que este adquirente sea un empresario o profesional no establecido, para el que el artículo 84 de la Ley del IVA no prevé excepción alguna, por lo que será sujeto pasivo por inversión, aun cuando no tenga establecimiento permanente por el hecho de adquirir un inmueble, lo que le impondrá una serie de obligaciones formales y materiales que bien se podrían evitar con otra redacción del precepto.

#### **II.3.4. Servicios comprendidos en el artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011. Reglas de aplicación de la regla de localización**

Tanto en el artículo 47 de la Directiva IVA como el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA se precisa por el legislador que los servicios relacionados con bienes inmuebles tributarán donde radiquen los mismos. No se exigía más que la existencia de una relación, sin concretar su intensidad, lo que ocasionaba numerosos problemas en la interpretación de la norma de conflicto, puestos de manifiesto por el TJUE en su jurisprudencia, quien había señalado (entre otras en Sentencias de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger [NFJ023343]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]) que solo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA) las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble y este tipo de relación caracteriza, por otro lado, a todas las prestaciones de servicios enumeradas en dicho artículo.

Una norma de conflicto tan genérica precisaba de una mayor concreción, lo que se ha efectuado ahora en el artículo 31 bis, primer apartado, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.

En el apartado anterior, el legislador regula la norma de conflicto a través de un sistema o estructura normativa que va de menor a mayor concreción. Para ello establece el criterio principal o nota esencial que caracteriza a la norma de conflicto y desarrolla después esta nota esencial, todo ello en el apartado primero. Posteriormente, en los apartados 2 (y en el art. 31 ter) y 3 da unas re-

laciones positiva y negativa de supuestos que quedan englobados o excluidos de la norma de conflicto. En el caso de la lista positiva (apartado 2 del art. 31 bis y art. 31 ter) obligatoriamente deberá aplicarse la norma de conflicto prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA (art. 47 de la Directiva IVA). Se trata de unas relaciones abiertas, no cerradas, a título meramente ejemplarizante (proviene de los debates y orientaciones en el seno del Comité IVA) pero que determinan que en los supuestos recogidos en una y otra será obligatoria la aplicación de esta norma de conflicto o bien quedan excluidos debiendo acudir al resto de las normas de conflictos o reglas de localización.

Esta regulación exige comprender cómo se aplica el precepto, dada la interacción que se produce entre los tres apartados del artículo 31 bis, a lo que debe añadirse el servicio regulado en el artículo 31 ter. Así, en primer lugar, el proveedor del servicio:

- Deberá comprobar si el servicio queda incluido en la lista que figura en el artículo 31 bis, apartado 2, o bien estamos ante el servicio citado en el artículo 31 ter del reglamento, en cuyo caso, como se acaba de señalar, deberá aplicar de forma obligatoria la norma de conflicto prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA (art. 47 de la Directiva 2006/112/CE). Esta relación de supuestos no limita el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 31 bis, pues estamos ante una relación de supuestos respecto de los que el legislador de la UE considera que se da la nota esencial que caracteriza a la norma de conflicto.
- Si el servicio se encuentra incluido en la lista que figura en el artículo 31 bis, apartado 3, del reglamento, no aplicará la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º; debiendo acudir al resto de las normas de conflicto para localizar el territorio en que queda sujeta la operación: en primer lugar se examinará si resulta de aplicación alguna de las reglas especiales previstas en los restantes números del apartado uno del artículo 70, o en su apartado dos, y en caso de no ser así, se aplicarán las reglas generales previstas en el artículo 69.Uno y Dos de la Ley del IVA.
- En caso de que el servicio no quede comprendido en ninguna de las dos relaciones, exista incertidumbre en su aplicación, o nos encontremos ante dificultades en su determinación, deberá acudir a los criterios previstos en el apartado 1 del artículo 31 bis y concluir en la aplicación o no de esta norma de conflicto, procediéndose en caso de considerar que no resulta de aplicación en la forma que se ha expuesto en el párrafo anterior.

### EJEMPLO 25

Para la DGT (Consulta V4072/2016, de 23 de septiembre [NFC062369]), haciendo referencia expresa al Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, el servicio de arrendamiento –con todos

.../...

.../...

los servicios accesorios, tal y como se ha argumentado anteriormente– y, en su caso, el de mantenimiento de las antenas wifi y los elementos e instalaciones que la acompañan (estamos ante un servicio que no puede catalogarse expresamente entre los enumerados en el apartado 2 del art. 31 bis), deben ser considerados como servicios relacionados con bienes inmuebles.

Debe recordarse que estamos ante un concepto autónomo de derecho comunitario, una regla común aplicable de manera uniforme y obligatoria en todo el ámbito territorial de la Unión a efectos de IVA. No deben existir divergencias en su aplicación en los distintos Estados miembros, por lo que las relaciones entre empresarios y profesionales de los Estados no deberían plantear el problema de la norma a aplicar. En su caso, debería ser el de la interpretación, para lo cual deberá acudir a los mecanismos y sistemas previstos en el Derecho de la UE.

### **II.3.5. Servicios comprendidos en la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Regla general prevista en el artículo 31 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011**

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 31 bis, los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA (art. 47 de la Directiva 2006/112/CE) solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en cuestión.

Esto es, la nota esencial que caracteriza a la norma de conflicto es la «vinculación suficientemente directa» del servicio con el bien inmueble.

Como se ha indicado, el TJUE ya había señalado que solo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA) las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble y este tipo de relación caracteriza, por otro lado, a todas las prestaciones de servicios enumeradas en dicho artículo.

Estamos ante un concepto jurídico indeterminado que precisa de mayor concreción y el legislador de la UE, reconociendo que esta nota es excesivamente genérica y compleja en su aplicación al caso concreto, a continuación establece en el mismo precepto que los servicios tendrán una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los dos casos siguientes:

- a) Cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos. Comprende servicios cuyo resultado se origina en el propio bien inmueble. El TJUE había mantenido ya que en la medida en que un gran número de servicios están relacionados de un modo u otro con un bien inmueble, era preciso, además, que la prestación de servicios tenga

por objeto el propio bien inmueble. Así ocurre, en particular, cuando un bien inmueble expresamente determinado debe considerarse un elemento constitutivo de una prestación de servicios, por ser un elemento central e indispensable de esta (Sentencias de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger [NFJ023343]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]). En la segunda de las sentencias se concluye que las prestaciones de servicios enumeradas en el artículo 47 de la Directiva IVA, que se refieren al uso o al acondicionamiento de un bien inmueble, o a la gestión (incluida la explotación) y la evaluación de dicho bien, se caracterizan por la circunstancia de que el propio bien inmueble constituye el objeto de la prestación.

### EJEMPLO 26

Quedan comprendidos así entre los servicios a los que aplicamos la norma de conflicto prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA los arrendamientos de edificios o de partes de los mismos, o de terrenos. También la obtención de un derecho a pescar dentro de un territorio determinado, o de obtener determinados productos naturales (minerales, etc.) en un terreno concreto.

- b) Cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien. En este caso el bien inmueble constituye el objeto central del servicio prestado.

### EJEMPLO 27

Se comprenden en la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, aun cuando no se comprendan en ninguna de las letras del apartado 2:

1. Cualquier ejecución de obra sobre un edificio, como es su reparación, arreglo, restauración, pintura, etc.
2. Los servicios de geología relativos a la extracción de gas y petróleo en unos determinados terrenos (DGT Consulta V2370/2014, de 10 de septiembre [NFC052377]).
3. Los estudios técnicos y de planificación de obras de construcción (DGT Consulta V0305/2014, de 10 de febrero [NFC050320]).

.../...

.../...

4. Los trabajos de elaboración de un Plan de Gestión de la Cuenca de un río (DGT Consulta V0014/2014, de 10 de enero [NFC050066]).
5. Los servicios de gestión de residuos radiactivos cuyo almacenamiento se produce en un inmueble determinado (DGT Consulta V0650/2012, de 29 de marzo [NFC044085]).

Como se acaba de señalar, la nota esencial que determina el ámbito de aplicación objetivo de la norma de conflicto es un concepto jurídico indeterminado pero del que pueden extraerse algunas características o criterios en su aplicación, que recuerda la Comisión en sus notas explicativas:

- Una conexión vaga o accesoria no es suficiente para aplicar esta norma de conflicto (así había sido puesto de manifiesto por el TJUE, entre otras en Sentencia de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger Rudi [NFJ023343], y de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe [NFJ034724]). Ello es debido a que existen muchos servicios que están relacionados con bienes inmuebles y no todos van a quedar comprendidos en el ámbito objetivo de aplicación de la norma de conflicto.
- La determinación de la existencia de una vinculación suficientemente directa debe poder apreciarse mediante criterios objetivos, esto es, de manera objetiva, aplicando los criterios que a continuación se expresan en el apartado 1, letras a) y b) que se acaban de exponer.
- El hecho de que el servicio se preste a distancia no es obstáculo para considerar que tenga una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble, aunque para ello se necesitará evaluar cada caso concreto teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes y aplicando criterios objetivos.
- La condición del destinatario no tiene relevancia para calificar el servicio como vinculado suficientemente al bien inmueble, pues todo depende de la naturaleza y características del servicio prestado.

### EJEMPLO 28

Una prestación de servicios consistente en la reparación de una vivienda o una ejecución de obra sobre un edificio estarán relacionados con un bien inmueble, bien sea el destinatario el propietario, el inquilino o cualquier ocupante del edificio, o se presten a otro proveedor que se integra en una cadena de transacciones (por ejemplo, un subcontratista a un contratista).

- Tampoco el hecho de que el destinatario de los servicios se encuentre establecido en un territorio ajeno a aquel en que se sitúa el inmueble modifica la calificación del servicio, ya que lo determinante es, como se ha expuesto en el punto anterior, la naturaleza del servicio. La norma de conflicto no puede hacerse depender del hecho de que el bien inmueble esté situado dentro o fuera del Estado en el que se encuentra establecido el destinatario.

Como se ha indicado los servicios tendrán una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los dos casos que se citan, concretando el concepto jurídico indeterminado que constituye la nota esencial, si bien ambas letras vuelven a constituir en sí mismas conceptos jurídicos indeterminados aunque se pretenda dar mayor precisión a la nota esencial:

- a) Existe vinculación suficientemente directa cuando las prestaciones de servicios deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos.

En definitiva, el bien inmueble subyacente debe existir, se identifica con un inmueble concreto, y se utiliza para prestar el servicio, siendo el elemento dominante y principal de la prestación.

### EJEMPLO 29

Respecto de las ejecuciones de obra consistentes en excavaciones no vinculadas a una construcción existen dudas de si están comprendidas en alguna de las letras del apartado 2, pero no existe incertidumbre alguna que por aplicación de esta letra a) del apartado 1, estamos ante servicios que tienen una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble (la DGT en Consulta V2678/2013, de 6 de septiembre (NFC048977), considera que resulta de aplicación la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA).

- b) Existe también vinculación suficientemente directa cuando los servicios se prestan en relación con un bien inmueble o se destinan a él y tienen por objeto la modificación física y jurídica de dicho bien.

En este caso, frente al anterior, el servicio se centra en la modificación o alteración de las características físicas del inmueble o de su condición jurídica, que abarca cualquier cambio en la situación jurídica del bien.

En cuanto a la modificación física el precepto no hace alusión a mayor concreción, por lo que cualquier tipo de modificación o alteración física serán suficientes para aplicar la norma de conflicto. Comprenderá no solo modificaciones significativas,

sino cualquier otro cambio menor que dé lugar a una modificación, aun cuando no suponga una alteración de la sustancia del bien. Se incluirán asimismo los servicios cuyo fin sea evitar cualquier modificación física (prestaciones de no hacer).

### EJEMPLO 30

Se incluyen entre estos servicios el mantenimiento o la limpieza de bienes inmuebles, ya sea un edificio o un puente, carretera u otra infraestructura que tenga la naturaleza de bien inmueble.

Para la DGT (Consulta V1536/2013, de 7 de mayo [NFC047797]) los trabajos realizados por empresas de limpieza que sean servicios dirigidos de forma directa a un bien inmueble por tener por objeto la modificación física de un bien inmueble, un edificio o un solar, se localizan donde radique el bien inmueble.

La dificultad en la determinación de si existe o no «vinculación suficientemente directa» puede resultar compleja, por lo que sería deseable una interpretación por parte de los órganos doctrinales y jurisdiccionales que tendiese a dar seguridad jurídica a los ciudadanos.

### EJEMPLO 31

Un buen ejemplo de lo expuesto resulta de la Consulta de la DGT V2297/2013, de 10 de julio (NFC048777). Se trata del asesoramiento jurídico y fiscal en servicios relacionados con una sucesión *mortis causa* cuando parte del caudal hereditario consiste en inmuebles. Para el órgano administrativo se considera que un servicio tiene una conexión suficiente con un bien inmueble cuando su finalidad es la alteración física o legal de dicho inmueble y, por ello, podrá considerarse que los inmuebles constituyen el elemento central e indispensable de la operación cuando la mayor parte del caudal hereditario esté compuesta por los mismos. En tal caso, a los servicios prestados por el despacho de abogados les será aplicable la regla especial del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

Las preguntas a efectuar, entre otras, serían: ¿Qué se entiende por «la mayor parte del caudal hereditario»? ¿No pueden existir otros bienes o derechos que teniendo una valoración inferior en el momento del fallecimiento, sin embargo tengan una importancia o trascendencia económica futura mucho mayor que los inmuebles?

Para concluir esta aproximación a la noción de «vinculación suficientemente directa» con el bien inmueble cabe señalar que ambas letras a) y b) no son acumulativas, aunque en la práctica sea posible que determinados servicios puedan integrarse en ambas letras. En cualquier caso, bastará con que se cumplan las condiciones de una de ellas para que el servicio tenga la vinculación requerida.

A ello se añade que, en el supuesto de quedar comprendido el servicio en alguno de los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 31 bis será suficiente para considerar que está vinculado suficientemente a un bien inmueble y aplicar la norma de conflicto sin tener que acudir a los dictados de las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 31 bis. Esto es, solo acudiremos a este apartado 1, letras a) y b), cuando el servicio que se pretende calificar no esté incluido en ninguno de los listados de los apartados 2 y 3 del artículo 31 bis.

### EJEMPLO 32

No estamos ante servicios con una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble y, por tanto, no resultará de aplicación la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, respecto de los servicios de realización y retoque de fotografías a inmuebles, utilizándose posteriores en un portal web para su alquiler vacacional (DGT Consulta V3944/2016, de 20 de septiembre (NFC062049), reiterando lo expuesto para servicios de fotografía de inmuebles en Consulta V0276/2016, de 25 de enero [NFC057723]).

## **II.3.6. Los listados de servicios incluidos y excluidos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 3 bis. Consideraciones generales**

Como se ha indicado, los listados de los servicios que figuran en estos apartados son meramente indicativos, no estamos ante listas cerradas o *numerus clausus*, sino abiertas. Se trata de una lista de ejemplos de servicios que el legislador considera que se encuentran vinculados de manera suficiente y directa a bienes inmuebles en el sentido pretendido en el artículo 70.Uno.1.º de Ley del IVA (art. 47 de la Directiva 2006/112/CE).

Esta lista no limita la noción general de servicios vinculados a bienes inmuebles prevista en el apartado 1, al igual que la lista del apartado 3 no limita desde el punto de vista negativo los servicios excluidos. Cualquier otro servicio no incluido en alguno de los listados deberá ser calificado de acuerdo con los criterios recogidos en el apartado 1, como se acaba de exponer.

Frente al listado de servicios incluidos, recogido en el apartado 2, el del apartado 3 comprende los excluidos, en la mayoría de los casos por referencia a servicios del apartado 2. Esto

es, el legislador de la UE respecto de un servicio de la misma naturaleza concreta cuándo quedará incluido y excluido, con base en los criterios que delimitan la nota esencial de la vinculación con un bien inmueble concreto. Por ello, en el examen de los distintos supuestos recogidos en el apartado 2 se hará alusión a aquellos servicios que teniendo la misma naturaleza quedan excluidos por el apartado 3, aun cuando posteriormente se relacionarán estos últimos.

### II.3.7. Servicios incluidos. Apartado 2 del artículo 31 bis

Se consideran servicios con una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles que determinan la aplicación de la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA (recogiendo las características de cada uno de ellos que concretan las notas explicativas de la Comisión):

*Letra A).* El trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, independientemente de que la construcción tenga lugar.

Cualquier trazado de planos o trabajos preparatorios, siempre que se encuentren vinculados con un bien inmueble concreto y determinado quedarán incluidos.

Estos trabajos pueden abarcar distintas etapas, quedando comprendidas en esta letra siempre que guarden esta relación con un bien concreto, esto es, es conocida la ubicación física del bien inmueble.

Si estos servicios se prestan sin tener relación con un bien o bienes inmuebles concretos y específicos no quedarán comprendidos en el apartado 2, quedando excluidos conforme al apartado 3. En este último caso se aplicarán las reglas generales de localización del artículo 69.Uno de la Ley del IVA, salvo que queden comprendidas en alguna de las reglas de localización particulares del artículo 70.Uno distintas del número 1.º.

Indica el precepto que se incluirán con independencia de que la construcción no se lleve a cabo, exigiéndose no obstante la identificación del inmueble en una localización física.

#### EJEMPLO 33

1. La realización de un estudio geotécnico por parte de un ingeniero, que quedará comprendida dentro del proyecto de redacción efectuado por un arquitecto de un edificio que se ubicará en un lugar concreto y determinado, se considerará vinculado con dicho bien inmueble, al igual que el proyecto redactado por el arquitecto.

.../...

.../...

2. La DGT ha señalado que resulta de aplicación esta norma de conflicto a los servicios de levantamiento topográfico (Consulta 1366/1998, de 21 de julio [NFC008401]); a la consultoría y asistencia para la elaboración del proyecto de diseño de un gaseoducto submarino y la ejecución material, tributando en el territorio de aplicación del impuesto en la medida en que el gasoducto se ubique en este territorio (Consulta 217/2004, de 9 de febrero [NFC019122]); a los servicios de estudio, seguimiento y ejecución relativos a proyectos de construcción de edificios (Consulta V1594/2005, de 27 de julio [NFC021225]); a los servicios de ingeniería de proyectos relativos a yacimientos de gas y petróleo, cuando estos tengan naturaleza de bien inmueble (Consulta V2542/2005, de 22 de diciembre [NFC021627]); a los estudios realizados por un arquitecto o un ingeniero relacionados con proyectos de paneles solares, memoria, planos, valoración, etc. (Consulta V1818/2007, de 5 de septiembre [NFC027393]); a la realización de planos o cálculos que se refieran de forma directa a proyectos de obras sobre inmuebles, no siéndolo los trabajos relativos al simple tratamiento de textos o a su encuadernación, que seguirán la regla general del artículo 69 (Consulta 1388/2002, de 24 de septiembre [NFC016820], y V0095/2012, de 20 de enero [NFC043505]); al asesoramiento técnico para la construcción de un edificio concreto (Consulta V2671/2013, de 6 de septiembre [NFC048970]).
3. Se incluirá también la redacción de un proyecto por una empresa que participa en la licitación de una obra pública concreta, aun cuando no resulte adjudicataria de la obra. En este sentido, la DGT en Consulta V1606/2005, de 26 de julio (NFC021406), ya había señalado que se aplicará esta norma de conflicto al concurso convocado por un ayuntamiento para la renovación de una plaza pública, siendo el lugar de realización el lugar donde radique la plaza.

*Letra B).* La prestación de servicios *in situ* de seguridad o vigilancia.

En el artículo 47 de la Directiva IVA se recogen ya estos servicios como vinculados a un bien inmueble, si bien ahora se distingue entre servicios de vigilancia *in situ* y de seguridad. Entre los primeros se incluyen los de vigilancia de una construcción a fin de garantizar la realización correcta de las obras, cualquiera que sea el tipo (construcción, demolición, etc.), de acuerdo con las especificaciones técnicas y jurídicas, plazos y presupuesto o normas reglamentarias y de calidad. Estamos, por tanto, ante servicios que pueden desarrollarse a pie de obra o alejados del bien inmueble.

Los servicios de seguridad tienen lugar antes, durante o después de la realización de unas obras, teniendo como finalidad evitar que se comentan robos o daños tanto a los bienes inmuebles como a los muebles que incorporan o se almacenan en los primeros. Si bien requiere por lo general la presencia física de personal, pueden prestarse también mediante la instalación de sistemas de seguridad en el bien inmueble, o una combinación de ambas. En el caso de que se presten a distancia a través de la utilización de medios tecnológicos, al constituir el inmueble el elemento esencial de la prestación, quedarán comprendidos en esta letra, ya que están suficientemente vinculados y se consumen en el lugar donde radica este.

Tanto un tipo como otro de servicio (la vigilancia referida esencialmente a la realización de obras y la seguridad de un edificio ya construido o en construcción o de un terreno) quedan comprendidos en el ámbito objetivo de esta letra, esto es, a los servicios de vigilancia o seguridad de un bien inmueble, se trate de una obra de construcción, un edificio o solamente un terreno, se aplicará la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. También comprenderá la vigilancia o seguridad de bienes muebles cuando el prestador deba proteger el propio bien inmueble.

#### EJEMPLO 34

Se localizan donde se ubica el bien inmueble los servicios de seguridad que protegen máquinas o equipos situados en un edificio.

En el caso de la instalación de sistemas de seguridad deberá determinarse, en primer lugar, si nos encontramos ante la entrega de un bien o ante la prestación de un servicio. En el primer caso distinguiremos si la entrega o provisión del sistema de seguridad es con instalación o sin ella, pues si lo es se gravará en el lugar donde radique el bien inmueble (art. 68.Dos.2.º de la Ley del IVA), mientras que si la instalación del sistema es independiente de la venta estaremos ante una entrega a la que aplicaremos las reglas generales sobre localización previstas en el artículo 68.Uno y Dos.1.º de la Ley del IVA.

Si la instalación se suministra como un servicio independiente de la provisión del sistema de seguridad puede estar comprendido en la letra m) del apartado 2 del artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, esto es, cuando se trate de la instalación o montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles, lo que ocurrirá cuando el sistema de seguridad forma parte integrante de un edificio o construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos (lo que encuentra acomodo en la letra c) del art. 13 ter); o bien cuando el sistema de seguridad se haya instalado de forma permanente en un edificio o construcción y no pueda trasladarse sin destruir o alterar el mismo (se encuadra en la letra d) del art. 13 ter).

#### EJEMPLO 35

Si el sistema de seguridad se instala en el local de una entidad bancaria en la que se almacenan objetos de valor o en un centro penitenciario, el supuesto se enmarca en la letra c) del artículo 13 ter.

.../...

.../...

En caso de que el sistema de seguridad se instale en apartamentos u oficinas, se comprendería en la letra d) del artículo 13 ter.

Indudablemente los trabajos de instalación del sistema de seguridad que hacen que este pase a formar parte del bien inmueble se consideran vinculados a bienes inmuebles, tributando donde radiquen estos.

*Letra C).* La construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo.

Dada la dicción utilizada por el legislador, quedan comprendidos en esta letra todo tipo de obras, no solo los de construcción de nuevos edificios, también las de conversión, rehabilitación o reconstrucción, ampliación, demolición total o parcial, etc.

Se aplicará la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º tanto a los servicios prestados por el contratista al promotor de la obra, como los de los distintos subcontratistas al contratista principal y los de todos los participantes en la cadena de subcontrataciones (en este sentido se pronuncia la DGT en Consulta 2016/2000, de 7 de noviembre [NFC011921]).

### EJEMPLO 36

Resulta de aplicación esta norma de conflicto a la construcción de piscinas (Consulta V0011/2003, de 29 de enero [NFC017403]) y, esencialmente, a las obras de albañilería, cualquiera que sea el lugar donde radique el destinatario (Consultas 733/2004, de 24 de marzo [NFC019442], y 150/1997, de 30 de enero [NFC006136]).

También al concurso convocado por un ayuntamiento para la renovación de una plaza pública, siendo el lugar de realización aquel donde radique la plaza (DGT Consulta V1606/2005, de 26 de julio [NFC021406]).

Las ejecuciones de obra realizadas en embajadas españolas en el extranjero se localizarán allí donde se ubique el edificio consular (DGT Consulta de 26 de enero de 1993 [NFC001237]); al igual que cualquier trabajo de albañilería y pequeños trabajos de construcción sobre edificios (DGT Consulta V2262/2015, de 17 de julio [NFC055769]).

La cuestión que plantea más incertidumbre es si la contratación o cesión de personal con destino a la ejecución de obras de construcción es una prestación de servicios vinculada al bien inmueble.

Nuestro legislador nacional parece haberle dado el mismo tratamiento que a la ejecución de obra cuando en el artículo 84.Uno.2.º, letra f), lo equipara a la ejecución de obra de urbanización, construcción o rehabilitación a efectos de aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo.

Sin embargo debe distinguirse, como hace la Comisión en sus notas explicativas, en función de si estamos ante un servicio de cesión neta del personal o bien el prestador del servicio asume también la dirección de equipo de personas en la ejecución de la obra para la que se cede el personal, de forma que se dé un tratamiento equivalente a toda cesión de equipos, materiales o personales. Respecto de los primeros, en el artículo 31 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 se establece que estarán vinculados a un bien inmueble en la medida en que el proveedor que cede los equipos (grúas, etc.) asuma la responsabilidad en la ejecución de la obra utilizando estos medios.

Este mismo criterio debe considerarse respecto de la cesión de personal: solo en la medida en que el prestador del servicio ceda el personal asumiendo la responsabilidad de la ejecución de obra llevada a cabo por el personal que se cede podremos concluir que estamos ante un servicio vinculado con un bien inmueble. En otro caso aplicaremos la regla general prevista en el artículo 69.Uno de la Ley del IVA.

*Letra D).* La construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.

Por terreno hemos de comprender tanto el situado por encima como por debajo del nivel del mar (art. 13 ter, letra b), y en este sentido se había pronunciado ya el TJUE en la Sentencia de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN (NFJ025247).

### EJEMPLO 37

La instalación de un cable tendido sobre el fondo marino se somete al mismo tratamiento fiscal que una instalación sobre bienes inmuebles.

Está comprendida en esta norma de conflicto la instalación de estructuras metálicas de soportes publicitarios (DGT Consulta 598/2003, de 5 de mayo [NFC017688]); o la ejecución y montaje de parques solares (Consulta V0027/2010, de 18 de enero [NFC037150]).

Se comprenden en esta letra tanto los servicios de construcción de estructuras permanentes como los de obras de construcción demolición que afectan a estructuras permanentes ya existentes.

La lista que da el legislador en esta letra no es cerrada o exhaustiva, pues queda comprendido cualquier otro servicio análogo o similar.

Quedan vinculados también a bienes inmuebles las ejecuciones de obra consistentes en el mantenimiento, reforma o reparación de las estructuras, si bien encuadradas en la letra l) que se examina posteriormente.

### EJEMPLO 38

Quedan comprendidos en esta letra también los servicios consistentes en ejecución de obras de construcción o instalación de sistemas de calefacción o refrigeración.

Ahora bien, hemos de distinguir la construcción o instalación de estas estructuras y la utilización de las mismas o suministro o transporte de los bienes o energía a través de estas infraestructuras. En este último caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.Uno de la Ley del IVA, estaremos ante entregas de bienes, no considerándose por tanto vinculadas con bienes inmuebles. Aun en el caso de que el uso o transporte fuese considerado como servicio, tampoco quedaría vinculado a un bien inmueble, pues se encuadra en los servicios de transporte.

*Letra E).* La labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización.

Al comenzar la dicción de esta letra con los términos «la labor del suelo», quedan comprendidos todos los servicios referidos a labores en los terrenos preparatorios o distintos de los de construcción, rehabilitación o demolición de edificios o estructuras permanentes.

### EJEMPLO 39

Se incluyen en esta letra los trabajos de nivelado del terreno antes del comienzo de las obras de construcción; los de jardinería paisajística en un terreno una vez concluidas las obras de edificios o estructuras, etc.

.../...

.../...

También los trabajos de excavación de un campo de golf (DGT Consulta V2678/2013, de 6 de septiembre [NFC048977]) o de mantenimiento de jardinería (DGT Consulta V1049/2012, de 16 de mayo [NFC044422]).

Se aplicará también esta norma de conflicto a los servicios de recolección, preparación de suelos y similares (DGT Consulta 180/2003, de 12 de febrero); y a los servicios de jardinería (DGT Consulta V1049/2012, de 16 de mayo [NFC044422]).

El TEAC, en Resolución de 19 de julio de 2011 (R. G. 4344/2009 [NFJ043964]), ha mantenido que se considera aplicable esta regla respecto de los servicios de fumigación y seguimiento de bancos de peces.

Considerando los términos anteriores, el legislador a título no exhaustivo alude a que comprende también todas las labores y actividades agrícolas, referidas a los servicios que tienen por objeto cultivar tierras o preparar el suelo para los cultivos.

Ahora bien teniendo en cuenta la amplitud de las tareas o actividades agrícolas debe delimitarse las que quedan comprendidas en esta letra y aplicar la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Solo aquellas actividades vinculadas suficientemente al terreno quedarán comprendidas en el ámbito objetivo de esta regla, y para ello se requiere que la actividad se refiera o afecte a labores del suelo.

#### EJEMPLO 40

Quedan comprendidas en esta letra las labores de roturación, recolección, limpieza de terrenos, tala de árboles, etc.

No quedan comprendidas la concesión de licencias de caza o coto de caza, la cría de ganado, la manipulación, transformación, envasado, etiquetado y transporte de los cultivos después de la cosecha o de los árboles una vez talados.

*Letra F).* La supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles.

Estamos ante servicios técnicos realizados por expertos y, al igual que los de tasación que seguidamente se expondrán, están vinculados a bienes inmuebles cuando se refieran a los mis-

mos. Se separan en dos letras distintas a fin de aclarar que pueden prestarse de forma conjunta o separada pero que, en cualquier caso, resultan vinculados a un bien inmueble.

En general, suponen una evaluación técnica del estado físico o integridad de un bien inmueble determinado, de sus elementos estructurales o equipos, siendo preciso en algunos casos la visita física al inmueble, aun cuando esta última no es un elemento imprescindible para estimar que quedan vinculados al bien inmueble.

#### **EJEMPLO 41**

Se comprenden en esta letra los servicios de evaluación del riesgo y la integridad prestados a las compañías de seguros por especialistas a fin de ayudar a determinar las condiciones de un contrato de seguro para un edificio, o para la ejecución de una obra de construcción o infraestructura.

También se comprenden las evaluaciones antisísmicas, la vigilancia del lecho marino, la evaluación de un terreno con el fin de concretar si resulta adecuado para la construcción, la evaluación de la eficiencia energética, la evaluación de la documentación relacionada con la seguridad y con el cumplimiento de otras obligaciones relacionadas con la seguridad, la salud o el medio ambiente.

Para la DGT (Consulta V2835/2013, de 23 de septiembre [NFC049104]) el peritaje, evaluación y tasación de siniestros en bienes inmuebles queda sujeta a esta norma de conflicto.

*Letra G).* La tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio.

Se comprenden en esta letra los servicios de tasación cualquiera que sea su finalidad o propósito, y la lista que se da no es exhaustiva, sino a título ejemplarizante. El método utilizado para llevar a cabo la tasación (comparación directa, del valor del capital, el método residual, etc.) no inciden en la determinación del lugar de realización de la prestación.

Debe tenerse en cuenta que pueden quedar comprendidos dentro de un paquete de servicios, por lo que debería entonces procederse en la forma que se expuso respecto de estos paquetes, esto es, caso por caso, como señala el TJUE en la Sentencia de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service (NFJ027402), y de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse (NFJ048480).

**EJEMPLO 42**

Se comprenden en esta letra los servicios de tasación para determinar el valor de mercado de uno o varios bienes inmuebles, cualquiera que sea el motivo, privado, empresarial, jurídico o administrativo, como en el caso de compra, venta, aseguramiento o pago de impuestos, resolución de litigios relacionados con la integridad, la conformidad o los daños producidos en un bien inmueble.

Se incluirán asimismo los servicios de peritaje, evaluación y tasación de siniestros en bienes inmuebles o los informes sobre los daños ocasionados por incendios producidos en bienes inmuebles (DGT Consultas V1403/2013, de 23 de abril [NFC047711], y V2835/2013, de 23 de septiembre [NFC049104]).

Se cuestiona si los servicios de diligencia debida se encuadran dentro de esta letra. Se trata de servicios de investigación y análisis de la situación de una empresa u organización previa a una transacción comercial, con destino a determinar una relación de hechos significativos a fin de identificar posibles riesgos y permitir una mejor valoración de los activos de la empresa (a efectos fiscales, técnicos o medioambientales, por ejemplo). Por ello, pueden o no estar relacionados con bienes inmuebles y ser prestados por profesionales de distintos sectores (ingeniería, auditoría, etc.). En el caso de que los activos inmobiliarios formen parte de un servicio complejo, deberá determinarse cuál es el elemento predominante de la prestación, y en caso de ser los bienes inmuebles se considerarán vinculados a los mismos.

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

No cabe duda de que los servicios consistentes en arrendamientos de bienes inmuebles tienen una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble, y así lo pone de manifiesto la DGT en Consulta V1663/2016, de 15 de abril [NFC060706] (en relación con el arrendamiento de una nave industrial).

Como señala el TJUE, la Directiva IVA no da una noción de arrendamiento de bienes inmuebles, con o sin opción de compra, siendo un concepto utilizado tanto para la determinación del hecho imponible, como para las exenciones y las reglas relativas al lugar de realización de la operación.

Respecto del arrendamiento con opción de compra, queda claro que solo aplicaremos esta letra y, por tanto, la regla del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA en la medida en que constituya una prestación de servicios, ya que si es considerada una entrega de bienes aplicaremos la regla de localización prevista en el artículo 68.Dos.3.º de la Ley del IVA.

Para el TJUE (entre otras, Sentencias de 25 de octubre de 2007, asunto C-174/06, CO.GE.P. [NFJ026441], y de 16 de diciembre de 2010, asunto C-270/09, MacDonald Resorts [NFJ041088]), el arrendamiento o alquiler, con o sin opción de compra, consiste en la concesión a la parte, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, del derecho a ocupar una propiedad como si esta persona fuera el propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho.

Esta definición de arrendamiento puede ocasionar dudas en relación con algún supuesto en el que no se cumpla alguna de las condiciones fijadas por el TJUE. Ello no supone obstáculo para aplicar la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, siempre y cuando se cumplan las condiciones generales previstas en el apartado 1 del artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.

#### **EJEMPLO 43**

Quedan incluidos en esta norma de conflicto los servicios de alquiler de puntos de amarre (DGT Consulta V3598/2013, de 12 de diciembre); el alquiler de naves industriales o de edificios y parte de los mismos (DGT Consultas V1810/2011, de 14 de julio [NFC042153]; y Resolución del TEAC de 12 de septiembre de 2007, R. G. 298/2005 [NFJ027945]).

Quedan excluidos de esta letra los servicios de publicidad, que se examinarán posteriormente.

Dentro de esta letra se plantea en qué medida quedan englobados los servicios de almacenamiento. De los términos del precepto se requiere que el almacenamiento de mercancías queda incluido cuando al mismo se asigna una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente; quedando excluido, de acuerdo con la letra b) del apartado 3 del artículo 31 bis, el almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente.

Se requieren por ello dos elementos para que el servicio quede comprendido en la letra H) que se examina: el acceso a las mercancías almacenadas y el carácter esencial y central de los bienes inmuebles en el servicio prestado.

De esta forma, el espacio de almacenamiento de las mercancías debe estar identificado, y es conocido por el destinatario, estando asignado exclusivamente a las necesidades del cliente durante la vigencia del contrato de almacenamiento (aun cuando solo pueda acceder a esta zona en determinados momentos o en determinadas condiciones).

Respecto al carácter esencial y central, se trata de un elemento que ha sido precisado por el TJUE. En Sentencia de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (NFJ051149), parte de considerar que una prestación de almacenamiento úni-

camente puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA) cuando se conceda al beneficiario de la prestación un derecho de uso de la totalidad o una parte de un bien inmueble expresamente determinado. Si los beneficiarios del servicio de almacenamiento no tienen ningún derecho de acceso a la parte del inmueble en que esté almacenada su mercancía o el bien inmueble en el que esta se almacena no constituye un elemento central o indispensable del servicio, este puede quedar fuera del ámbito de aplicación de la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

La mayor problemática surge en los supuestos de servicios complejos de almacenamiento, que comprenden varias prestaciones. Para ello deberemos concretar si estamos ante una única prestación o varias y en caso de estar ante una prestación única en qué medida el almacenamiento de las mercancías vinculado a un bien inmueble constituye la prestación principal. El TJUE, en la sentencia anteriormente citada, lleva a cabo un examen de esta problemática, pudiendo concluirse: si el servicio de almacenamiento de mercancías se presta junto con otros servicios tan estrechamente ligados al almacenamiento que objetivamente forman un servicio único e indivisible, cuyo desglose resultaría artificial, siendo en todo caso el almacenamiento el servicio principal y el único que demanda el destinatario, estaríamos ante un servicio vinculado a un bien inmueble. Lo mismo ocurre si se presta el servicio de almacenamiento junto con otros servicios meramente accesorios que no constituyen para el cliente un fin en sí mismo, sino un medio para disfrutar mejor del almacenamiento.

#### EJEMPLO 44

La prestación de un servicio complejo de almacenamiento consistente en la recepción de la mercancía en un almacén, su alojamiento en estanterías adecuadas, su conservación, su embalaje, su entrega y su carga y descarga únicamente puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA si el almacenamiento constituye la prestación principal de una operación única y si se concede a los beneficiarios de esta prestación un derecho de uso de la totalidad o una parte de un bien inmueble expresamente determinado.

*Letra I).* La prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares.

La delimitación de estos servicios se realiza por el legislador de la UE de manera muy amplia, de forma que el tipo o lugar de alojamiento no incide o es irrelevante en la calificación del servicio, siendo el elemento principal que el bien inmueble se utilice para fines de alojamiento. Puede decirse por ello que cualquier servicio de alojamiento sujeto al IVA está relacionado con un bien inmueble, con independencia del tipo de alojamiento.

**EJEMPLO 45**

Quedan comprendidos en esta letra el alojamiento en una habitación de hotel, en un apartamento, en un bungalow, en un *camping*, en una casa en un árbol, en una yurta, etc.

Quedan excluidos de la regla de localización y, por tanto, no se encuentran vinculados con bienes inmuebles los servicios de intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero (letra d) del apartado 3 del art. 31 bis).

En cuanto a los derechos de aprovechamiento por turnos, de forma expresa el legislador, en la letra i) del apartado 2, considera que está vinculado a bienes inmuebles el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares. Ello, en consonancia con cuanto había señalado el TJUE en las Sentencias de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe (NFJ034724), y de 16 de diciembre de 2010, asunto C-270/09, MacDonald Resorts (NFJ041088). En la práctica los titulares de los derechos son miembros de un grupo o de una asociación, no poniéndose en contacto directo entre ellos, sino con el grupo o asociación cuya actividad consiste en organizar el intercambio entre sus miembros a cambio de una contrapartida. Este servicio de facilitar, organizar o posibilitar el intercambio de derechos de aprovechamiento por turno (tanto en el marco de programas tradicionales de tiempo compartido como bajo regímenes de multipropiedad por puntos) es el que se consume en el lugar en que radique el bien inmueble cuyos derechos de aprovechamiento por turno se intercambian (en este mismo sentido se pronuncia el TEAC en Resolución de 24 de abril de 2012, R. G. 65/2010 [NFJ046866]).

En cuanto a la intermediación en estos servicios de aprovechamiento por turnos solo quedarán comprendidos, al igual que para el resto de alojamientos antes examinados si el intermediario actúa en nombre propio, quedando excluidos si actúa en nombre y por cuenta de otra persona.

*Letra J).* La concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje.

A través de los servicios comprendidos en esta letra se completa el ámbito objetivo previsto en las letras h) e i) anteriores, con el fin de garantizar el trato fiscal coherente del uso de inmuebles: quedan vinculados a bienes inmuebles los servicios de concesión a un cliente de un derecho de utilización de un bien inmueble en virtud de diversos tipos de condiciones contractuales (los recogidos en las tres letras).

Esta letra j) es una cláusula residual de las dos anteriores y, por ello, más amplia, comprendiendo los servicios que cita a título de ejemplo y cualquier otra concesión o transmisión similar de derechos de uso parcial o íntegro de un bien inmueble que no figure de manera expresa en las letras h) e i) anteriores.

En cualquier caso la condición que se requiere es la existencia de una vinculación suficientemente directa, lo que también puede ocurrir cuando el servicio se contrata bajo la forma de un bono, y en este caso el lugar de entrega del bono es el de la prestación subyacente, de forma que si esta prestación subyacente está vinculada suficientemente con un bien inmueble, la venta del bono tributará en el lugar donde radique el bien inmueble, lo que ocurre por ejemplo con el pago de peajes en autopistas y las infraestructuras de transporte a ellas vinculadas.

Surge, al igual que en otros servicios vinculados con bienes inmuebles, la problemática de la prestación en paquetes de servicios, cuya resolución a efectos de determinar el lugar de realización se ha comentado en puntos anteriores, y deberemos tener en cuenta ahora las mismas consideraciones.

#### EJEMPLO 46

Se consideran vinculados suficientemente con bienes inmuebles:

1. Los servicios de amarre, anclaje, acoplamiento, prestación de servicios de atraque (así lo pone de manifiesto el TJUE en Sentencia de 3 de marzo de 2005, asunto C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbadhavn [NFJ019131]) en puertos y aeropuertos (lo mismo señala la DGT en Consulta V3592/2013, de 12 de diciembre [NFC049921], respecto del alquiler de puntos de amarre).
2. Los servicios consistentes en la utilización de vías de peaje (DGT Consulta V1078/2006, de 8 de junio [NFC022760]).
3. La venta de *green fees* o derechos de utilización de un campo de golf, tanto a los miembros del club –cuota anual– como a otros jugadores –cuota de acceso– (DGT Consulta V0335/2016, de 27 de enero [NFC057879]). También en el caso de que se vendan a empresarios, generalmente turoperadores que se encuentran establecidos en otros países comunitarios o no. Cuando el empresario revendedor actúe en nombre propio, la operación constituirá igualmente un servicio relacionado con bienes inmuebles. No obstante, si el empresario o profesional actúa en nombre ajeno, actuando como un mero comisionista, será necesario determinar si este servicio de mediación constituye igualmente un servicio relacionado con bienes inmuebles. Así, la mediación en la prestación de servicios de derecho de uso de un campo de golf cuando el mediador actúa en nombre y por cuenta del cliente constituye un servicio relacionado con bienes inmuebles. Por último, la mediación en nombre ajeno de los referidos derechos de acceso a campos de golf, cuando el cliente no sea un empresa-

.../...

.../...

rio o profesional actuando como tal, también estarán sujetos al IVA cuando el campo se encuentre situado en el territorio de aplicación del impuesto, al tratarse de intermediación sobre una operación que es un servicio relacionado con bienes inmuebles.

- 4 La cesión de salas de reuniones (DGT Consulta V0888/2012, de 25 de abril [NFC044346]); sin perjuicio de lo que se expone en el ejemplo posterior.

Algunas cuestiones relacionadas con esta letra son las siguientes:

- En caso de alquiler de oficinas compartidas resulta indudable que si la utilización de la totalidad o de parte del bien inmueble, el espacio de la oficina, constituye el elemento central y esencial del contrato, el servicio tendrá una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble. Ahora bien, si el contrato comprende diferentes elementos o servicios, deberán tenerse en cuenta los criterios ya expuestos sobre paquetes de servicios.

#### EJEMPLO 47

Es el caso de que el servicio comprenda no solo la utilización total o parcial de una oficina, sino también la cesión de mesas y mobiliario y una amplia gama de servicios, desde el uso de teléfono y ordenadores, fotocopiadoras e impresoras, hasta cocinas y salas de reuniones, etc., pueden facturarse juntos como un único paquete de servicios o pueden dar lugar a facturas separadas por el alquiler de la oficina y por la prestación de los servicios adicionales. En el primer caso, resultará lógico considerar que el alquiler del espacio es fundamental y por ello es el servicio principal que atrae al resto como accesorios, pero no tiene por qué ser así en todos los casos, debiendo examinarse cada supuesto en concreto.

- También se aplica esta letra a la cesión de determinados bienes que, si bien por su naturaleza no tienen la consideración de bien inmueble, si lo tienen por su destino o utilización. Así, en el caso de casas flotantes, como ha puesto de manifiesto el TJUE (Sentencia de 15 de noviembre de 2012, asunto C-532/11, Leichenich [NFJ049273]), exigiendo unas condiciones específicas: que permanezca fijada al margen y al lecho del río mediante algún elemento de sujeción que no pueda retirarse con facilidad, permanece en una ubicación delimitada del río y se utiliza exclusivamente para la explotación permanente de una actividad fija en dicho lugar.

Si la casa flotante carece de medios de autopropulsión y solo puede desplazarse utilizando otros medios, como buques remolcadores o grúas, la cesión de su uso quedaría comprendida en esta letra también.

#### EJEMPLO 48

Son servicios vinculados suficientemente a un bien inmueble (DGT Consulta V0270/2014, de 4 de febrero [NFC050497]) la cesión o arrendamiento de un rendimiento de un árbol por una sociedad mercantil, cobrando una cantidad total inicial para el mantenimiento del árbol y teniendo el cesionario o arrendatario el derecho al 50 % del resultado de las ventas de trufas obtenidas del árbol durante el periodo de arrendamiento.

*Letra K).* El mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parqueté.

El ámbito objetivo de aplicación de esta letra queda limitado a los edificios o parte de los mismos. Si nos planteamos otro tipo de bien inmueble, al margen de los que se examinan en la letra l), deberemos comprobar si los servicios cumplen las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 31 para concretar si tienen o no una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble.

En cuanto a la naturaleza de los servicios comprendidos en esta letra es amplio, dado que alude al mantenimiento, renovación o reparación por lo que además de los ejemplos que se citan en el propio texto se incluirá cualquier otro comprendido en estos términos.

#### EJEMPLO 49

Se encuadran en esta letra tanto las obras de renovación de gran envergadura como los servicios de reparación o de mantenimiento de alcance más limitado. También comprende la limpieza interior y exterior de un edificio y, por ello, quedan incluidos los servicios de limpieza interior de oficinas, etc.

Para la DGT (Consulta V1536/2013, de 7 de mayo [NFC047797]), tienen vinculación suficientemente directa con un bien inmueble los servicios de limpieza interior de escuelas y centros docentes públicos o privados.

*Letra L).* El mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.

Si en la letra anterior se hacía referencia a los edificios, en esta se alude a las estructuras permanentes, comprendiendo cualquier tipo, no solo las citadas en el precepto, que lo son a título de ejemplo. Se trata de infraestructuras y también de instalaciones necesarias para suministrar bienes y servicios (el transporte, electricidad, calefacción, agua, comunicaciones, etc.), que pueden estar tanto sobre el suelo como en el subsuelo.

#### **EJEMPLO 50**

Se comprenden en esta letra los servicios de sustitución de una red de cable de instalación subterránea; o la reparación de tuberías de suministro o de evacuación de aguas, etc.

Resulta de aplicación la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º a los servicios de limpieza de instalaciones industriales (DGT Consulta V0133/2003, de 25 de noviembre [NFC018893]).

*Letra M).* La instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles.

Al examinar el concepto de bien inmueble dado por el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, se señaló que se consideran bienes inmuebles determinados bienes muebles instalados a partir del momento de su instalación o montaje (se trataba de dos supuestos: 1) cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos; y 2) cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción).

Con esta letra m) se aclara así que la instalación o montaje de estos bienes se consideran servicios vinculados suficientemente a bienes inmuebles, completándose con lo dispuesto en la letra n).

Abarca esta letra todos los servicios de instalación y montaje realizados en el lugar en que vaya a quedar instalado o montado el elemento, equipo o máquina, quedando excluidos aquellos servicios que se efectúan antes de la entrega o instalación, ni al transporte. Esto es, todos los servicios realizados sobre el elemento, máquina o equipo en una jurisdicción distinta de aquella en la que está ubicado el inmueble, antes de su instalación o montaje, se consideran no relacionados con bienes inmuebles.

### EJEMPLO 51

Según la DGT, los siguientes servicios están suficientemente relacionados con un bien inmueble:

1. Instalación de sistemas de protección contra incendios, megafonía, telefonía, TV, redes de cables, sistemas de seguridad (Consulta V1289/2011, de 23 de mayo [NFC041476]); instalación eléctrica en un inmueble (Consulta V1805/2011, de 12 de julio [NFC042144]); instalación de circuito cerrado de televisión en planta fotovoltaica (Consulta V1397/2013, de 23 de abril [NFC047665]); instalación de fontanería (Consulta V2949/2014, de 3 de noviembre [NFC053088]); instalación de sistema de seguridad en un edificio (Consulta V0142/2015, de 19 de enero [NFC053850]) e instalación y mantenimiento posterior de todos los elementos y conexiones necesarios de un sistema integrado de telecomunicaciones (Consulta V1565/2015, de 25 de mayo [NFC055368]).
2. Las prestaciones de servicios consistentes en la ejecución y montaje de parques solares (DGT Consulta V0271/2012, de 8 de febrero [NFC043708]).

Su delimitación negativa se establece en la letra f) del apartado 3, al señalar que no quedan vinculados a bienes inmuebles los servicios de instalación o montaje de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles.

*Letra N).* El mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles.

La letra anterior comprendía los servicios de instalación o montaje, y ahora en la letra n) se alude a los servicios de mantenimiento, reparación, inspección y supervisión de las máquinas, equipos o elementos que se consideran bienes inmuebles. Una vez que los equipos están instalados pasan a ser bienes inmuebles y, por ello, los servicios que sobre los mismos se prestan tendrán relación o quedan vinculados con bienes inmuebles. En la medida en que estos trabajos de reparación o mantenimiento de instalaciones se realicen sobre equipos que forman parte integral del bien inmueble, concluiremos que existe una relación lo suficientemente directa entre la prestación de tales servicios y los bienes inmuebles.

Se incluirán los servicios delimitados en la letra, cualquiera que sea el método técnico utilizado, bien mediante presencia física o a distancia. Debe tenerse en cuenta que pueden ser prestados en determinadas ocasiones a distancia, lo que no incide en la calificación del servicio y el lugar de prestación, quedando vinculados al bien inmueble.

**EJEMPLO 52**

1. La reparación de la domótica o sistemas de automatización de un edificio a distancia, por un prestador de servicios quedan comprendidos en esta letra.
2. Los servicios de mantenimiento a efectuar sobre unas instalaciones de telecomunicaciones situadas en un inmueble son servicios relacionados con bienes inmuebles (DGT Consulta V1565/2015, de 25 de mayo [NFC055368]).
3. Según la DGT, las labores de limpieza y mantenimiento de equipos frigoríficos instalados en el local de un supermercado se encuentran vinculados con un bien inmueble (Consulta V3094/2015, de 14 de octubre [NFC056867]). Debe entenderse que ello es así cuando los equipos frigoríficos hayan pasado a tener la consideración de bienes inmuebles, en el sentido que se ha expuesto al examinar el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.
4. Los servicios de reparación, mantenimiento e inspección de unas instalaciones fijas en una petroquímica tienen la consideración de servicios de carácter técnico relacionados con el bien inmueble en el sentido de lo previsto en el artículo 70.Uno.1.º (DGT Consulta V1055/2012, de 17 de mayo [NFC044428]).

*Letra O).* La gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último.

Por gestión inmobiliaria hemos de entender los servicios administrativos prestados para garantizar el buen funcionamiento, mantenimiento y utilización de los bienes inmuebles. Aunque se alude al propietario o por cuenta de este último, no cabe duda de que quedan incluidos aquellos servicios explotados en nombre del arrendatario o del inquilino, pues están vinculados al bien inmueble, si no es por esta letra, por los criterios generales del apartado 1.

**EJEMPLO 53**

Quedarán incluidos en esta letra los servicios consistentes en coordinar la supervisión, la limpieza y el mantenimiento de los inmuebles, el cobro de alquileres, el mantenimiento de registros y la gestión de pagos derivados de los gastos corrientes, la publicidad de los

.../...

.../...

inmuebles, la ejecución de los contratos de arrendamiento, la toma de contacto para la mitigación y resolución de conflictos entre el propietario de un inmueble y los arrendatarios o los proveedores de servicios, etc.

La problemática en relación con esta letra surge en la gestión de carteras de inversiones inmobiliarias. De manera expresa se dispone en la letra o) que se incluye la gestión inmobiliaria, «distinta de la cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g)», y en este último se indica que no quedan vinculados a bienes inmuebles los servicios de gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias. Dada la naturaleza financiera de estos servicios (puesta de manifiesto por el TJUE en Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-44/11, Deutsche Bank AG [NFJ047879]), el legislador de la UE quiere excluir esta actividad de los servicios vinculados a bienes inmuebles.

Debe distinguirse por ello entre la agestión inmobiliaria y la gestión de cartera, de forma que esta última, aunque contenga bienes inmuebles, queda excluida de los servicios vinculados a bienes inmuebles, dado que la gestión de cartera se ocupa esencialmente en los intereses financieros del cliente siendo su finalidad aumentar el valor de la cartera, sin ocuparse de la gestión diaria del inmueble, cualquiera que sea el número de inmuebles comprendidos en la cartera.

De la dicción y los principios que inspiran la regla de localización de servicios vinculados a bienes inmuebles puede extraerse que la diferencia básica entre la gestión inmobiliaria y la de cartera se encuentra en la utilización que se haga de los bienes inmuebles. Estos pueden constituir una inversión de forma análoga a los valores, oro, etc., y cuando se compran con fines de inversión, los servicios de gestión relacionados con dichas operaciones, incluso los de gestión de activos prestados durante el periodo de tenencia, deben considerarse servicios de gestión de cartera no relacionados con bienes inmuebles.

Por ello, para delimitar si estamos ante un tipo de servicio o de otro, deberá examinarse si el prestador realiza o no un servicio de inversión al cliente. En general los prestadores de ambos tipos de servicios (agentes inmobiliarios y fondos de inversión inmobiliarios) suelen presentar un modelo de negocio bien distinto, lo que puede ayudar también a delimitar cuando nos encontremos ante la gestión inmobiliaria y la gestión de cartera.

#### EJEMPLO 54

Se aplica la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA a los servicios de preparación de presupuestos, gestión de alquileres, asesoramiento sobre las inversiones

.../...

.../...

realizadas, elaboración de informes de desarrollo de los proyectos o la elaboración de campañas de publicidad que se lleven a cabo en relación con dichas inversiones (DGT Consulta V2352/2005, de 23 de noviembre [NFC021636]). Debe tenerse en cuenta que se tratará de servicios no relacionados con carteras de inversiones.

*Letra P).* La intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d).

El legislador se refiere con esta letra a la intermediación en determinados negocios jurídicos, los que se citan. La primera consideración a realizar es que encontrándonos ante conceptos autónomos de derecho comunitario no puede acudir al ordenamiento jurídico privado interno para delimitar la noción de intermediación.

Aun cuando el artículo 47 de la Directiva IVA se refiere a los servicios de expertos y agentes inmobiliarios, la intermediación a la que se alude en esta letra p) no debe limitarse a la realizada por estos profesionales, pudiendo comprender la realizada por otras personas físicas o jurídicas, pues la nota determinante es el tipo de prestaciones efectivamente realizadas por el intermediario y no su profesión u oficio habitual.

De la redacción del precepto puede concluirse:

- Comprende no solo la intermediación en la venta o el arrendamiento de bienes inmuebles, sino también la intermediación en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles, estén o no asimilados a bienes corporales (como sucede en nuestra norma interna, que habitualmente se consideran prestaciones de servicios).
- Dentro del ámbito objetivo de esta letra p) no quedan incluidos:
  - La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.
  - La intermediación en la venta, el establecimiento o la transmisión de acciones o participaciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo,

para la que se aplican las reglas de localización contempladas en los artículos 69.Uno y 70.Uno.6.º de la Ley del IVA (arts. 44 y 45 de la Directiva IVA), esto es, en el caso de que el destinatario sea otro empresario o profesional (B2B) se localizará en sede del destinatario, y si este es un consumidor (B2C), será el lugar en el que se grava la operación subyacente. Debe advertirse que si el intermediario actúa en nombre propio no se le considera a estos efectos como intermediario, sino como un proveedor de los servicios.

- Están integrados en esta letra los servicios de intermediación que cita aun cuando finalmente no se produzca el negocio jurídico (la venta, el arrendamiento, etc.).
- Nuevamente en este tipo de servicios suele ser habitual que el prestador incluya también otros servicios, configurando así un paquete de servicios. Deberemos estar al caso concreto, como se ha expuesto repetidamente: si consta de varios elementos que se consideran una única prestación, se identificará la que tiene carácter principal, y si la intermediación en la venta, arrendamiento o establecimiento de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales es la principal, el servicio quedará comprendido en esta letra p), estando vinculado con un bien inmueble. Fuera de este supuesto, si estamos ante servicios independientes, deberá determinarse la tributación de cada uno de ellos de forma individual.

### EJEMPLO 55

1. Cuando un intermediario en la venta de un bien inmueble se compromete con su cliente a realizar las gestiones necesarias para llevar a buen término la venta, como son la búsqueda de notario, inscripción de la escritura de compraventa en el registro de la propiedad, etc., estaremos ante un servicio complejo, en el que deberá determinarse si el servicio de intermediación tiene el carácter de principal y los demás son accesorios, o bien si tienen naturaleza independiente, para lo que deberá acudirse a las circunstancias concretas de cada caso, si bien, en principio, puede apuntarse la independencia de los distintos elementos o servicios que comprende el negocio.
2. Señala la DGT en Consulta V0829/2016, de 2 de marzo (NFC058685), que la intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles, ya el mediador actúe en nombre y por cuenta propia, prestando, por tanto, un servicio de arrendamiento, o actúe en nombre y por cuenta del destinatario del servicio, tiene la consideración, a efectos del IVA, de servicio relacionado con bienes inmuebles. Por el contrario, la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento, cuando el mediador actúa en nombre y por cuenta del cliente y siempre que se trate de mediación en servicios de alojamiento hotelero o equivalentes, no constituye un servicio relacionado con bienes inmuebles, sin perjuicio de que la operación sobre la que se realiza la mediación si lo sea.

.../...

.../...

Ello será así, aun cuando esta intermediación se realice a través de páginas web. Por lo que se refiere a los servicios recibidos por parte de la entidad intermediaria, consistentes en servicios de localización y de fotografía de inmuebles, no pueden entenderse como servicios suficientemente vinculados con un bien inmueble a efectos de lo previsto en el artículo 70.Uno.1.º, por lo que se aplicará la regla general del artículo 69.Uno.1.º (DGT Consulta V0654/2016, de 17 de febrero [NFC058539]).

*Letra Q).* Los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.

La nota esencial para que los servicios realizados por abogados y otros proveedores de servicios jurídicos queden comprendidos en esta letra es la de la vinculación suficientemente directa con un bien inmueble concreto y definido, siendo irrelevante la presentación *in situ* para prestar el servicio. Aunque ello resulte obvio, dado que es la nota que preside la regla de localización que se examina, se apunta en tanto la amplitud de los servicios que pueden prestar en el ámbito jurídico relacionados con bienes inmuebles es muy extensa (así se deduce de la jurisprudencia del TJUE, como son las Sentencias de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger Rudi [NFJ023343], y de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe [NFJ034724]); pero en principio los únicos servicios que quedan integrados en esta letra serán los relacionados con los tres puntos que se citan en la letra q):

- La transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles.
- El establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales). Los términos en que queda recogido este supuesto se encaminan a englobar diferentes conceptos de derechos de propiedad aplicados en los diferentes Estados miembros. Recordemos que el artículo 15.2 de la Directiva IVA permite que los Estados miembros puedan ampliar el concepto de bienes corporal a determinados derechos sobre bienes inmuebles, a los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles y a las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute íntegro o parcial de un inmueble. En el caso del legislador español la constitución de derechos sobre bienes inmuebles se configura como prestación de servicios a excepción de las participaciones y accio-

nes cuya posesión asegure la atribución de la propiedad, recogida en el artículo 8.Dos.8.º como entrega de bienes.

- El establecimiento o transmisión de determinados derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales). El precepto que ahora se comenta alude a «determinados derechos sobre bienes inmuebles» o a «derechos reales sobre bienes inmuebles», con independencia de que los Estados miembros hayan hecho o no uso de las facultades atribuidas por el artículo 15.2 de la Directiva IVA, para asegurar con ello la aplicación uniforme de la regla de localización. Ahora bien, «las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de parte del mismo», no quedan incluidas en el concepto de «determinados derechos» que figura en esta letra q).

La nota común de estos tres tipos de servicios es que se refieren a la modificación jurídica de la propiedad presente o futura. De esta forma, no quedan comprendidos en esta letra aquellos servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título que se haya producido en un momento anterior o pasado, no estando relacionado en este caso con un bien inmueble, dado que el precepto alude a que el negocio dé lugar a la modificación jurídica de la propiedad.

#### EJEMPLO 56

Se aplica la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA a los siguientes servicios:

- Los servicios de asesoramiento jurídico y representación en una demanda relacionada con una finca o inmueble sito en el territorio de aplicación del impuesto, cualquiera que sea el destinatario (DGT Consulta V0006/2004, de 17 de febrero [NFC018918]).
- Los de asesoramiento legal y fiscal cuando tengan una conexión suficiente con un bien inmueble y su finalidad sea la alteración física o legal de dicho inmueble. Así, si los inmuebles constituyen el elemento central e indispensable de la operación por corresponder a la mayor parte del caudal hereditario (DGT Consulta V2297/2013, de 10 de julio [NFC048777]).
- Los de asesoramiento legal y fiscal consistentes en la realización de las gestiones y trámites encaminados a la adquisición de un bien inmueble concreto (DGT Consulta V3849/2016, de 13 de septiembre [NFC062045]).

Dado que en la letra q) se alude exclusivamente a servicios jurídicos, pero no se cita o enumera las profesiones que deben prestar estos servicios (solo a título de ejemplo se cita a los notarios), lo trascendente es el contenido del servicio, esto es, que tenga naturaleza jurídica, sin que resulte trascen-

dente o decisivo que el sujeto pasivo que la lleve a cabo pertenezca a una concreta profesión jurídica. De esta forma no pueden excluirse en principio otras profesiones distintas de notarios y abogados.

Existirá vinculación suficientemente directa incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad jurídica no se lleva a cabo, esto es, no se produce una modificación real de la situación jurídica.

En el precepto se alude a varios servicios a título de mera relación abierta de supuestos, como son los servicios notariales y la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles; aun cuando, como se ha expuesto, la gama de servicios jurídicos es mucho más amplia.

#### EJEMPLO 57

Pueden incluirse dentro de esta letra los servicios jurídicos relativos a inversiones inmobiliarias, la liquidación o recepción de una cuota de liquidación como propiedad, la elaboración de contratos de construcción, de contratos de arrendamiento con opción de compra, de partición de bienes inmuebles en caso de divorcio, etc.

Quede claro que se incluirán los servicios jurídicos consistentes en la redacción de un acuerdo (negocio de compra o venta, un contrato de arrendamiento, con o sin opción de compra) siempre que la conclusión del acuerdo implique el establecimiento o la transmisión de determinados derechos o derechos reales sobre los bienes inmuebles. Es preciso, por tanto, la relación con bienes inmuebles concretos.

#### EJEMPLO 58

En el supuesto de que un profesional de la abogacía elabore un contrato tipo de arrendamiento de bienes inmuebles para una sociedad mercantil propietaria de numerosos bienes inmuebles no implica que se encuadre en esta letra q) del apartado 2 del artículo 31 bis, dado que su redacción no implica el establecimiento de derechos de uso sobre un bien inmueble concreto.

Ahora bien, el hecho de que no se incluyan en esta letra debe llevarnos a examinar si quedan excluidos por aplicación del apartado 3, letra h), y en otro caso evaluar si pueden ser aplicables los criterios generales del apartado 1 del artículo 31 bis.

El precepto alude también a «modificación de la propiedad», o modificación jurídica. Los términos incluyen solo los cambios citados en el apartado 2, letra q), esto es, la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble, el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales) y el establecimiento o transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales).

Quedan excluidos de esta letra los siguientes servicios:

- Aquellos que no sean específicos a la transmisión de un título de un bien inmueble, o no comprendan los tipos de modificación jurídica que se han expuesto antes.
- Ni los servicios jurídicos relacionados con la financiación de la compra de un inmueble, ni los servicios de consultoría en materia de inversiones pueden considerarse directamente vinculados con bienes inmuebles, puesto que no persiguen directamente ninguno de los tres tipos de negocios que recoge esta letra.
- En particular quedan excluidos los servicios jurídicos vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble (letra h) del apartado 3, del art. 3 bis).

Ahora bien, como se acaba de mencionar, la excepción se encuentra precisamente en las situaciones en que estos servicios estén relacionados con el acto de transmisión de la titularidad de bienes inmuebles, el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), en cuyo caso estarán integrados en la letra q) del apartado 2.

### EJEMPLO 59

No se comprenden en esta letra los servicios de asesoramiento jurídico sobre las condiciones de un contrato o en litigios relacionados con la propiedad; el asesoramiento fiscal sobre la desgravación de capital en relación con una propiedad específica; el asesoramiento jurídico sobre los impuestos aplicables en caso de transmisión de un bien inmueble; los servicios jurídicos relacionados con el otorgamiento de derechos de prenda e hipoteca; o los servicios relacionados con procedimientos de insolvencia.

Como se ha indicado, el precepto alude expresamente a los servicios prestados por notarios, debiendo hacerse referencia también a los prestados por registradores de la propiedad. Resulta indudable que aplicaremos la norma de conflicto cuando, de acuerdo con los criterios que se acaban de exponer, exista una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble. Ello nos debe llevar a poner en cuarentena la doctrina que hasta ahora había mantenido la DGT.

En relación con los servicios de intervención de los notarios en escrituras de compraventa de inmuebles, la DGT había señalado en Resolución vinculante de 3 de septiembre de 1986 (NFC005463) (BOE de 30 de septiembre de 1986), confirmada por Consulta 1232/2002, de 6 de septiembre (NFC016785), que estos servicios no se consideran análogos a los de profesionales de asesoramiento, auditoría, gabinetes de estudios, abogacía, consultores, etc., debiendo aplicarse las reglas generales de localización.

En relación con los servicios de información registral, en Consulta 1731/2004, de 20 de septiembre (NFC019951), a diferencia de los servicios anteriores, había manifestado que los servicios de información registral de los registros de la propiedad, basada en los datos obrantes en el índice informativo de fincas y derechos, son servicios que a efectos del IVA se entienden relacionados con los bienes inmuebles respecto de los que se facilita la correspondiente información registral.

Si bien esta segunda consulta se ajusta a los parámetros de los nuevos preceptos del reglamento comunitario, los servicios de los notarios tienen una incidencia clara sobre la modificación jurídica de los bienes inmuebles a los que se refiere, por lo que deberá examinarse, por tanto, si se encuadran dentro de la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º.

En Consulta V1011/2016, de 14 de marzo (NFC059302), examina la DGT los servicios prestados por los Colegios de Registradores de la Propiedad, a través de su página web, sobre extensión de «notas de localización» cuya finalidad es la investigación jurídico-económica. Señala, en primer lugar, que «un servicio por el cual el Colegio de Registradores de la Propiedad emite una nota de localización referida a un inmueble no puede ser considerado como un servicio jurídico relacionado con "la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles" tal y como exige el art. 31.bis.2.q) del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo [...], sino más bien un servicio a través del cual el solicitante pretende la obtención de información registral fehaciente de un bien inmueble. No obstante, el servicio prestado carecería de sentido si este no estuviera referido a un bien inmueble específico e identificado por el solicitante de la nota de localización pues el inmueble constituye un elemento esencial e indispensable en la emisión de la misma, cumpliéndose con ello el requisito contenido en el art. 31.bis.1 de que los servicios se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos. Por tanto, en la localización del servicio aquí analizado habrá de estarse a la regla especial contenida en el art. 70.Uno.1.º de la Ley 37/1992 y que implicará que aquel se localice en el territorio en que esté situado el bien inmueble del que se informa».

### II.3.8. Servicios incluidos. Artículo 31 ter: Suministro de equipos para la realización de trabajos en bienes inmuebles

Fuera de la lista de servicios que enumera el apartado 2 del artículo 3 bis, examinado en el epígrafe anterior, se recoge en el artículo 31 ter un supuesto concreto de servicio relacionado con bien inmueble.

Se dispone en dicho precepto que el alquiler, arrendamiento o cesión de maquinarias, equipamiento o equipos a un cliente para la ejecución de obras sobre un bien inmueble, se considerará un servicio vinculado suficientemente a un bien inmueble si el prestador asume la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión. No se alude al montaje de la maquinaria o equipo, sino a la ejecución de las obras en el bien inmueble.

A continuación se establece una presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario, señalándose que cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento junto con personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de esas obras, se supondrá que el prestador del equipo ha asumido la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión, y el servicio se localizará donde radique el bien inmueble, de acuerdo con la regla del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

Ya se ha señalado que estamos ante una presunción *iuris tantum* y, por tanto, se añade por el legislador que la presunción podrá refutarse por el prestador por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Tanto las disposiciones contractuales como otras circunstancias objetivas proporcionarán indicaciones solventes para determinar la persona sobre la que recae la responsabilidad en la ejecución de las obras, pues esta es la nota esencial sobre la que pivota el supuesto.

#### EJEMPLO 60

1. Un empresario cede a un cliente el uso de andamiaje para la construcción, reparación o limpieza de un edificio. Si el andamio ha sido alquilado o puesto a disposición del cliente de manera simple, el servicio de cesión del andamio no puede considerarse que esté vinculado con un bien inmueble. Ahora bien, si el prestador o cedente del andamio asume la responsabilidad de la ejecución de la obra, total o parcial, especialmente si ha prestado suficiente personal para ocuparse de esta ejecución, el servicio se considerará relacionado con bienes inmuebles.
2. En el caso de una empresa de trabajo temporal dedicada a proporcionar personal, con carácter temporal, a aquellos clientes que así lo requieran y que en ocasiones cede personal a uno de sus clientes que realiza con frecuencia construcciones y obras civiles en distintos países (en ocasiones, el personal se cede a esta entidad sin mención

.../...

.../...

expresa de la localización concreta o el ámbito espacial en el que el cliente va a desarrollar su actividad), no existe una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble (DGT Consulta V0011/2016, de 5 de enero [NFC057637]).

### II.3.9. Servicios incluidos. Artículo 31 quater: Servicios de telecomunicación y análogos en establecimientos de hostelería y similares

Si bien no se hace alusión al término «bien inmueble», en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, en la subsección relativa a prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles se alude a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada (art. 31 quater, en vigor desde el 1 de enero de 2015).

Indica el legislador de la UE que a efectos de determinar el lugar de prestación de estos servicios, se considerará que se prestan en dichas ubicaciones. Y ello será así cualquiera que sea la condición o la calidad con la que actúe el cliente o destinatario, ya sea empresario o profesional o no.

Estamos ante una norma de conflicto que hace referencia directa a los servicios aludidos, en los que no existe una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles. No obstante, el legislador de la UE establece una regla de localización que tiene en cuenta la ubicación del establecimiento hotelero cuando los servicios de telecomunicación y análogos son prestados en combinación con los servicios propios de este sector hotelero, incluyéndola en el capítulo dedicado a los servicios relacionados con bienes inmuebles, dada la vis atractiva de estos establecimientos, que permite simplificar la gestión del impuesto para estas operaciones.

Como sabemos, respecto de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, a partir del 1 de enero de 2015 el lugar de prestación es aquel al que pertenece el cliente, independientemente de si los servicios se prestan a un sujeto pasivo (B2B) o a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (B2C).

Como se indican en las notas explicativas de la Comisión, referidas a estos servicios, cuando se prestan en el sector hotelero, puede ser difícil determinar la condición de un cliente y el lugar al que pertenece el cliente y por lo que se refiere al proveedor de servicios de alojamiento, existe un riesgo de responsabilidad que debe mitigarse. Con el fin de aliviar las cargas que soportan las empresas implicadas y para salvaguardar los ingresos, era necesario aclarar y dar seguridad jurídica respecto de estos servicios cuando se prestan junto con el alojamiento.

En el artículo 31 quater se da una solución práctica que aclara que, cuando se presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos junto con el alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, se considerará que esos servicios se prestan en dichas ubicaciones.

No obstante, esto solo se aplica cuando los servicios los preste un proveedor de servicios de alojamiento que actúe en nombre propio, junto con el alojamiento que ofrezca dicho proveedor y para que se aplique este precepto debe haber una prestación diferenciada de estos servicios en la que se exija al cliente pagar por separado.

Finalmente, en el precepto se advierte que quedan englobadas las prestaciones de servicios cuando el alojamiento se ofrezca en sectores con una función similar al hotelero, como campamentos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada.

### II.3.10. Servicios excluidos. Apartado 3 del artículo 31 bis

En el apartado 3 del artículo 31 bis se recoge una relación de supuestos respecto de los que el legislador de la UE considera que no tienen vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles.

Como se ha indicado, buena parte de los mismos vienen concretados por referencia a los supuestos incluidos en el apartado 2, a fin de concretar respecto de servicios de la misma naturaleza los que están suficientemente vinculados de aquellos que no lo están.

Al haberse ido comentando en el epígrafe anterior algunos de estos supuestos, si bien se citan todos los recogidos en el apartado 3, exclusivamente se comentarán aquellos que no han sido objeto de atención en el epígrafe anterior.

Son servicios que no cumplen los requisitos establecidos en el apartado 1 y, por tanto, no están vinculados suficientemente con bienes inmuebles:

*Letra A).* El trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado.

#### EJEMPLO 61

Sobre los trabajos o servicios de un arquitecto y profesionales similares debe tenerse en cuenta que cuando no se refieran a un inmueble, un edificio o un solar en particular, se considera que no se dirigen de forma directa a un bien inmueble y no se localizarán conforme

.../...

.../...

al artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, sino conforme al artículo 69.Uno. Es el caso de estudios previos para la realización del proyecto de reforma de concesionarios de vehículos, consistiendo dicho encargo en dibujos orientativos, elección de materiales, colores, diseño exterior, distribución de espacios, etc., para elaborar una imagen previa de los locales que sirvan en el futuro de base para la realización de los proyectos, que serán realizados por un profesional diferente (DGT Consulta V2511/2012, de 20 de diciembre [NFC046058]).

*Letra B).* El almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente.

*Letra C).* La prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles.

*Letra D).* La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.

En este sentido se pronuncia la DGT en Consulta V0109/2016, de 15 de enero (NFC058392).

*Letra E).* El suministro de un estand en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del estand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad.

Quedan comprendidos en el ámbito objetivo de esta letra y, por tanto, se consideran no relacionados con bienes inmuebles los servicios que cumplan los tres siguientes requisitos acumulativos:

- El suministro de un estand.
- La prestación de uno o más servicios relacionados que no estén vinculados con bienes inmuebles.
- Los servicios relacionados deben permitir al expositor mostrar sus productos y promocionar sus servicios o productos.

La problemática que estos servicios plantean había sido examinada por el TJUE, esencialmente en las Sentencias de 9 de marzo de 2006, asunto C-114/05, Gillan Beach (NFJ021863); de 27 de octubre de 2011, asunto C-530/09, Inter-Mark Group (NFJ044588).

De la redacción del precepto cabe distinguir dos situaciones: el alquiler exclusivo de bienes inmuebles, que indudablemente estará vinculado suficientemente con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 2, letra h); y el suministro de un estand junto con otros servicios relacionados que permitan al expositor mostrar sus productos, que no estará vinculado suficientemente con bienes inmuebles. No cabe duda de que en este último caso deberán examinarse las circunstancias que rodean el negocio pactado así como las cláusulas contractuales para determinar, en primer lugar, cuál es el negocio realmente querido por las partes. El precepto ayuda a precisar cuando nos encontraremos ante esta segunda hipótesis, a indicar una serie de servicios que, prestados conjuntamente con la cesión o suministro del estand, permiten concluir que nos encontramos ante un servicio distinto de la cesión o alquiler de un bien inmueble. Así entre los servicios relacionados prestados junto al suministro se encuentran el diseño del estand, el transporte y el almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad. Como nos encontramos ante una lista abierta, no exhaustiva, pueden considerarse otro tipo de servicios que estén relacionados también con el suministro del estand.

La existencia de un único contrato o de contratos separados no debería en principio modificar la conclusión anterior, siempre que del conjunto de elementos que se prestan al expositor se deduzca claramente que el servicio suministrado tiene como finalidad esencial mostrar los productos del expositor.

Por su parte, la DGT en relación con las operaciones de construcción y decoración de estands en ferias y exposiciones, ha modificado su doctrina anterior con base en la Sentencia del TJUE anteriormente citada. Así, en Consulta V2141/2013, de 28 de junio (NFC048404), mantiene que «en la medida en que los estands sean montados de forma personalizada, atendiendo a las exigencias individuales de los expositores en lo referente al aspecto y funcionalidad de los mismos, los servicios relacionados con dichos estands podrán calificarse como prestaciones publicitarias toda vez que los estands en sí mismos constituyan un atractivo para la difusión de las cualidades de los productos del expositor y, por tanto, sean concebidos con fines publicitarios. Por el contrario, si los estands responden a modelos uniformes y no individualizados según los requerimientos de los expositores por seguir una pautas fijadas por el organizador del evento, los servicios que tengan por objeto dichos estands podrán considerarse accesorios a la organización de ferias o exposiciones siempre que la feria se celebre una sola vez o varias veces pero en el mismo lugar». Finalmente, de no poder encuadrar los servicios en ninguna de las dos categorías anteriores, descartando la posibilidad de considerarlos como servicios relacionados con bienes inmuebles, califica estos servicios como arrendamiento de bienes muebles corporales.

*Letra F).* La instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles.

*Letra G).* La gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias.

*Letra H).* Los servicios jurídicos distintos de los cubiertos en el apartado 2, letra q), vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de

transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble.

### II.3.11. Cuadros-resumen sobre servicios relacionados con bienes inmuebles

Prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles		
Localización (norma de conflicto)	Ámbito objetivo de los servicios vinculados a bienes inmuebles	
<p>Art. 47 Directiva IVA: El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.</p> <p>Art. 70.Uno.1.º LIVA: Se entienden prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.</p>	<p>Abarcarán únicamente aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles.</p> <p>Lo tendrán en los siguientes casos:</p>	<p>a) Cuando deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos.</p> <p>b) Cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.</p>

Servicios con vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 1, y art. 31 ter)	
Servicios incluidos (apartado 2, art. 31 bis)	Servicios excluidos (apartado 3, art. 31 bis)
a) El trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, independientemente de que la construcción tenga lugar.	a) El trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado.
b) La prestación de servicios <i>in situ</i> de seguridad o vigilancia.	
c) La construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo.	
d) La construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.	
.../...	

Servicios con vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 1, y art. 31 ter)	
Servicios incluidos (apartado 2, art. 31 bis)	Servicios excluidos (apartado 3, art. 31 bis)
.../...	
e) La labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización.	
f) La supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles.	
g) La tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio.	
h) El arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente.	b) El almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente.
	c) La prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles.
i) La prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares.	d) La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.
	e) El suministro de un estand en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del estand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad.
.../...	

Servicios con vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 1, y art. 31 ter)	
Servicios incluidos (apartado 2, art. 31 bis)	Servicios excluidos (apartado 3, art. 31 bis)
.../...	
j) La concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje.	
k) El mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parquet.	
l) El mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.	
m) La instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles.	f) La instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles.
n) El mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles.	
o) La gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último.	g) La gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias.
p) La intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles	d) La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como
.../...	

Servicios con vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 1, y art. 31 ter)	
Servicios incluidos (apartado 2, art. 31 bis)	Servicios excluidos (apartado 3, art. 31 bis)
.../...	
o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d).	lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.
q) Los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.	h) Los servicios jurídicos distintos de los cubiertos en el apartado 2, letra q), vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble.
Artículo 31 ter	Artículo 31 ter
Puesta a disposición de un cliente de maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble en caso de que el prestador asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión. Se presume cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento, y personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de las obras.	Puesta a disposición de un cliente de maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble en caso de que el prestador no asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión. La presunción de que el prestador tiene la responsabilidad de la ejecución de las obras podrá refutarse por cualquier medio pertinente de hecho o de derecho.

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
Artículo 31 bis, apartado 2	
a) El trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, inde-	LIVA: c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los presados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
	.../...

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
Artículo 31 bis, apartado 2	
.../...	
pendientemente de que la construcción tenga lugar.	Directiva: Los de preparación o coordinación de obras de construcción, como los prestados por arquitectos.
b) La prestación de servicios <i>in situ</i> de seguridad o vigilancia.	LIVA: e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles. Directiva: Los prestados por empresas de vigilancia seguridad.
c) La construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo.	LIVA: b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
d) La construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.	LIVA: b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
e) La labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización.	
f) La supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles.	Directiva: Los prestados por peritos.
g) La tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio.	
	.../...

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
Artículo 31 bis, apartado 2	
.../...	
h) El arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente.	LIVA: a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
i) La prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares.	LIVA: h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario. Directiva: La provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada.
j) La concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje.	LIVA: f) Los de alquiler de cajas de seguridad. LIVA: g) La utilización de vías de peaje.
k) El mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parque.	
l) El mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.	
	.../...

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
Artículo 31 bis, apartado 2	
.../...	
m) La instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles.	
n) El mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles.	
o) La gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último.	LIVA: d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias. Directiva: Los prestados por agentes inmobiliarios.
p) La intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d).	
q) Los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.	
	.../...

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
.../...	
<b>Artículo 31 ter</b>	
<p>Puesta a disposición de un cliente de maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble en caso de que el prestador asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión.</p> <p>Se presume cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento, y personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de las obras.</p>	
<b>Artículo 31 quater</b>	
<p>Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, se considerarán prestados en dichas ubicaciones.</p>	

### III. TRATAMIENTO DE LAS OPERACIONES CON BONOS CANJEABLES POR BIENES O SERVICIOS

#### III.1. DIRECTIVA (UE) 2016/1065. FINALIDAD Y OBLIGACIÓN DE TRANSPOSICIÓN AL DERECHO INTERNO. EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNA

La Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, modifica la Directiva 2006/112/CE (reguladora del sistema común del IVA) en lo que respecta al tratamiento de los bonos canjeables, incluyendo nuevos preceptos en esta última.

Como señala la exposición de motivos, si bien la Directiva IVA comprende normas para determinar los distintos elementos de la relación jurídico-tributaria en el caso de operaciones con

bonos, no eran lo suficientemente claras o completas para garantizar la coherencia del tratamiento fiscal de estas operaciones. Los distintos Estados miembros habían regulado determinados aspectos referentes a la comercialización de los bonos polivalentes o interpretaban la norma comunitaria de manera diversa, en aquellos aspectos que no habían sido analizados, o solo parcialmente analizados, por la jurisprudencia del TJUE, según sus propios criterios al no existir reglas comunes sobre la tributación de estos productos de creciente generalización e importancia económica, que, si bien no habían quedado al margen de la norma comunitaria, si planteaban cuestiones específicas que creaban incertidumbre si consideramos el ámbito territorial de la Unión.

Así, entre los aspectos controvertidos y no armonizados a nivel interpretativo se encontraba la tributación de las operaciones de intermediación en la comercialización de los bonos polivalentes, considerándose que constituían operaciones de intermediación en la comercialización de medios de pago que se declaraban exentas del IVA, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.18.º de la Ley del IVA (así quedaba reflejado en la doctrina de la DGT estimándose que eran operaciones financieras exentas por ser operaciones de intermediación en la distribución de medios de pago).

Este criterio administrativo había sido cuestionado por los servicios de la Comisión que consideraba que las operaciones de mediación en la comercialización de los bonos polivalentes no se encontraban amparados por la exención contenida en el artículo 135.1, letra d), de la Directiva IVA (art. 20.Uno.18.º de la Ley del IVA), referente a las operaciones financieras.

Por ello, la finalidad de los nuevos preceptos que se incluyen ahora es la de asegurar la certidumbre y uniformidad del tratamiento aplicado a las operaciones con bonos, reduciendo el riesgo de elusión fiscal, esencialmente, respecto de los denominados bonos polivalentes; pues respecto de los bonos univalentes, en tanto está delimitado de manera específica el bien o servicio subyacente integrado en el bono, los problemas que se plantean quedan circunscritos en su caso al tratamiento de determinadas operaciones intermedias.

El legislador ha optado por una regulación de estas operaciones, considerando distintos aspectos económicos de las operaciones englobadas en bonos canjeables. No obstante, es de advertir que, frente a los postulados del legislador de la UE podría haberse atendido a otros criterios que podrían haber llevado a una tributación diferente, más acorde con el carácter de derecho a ejercitar en el futuro por parte de quien adquiere un bono. Así, la transferencia de un bono, en tanto no se ejercita el negocio subyacente que en él se contiene, no es sino la adquisición de un derecho (una opción) que puede ejercitarse o no por el adquirente o el poseedor del bono, y la adquisición de derechos está sujeta a IVA como prestación de servicios. Es cierto que debería distinguirse o singularizarse alguna situación, como es el caso de que el bono sea un mero instrumento de pago (ocurre en ocasiones con los bonos polivalentes), en cuyo caso no existe hecho imponible alguno en tanto no se ejercita el derecho a la adquisición del bien o a la prestación del servicio; pero con la configuración como derecho de opción se hubieran evitado determinados problemas que van a surgir como consecuencia del desistimiento o no ejercicio de esa opción por parte del poseedor, etc. Tampoco deberían plantearse bajo esta hipótesis problemas de sobreimposición, dado que entre empresarios o profesionales el impuesto es neutral.

Si bien la directiva entra en vigor el 2 de julio de 2016, sin embargo el legislador de la UE fija un plazo que finaliza el 31 de diciembre de 2018 para que los Estados miembros adopten y publiquen las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a esta directiva; aplicándose las disposiciones a partir del 1 de enero de 2019.

Nuestro legislador nacional no ha aprobado todavía las disposiciones necesarias para adecuar la norma interna del IVA a la directiva, pero la cuestión que surge inmediatamente es en qué medida las reglas y criterios fijados por la disposición comunitaria nos vinculan internamente.

Dados los efectos que las directivas tienen sobre los Estados miembros, estableciendo una obligación de transposición en el plazo concedido por ellas, no puede decirse que los órganos administrativos encargados de la aplicación del sistema tributario puedan aplicarla directamente (lo que quedaría sujeto a los principios del ordenamiento jurídico comunitario, esencialmente a la prohibición del efecto directo vertical inverso o descendente), ni tampoco los ciudadanos pueden invocarla cuando les beneficie en tanto no ha existido incumplimiento por parte del legislador en su transposición.

Como señala la propia exposición de motivos de la Directiva 2016/1065, la Directiva IVA contiene las normas determinantes de los distintos elementos que componen la relación jurídico-tributaria (hecho imponible, lugar de realización, devengo, base imponible, etc, así como el derecho a la deducción) y, por tanto, en principio, las operaciones con bonos quedan encuadradas en el ámbito de la Directiva IVA cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, sujetos pasivos del impuesto.

Se añade que las disposiciones relativas al tratamiento de los bonos a efectos de IVA solo deben aplicarse a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018, no prejuzgando la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros.

Ahora bien, la Directiva (UE) 2016/1065 no es más que una norma que aclara o completa la Directiva 2006/112/CE, y en la medida en que su función es esta no cabe duda de que puede ser tenida en cuenta a la hora de interpretar los distintos elementos de la relación jurídico-tributaria, indudablemente respetando los principios inherentes a la aplicación y efectos que el ordenamiento jurídico-comunitario tiene sobre los nacionales. No pueden aplicarse pues directamente los nuevos preceptos incluidos por la Directiva (UE) 2016/1065, pero sí que el espíritu y finalidad que tienen puede impregnar la interpretación de los preceptos contenidos en la Directiva 2006/112/CE y en la Ley del IVA, al integrarlos para determinar los distintos elementos de las operaciones con bonos.

Ya para normas reglamentarias comunitarias, en concreto respecto del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, había señalado el TJUE en Sentencia de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12, *Welmory sp. z o.o. vs Dyrektor Izby Skarbowej w Gdansk* (NFJ055958), respecto de supuestos de hecho anteriores a la entrada en vigor del citado reglamento, que aunque no eran de aplicación en el momento del litigio principal ya habían sido adoptadas, señalando expresamente:

«45 Resulta del considerando 14 de este reglamento que la voluntad del legislador de la Unión era precisar ciertos conceptos necesarios para determinar los criterios relativos al lugar de realización de las operaciones imponibles, teniendo además en cuenta la jurisprudencia del tribunal en la materia.

46 Por ello, incluso si dicho reglamento no estaba todavía en vigor en el momento de los hechos que son objeto del litigio principal, procede aun así tenerlo en consideración».

Ello refuerza todavía más la tesis sustentada anteriormente, en el sentido de que se hace necesario que los criterios administrativos en la interpretación de la Ley del IVA, siempre respetando los principios inherentes al ordenamiento jurídico-comunitario y sus efectos en los ordenamientos internos, se ajusten a los parámetros fijados ya por la nueva Directiva 2016/1065.

Debe resaltarse, finalmente, que en este mismo sentido se ha expresado la DGT en Consulta V4588/2016, de 26 de octubre (NFC062570), en relación con operaciones de intermediación con bonos polivalentes, lo que lleva a concluir que los criterios doctrinales anteriores fijados por este órgano consultivo deben ser objeto de interpretación también de acuerdo con los nuevos parámetros fijados por la Directiva 2016/1065.

### III.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN OBJETIVO. REGULACIÓN DE LOS BONOS

El término «bono» tiene diversas acepciones. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española por «bono» se entiende «la tarjeta o medalla que puede canjearse por comestibles u otros artículos de primera necesidad, y a veces dinero». También es la «tarjeta de abono que da derecho a la utilización de un servicio durante cierto tiempo o un determinado número de veces». Finalmente, es también el «título de renta fija emitido por una empresa privada o una institución pública».

No cabe duda que la amplitud del concepto lleva pues al legislador de la UE a precisar el ámbito objetivo de aplicación de los nuevos preceptos, señalando:

- Las normas recogidas en la Directiva (UE) 2016/1065 solo tienen por objeto los bonos que pueden ser utilizados a efecto de canje por bienes o servicios. Acota positivamente por tanto el ámbito objetivo, precisando que el concepto de bono a efectos de IVA solo será el que determina esta directiva, reconociendo que puede tener soporte físico o formato electrónico.
- Por ello, al objeto de delimitar claramente qué es un bono a efectos de IVA y de distinguirlos de los instrumentos de pago, define los bonos, como se expondrá en el epígrafe siguiente. Para ello constata el legislador de la UE sus características esenciales, en particular la naturaleza de los derechos vinculados al bono y la obligación de aceptarlo como contraprestación de la prestación de un servicio o de la

entrega de un bien. Es importante pues la distinción en el tratamiento que a efectos del IVA deben tener los servicios de pago y los bonos canjeables.

- No son objeto de la norma que ahora se examina y, por tanto, quedan fuera del ámbito objetivo de su aplicación cualquier tipo de bono o instrumento análogo que no tenga encaje en el concepto dado por la Directiva 2016/1065. Así, entre otros:
  - Los instrumentos que dan al titular derecho a recibir un descuento al adquirir bienes o servicios, pero que no dan derecho a recibir los bienes o servicios propiamente dichos. Respecto de los bonos descuento, habida cuenta del aumento considerable en la utilización de este tipo de bonos y de sus tipos y usos, hubiera sido deseable que el legislador de la UE aclarase definitivamente la tributación de los mismos, a la vista además de la jurisprudencia del TJUE.
  - Los títulos de transporte, entradas de cine y museos, sellos de correos u otros semejantes, para los que el tratamiento a efectos de IVA no varía ni provoca cambio alguno.
  - Los bonos como instrumento financiero, cualquiera que sea su clase.
- Tampoco se aplica la Directiva (UE) 2016/1065 a aquellas situaciones en las que el consumidor final no canjea un bono polivalente durante su periodo de validez y el vendedor conserva la contraprestación recibida por dicho bono, cuyo tratamiento se realiza al final de este estudio. Quizás hubiera sido deseable que por parte del legislador de la UE se hubiese establecido un plazo para el canje del bono, con la problemática que conlleva, puesto que pueden surgir diversas cuestiones en relación con el reintegro del impuesto, esencialmente cuando cambian los tipos impositivos.

Finalmente, debe advertirse que, en cuanto a la regulación de los bonos que se hace en esta Directiva 2016/1065, en ella no se realiza una regulación general de cada tipo de bonos, sino que se recogen determinadas especialidades en la tributación de los bonos respecto de algunos elementos concretos de la relación jurídico-tributaria (hecho imponible, base imponible, etc.). Por ello, de encontrarnos ante operaciones que quedan encuadradas en el concepto de bono, deberemos aplicar estas reglas especiales y en lo no regulado por ellas, acudir al resto de las normas generales del impuesto.

### III.3. CONCEPTO DE BONOS. TIPOS

El tratamiento de las operaciones ligadas a bonos, a efectos del IVA, depende de las características específicas que tenga el bono, por lo que es preciso diferenciar estos tipos de bonos, haciéndolo el legislador de la UE a partir de un concepto común.

Por ello, a efectos de IVA, se incluye un nuevo artículo 30 bis en la Directiva 2006/112/CE, recogiendo en dicho precepto las definiciones y tipología de bonos.

Se considera «bono» un «instrumento que debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento».

Del concepto anterior pueden extraerse las siguientes notas caracterizadoras del «bono» a efectos de IVA:

- Solo quedan comprendidos en el ámbito objetivo de aplicación del concepto aquellos bonos que reúnan las características que se citan en el precepto. Del mismo resulta que, desde un punto de vista habitual, podemos identificar al bono con el instrumento o vale canjeable por bienes o servicios (*vouchers*, sin alusión a los vales descuentos o *discount voucher*. En francés se correspondería con *le chèque cadeau* o cheque regalo o *le bon d'achat* o vale de compra y no con *le bon de livraison* o *bon de réduction* equivalente a vale descuento. En alemán se identifica con *Gutschein*).
- Estamos ante una delimitación positiva del concepto de bono, cuya primera nota es la de ser un instrumento que el sujeto pasivo de la futura operación sujeta al impuesto debe aceptar como contraprestación de la operación.
- Se reconoce que este instrumento puede servir como contraprestación total o parcial de la operación; por lo que en el segundo caso el destinatario o un tercero pueden entregar la contraprestación restante en un momento distinto al de la adquisición del bono, bien antes, en el momento en que recibe la operación, o en un momento posterior.
- A cambio del bono puede recibirse cualquier entrega de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. No existe una limitación al respecto, al margen de los supuestos excluidos que se citan en la exposición de motivos y que se han referido en el epígrafe anterior.
- Deben quedar identificados en el bono, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente anexa, incluidas las condiciones de uso del instrumento, los elementos más determinantes de la operación subyacente.
- En la delimitación de la operación subyacente y su concreción en el instrumento es donde el legislador de la UE ha pretendido reconocer la amplitud del concepto. Indudablemente estaremos ante una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta al impuesto, esto es, el bono no es sino un instrumento que se acepta como contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios. Ahora bien, en el propio instrumento, en sus condiciones de uso, o en la documentación anexa debe delimitarse de alguna manera la operación subyacente como se ha expuesto. En este sentido, deberá expresarse en cualquiera de estos elementos una o las dos informaciones que a continuación se indican (el bono es considerado como tal por el hecho de que contenga una de ellas):

- Los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar. Con ello quien adquiere el bono conoce de antemano de manera concreta y definida el bien o el servicio contratado que será entregado en un futuro. Puede determinarse con exactitud en dicho momento el elemento más trascendente de la relación jurídico-tributaria, el hecho imponible.
- La identidad de los posibles suministradores o prestadores. En este caso se desconoce el hecho imponible y se identifica al futuro sujeto pasivo. No cabe duda de que si se identifica a un suministrador o a un prestador que solo realiza un determinado tipo de operaciones, todas ellas de la misma naturaleza, indudablemente conoceremos también el hecho imponible, si bien puede ocurrir que operaciones de la misma naturaleza quedan sujetas a una tributación diferenciada en el IVA (es el caso, por ejemplo, de las prestaciones médicas, pues no todas están exentas de IVA, incluso las prestaciones efectuadas por un mismo profesional no quedan todas gravadas de la misma manera, como es el caso de la cirugía estética, que puede estar sujeta y exenta o bien sujeta y no exenta).
- No limitándose el formato del bono, este puede ser emitido en soporte físico (cualquiera que sea este soporte) o en formato electrónico. El formato de emisión no limita, por tanto, el concepto de bono a efectos de IVA.

Expresado el concepto general de bono, se distinguen en el artículo 30 bis de la Directiva 2006/112/CE dos tipos de bonos, a los que se da un tratamiento diferente a efectos de IVA:

- A. Bono univalente (*single purpose voucher, bon à usage unique, Einzweck-Gutschein*): es aquel bono en el que a la hora de su emisión se conoce el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios.

Este concepto viene delimitado por las siguientes notas caracterizadoras:

- Se conoce la operación subyacente, es delimitada en el momento de emisión del bono, ya sea una entrega de bienes o una prestación de servicios.
- Se conoce también, este es el elemento diferenciador del concepto general de bono, el lugar de la entrega de bienes o de la prestación de los servicios. Este elemento de la relación jurídico-tributaria resulta fundamental, pues determina la tributación en un territorio u otro, siendo siempre un elemento que debe determinarse con carácter previo a cualquier otro de la relación jurídico-tributaria (al margen de ser una entrega de bienes o una prestación de servicios).

¿Qué debe entenderse por «lugar» de la entrega de los bienes o de la prestación de servicios? Considerando los preceptos reguladores del lugar de realización de las operaciones, tanto de la Directiva 2006/112/CE como los

de la Ley del IVA, por «lugar de realización» ha de entenderse el territorio de aplicación del impuesto en un Estado miembro, en el que los distintos elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria no van a variar, esencialmente el tipo impositivo (al margen de la Administración territorial que recauda dentro de un Estado, que no debe tener incidencia en esta materia), de manera que puede determinarse la cuota impositiva a repercutir por la operación subyacente. Ello resultará de gran trascendencia pues pueden englobarse dentro de este concepto aquellos bonos en los que, si bien no se ha delimitado de manera expresa el sitio concreto en el que se entregará el bien o se prestará el servicio, se conoce de forma inequívoca que va a estar en el territorio de un Estado miembro concreto, por lo que, con independencia del sitio en el que se realice la operación dentro de este territorio, se conoce con seguridad la tributación de la operación.

- La cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios es el otro de los elementos que se conocen a la hora de emitir el bono. Estos términos deben ser interpretados en el sentido de que si el lugar de realización es el territorio de aplicación del impuesto, se conocerá la cuota devengada, siempre que la operación no quede exenta de IVA, aun cuando no tiene por qué estar incluida en el precio por el que se adquirió el bono, ya que puede producirse respecto de determinadas operaciones subyacentes la inversión del sujeto pasivo.

Puede la operación localizarse en el territorio de otro Estado miembro, en cuyo caso también se conocerá la cuota devengada en términos análogos a los que se acaban de exponer.

El problema surge respecto de aquellas operaciones que se localizan fuera del territorio de la Unión, porque la dicción del precepto impide concluir si quedan comprendidos o no dentro de este concepto, ya que se alude expresamente a conocer la cuota del IVA devengada. Si bien en el caso de que el lugar de realización se sitúe en el territorio de cualquier otro Estado miembro no hay duda que se aplicarán las mismas reglas, sin embargo en este que ahora examinamos la incertidumbre que crean los términos utilizados lleva a concluir que quedan excluidos de este concepto de bono univalente, por lo que quedarán integrados dentro del concepto de bono polivalente en su caso.

### EJEMPLO 62

1. Quedan integrados dentro de este concepto de bono univalente los vales para una noche de hotel en un establecimiento hotelero concreto. Ahora bien, deberemos distinguir: en caso de que el establecimiento hotelero se encuentre establecido en el te-

.../...

.../...

territorio de aplicación del impuesto y el proveedor del bono esté establecido en este territorio además de conocerse la cuota, esta quedará integrada dentro del precio del bono o vale.

Si el establecimiento hotelero se encuentra fuera del territorio de aplicación del impuesto, la operación no estará sujeta al IVA español. Si el establecimiento hotelero se sitúa en el territorio IVA de otro Estado miembro, la operación quedará sujeta en el mismo y se conocerá la cuota del impuesto, si bien será al tipo impositivo vigente en dicho Estado miembro y puede considerarse que quedan integrados dentro del concepto de bono univalente.

En caso de que el establecimiento hotelero se sitúe fuera del territorio de la Unión a efectos de IVA, se considerará que estamos ante un bono polivalente.

2. Comprende también las tarjetas de telefonía, en tanto está identificada la prestación de servicios que comprende, y se conoce el lugar de realización, pues no puede utilizarse más que en el territorio de aplicación del impuesto.

B. Bono polivalente (*multi purpose voucher, bon à usages multiples, Mehrzweck-Gutschein*): cualquier bono que no sea un bono univalente. Se trata pues de una definición residual, por exclusión del concepto anterior, de forma que quedan comprendidos dentro de este bono polivalente cualquier bono distinto del univalente, pero siempre que se encuentren dentro del marco objetivo del concepto general de bono que da este mismo artículo 30 bis. El perímetro objetivo total dentro del que se definen ambos tipos de bono es el concepto general de bono antes reseñado, y el polivalente es definido por exclusión del univalente por lo que tendrá un ámbito mucho más amplio que el univalente.

Se comprenden así aquellos en los que no se ha determinado el lugar en que se efectuará la operación, o no se determina el sujeto pasivo que la llevará a cabo, o puede ser realizada la operación por proveedores establecidos en distintos territorios, etc.

### EJEMPLO 63

1. Se integra en ese concepto un bono o vale para una noche de hotel en un establecimiento no definido previamente pero de los relacionados en una lista que comprende tanto establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto español como en Portugal.

.../...

.../...

En este caso, si bien la naturaleza del servicio está concretada (una noche de hotel), se desconoce el lugar en que se prestará el servicio y, por ende, la cuota devengada, que podrá ser la del impuesto español o el portugués.

2. Comprende también las tarjetas regalo que pueden intercambiarse por cualquier tipo de bien o servicio en una cadena de establecimientos comerciales, bien sea en el territorio de aplicación del impuesto, o puede comprender un territorio más amplio.

Desde un punto de vista práctico, ante un determinado instrumento de contraprestación o pago que tenga la naturaleza de bono deberá concretarse en primer lugar si queda recogido dentro del concepto general de bono que nos da el punto 1 del artículo 30 bis. En caso negativo dejamos de aplicar la normativa reguladora de los bonos canjeables. En caso afirmativo, debe analizarse si queda incluido dentro del concepto de bono univalente. De ser así, lo trataremos como tal. De no ser así, esto es, en caso de que un análisis de la operación nos lleve a la conclusión de que no se enmarca como bono univalente, lo calificaremos de bono polivalente. En uno y otro caso aplicaremos las reglas especiales establecidas para cada tipo de bonos y en lo no regulado por las reglas especiales, aplicaremos las generales del impuesto en cada uno de los elementos de la relación jurídico-tributaria.

Debe advertirse finalmente que la distinción entre bonos univalentes y polivalentes era habitual en la interpretación de la normativa por parte de la DGT, así, entre otras, en Consultas 1838/2003, de 6 de noviembre (NFC027108), y V1246/2014, de 7 de mayo (NFC051586), si bien se habla de bonos multiusos en vez de polivalentes.

### III.4. TRATAMIENTO DE LOS BONOS UNIVALENTES

La delimitación general en el tratamiento de este tipo de bonos se realiza por el legislador de la UE estableciendo una equivalencia total entre la venta o entrega del bono y la realización de la entrega del bien o de la prestación de servicios subyacente.

Ello supone que con la entrega del bono se produce el hecho imponible de la operación subyacente, determinándose en dicho momento los elementos de la relación jurídico-tributaria que supone la entrega del bien o la prestación del servicio, como es la localización de la operación, su exención, base imponible, tipo impositivo y cuota, etc. Esto es, el tratamiento a efectos del IVA correspondiente a la entrega de bienes o a la prestación de servicios subyacente puede determinarse con certeza desde el momento de la emisión del bono univalente y, por ello, cada transferencia del bono quedará sujeta al IVA, incluida en la emisión del bono univalente, ya que no estamos ante operaciones independientes (la emisión del bono y la entrega del bien o la prestación de servicios subyacente son consideradas como una única operación, sin independencia entre ellas).

Como la transferencia del bono univalente supone o equivale a la realización de la operación subyacente, la base imponible de la operación, bien sea una entrega de bienes o una prestación de servicios, será la contraprestación exigida a cambio del bono.

Partiendo de este criterio deben distinguirse varias situaciones que se deducen de los términos en que queda redactado el artículo 30 ter de la Directiva 2006/112/CE, en el sentido de diferenciar si es el propio emisor el que procede a la venta del bono directamente a los consumidores finales, o bien se interponen entre ambos uno o varios intermediarios, los cuales pueden actuar en nombre propio o en nombre y por cuenta ajena.

El legislador de la UE no hace sino aplicar las reglas de tributación sobre delimitación del hecho imponible, que en nuestra norma interna se encuentran esencialmente en los artículos 8.Dos.6.º y 11.Dos.15.º de la Ley del IVA, y recoge previsiones específicas para los servicios de mediación o análogos (comisiones de venta o de compra) y aquellos que tienen una naturaleza distinta, que pueden producirse a lo largo de la cadena que tiene lugar desde la emisión del bono hasta que llega al consumidor final.

A) Si la venta del bono es realizada directamente por su emisor y proveedor de los bienes o prestador de los servicios al consumidor final, es decir, se realiza sin intermediación de otros empresarios o profesionales, dicha transferencia del bono supondrá la realización del hecho imponible del negocio subyacente.

Esto es, con la transferencia se considerará que se produce la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a que se refiere el bono.

Puede incluso prescindirse de la noción de bono, esto es, en este caso directamente el proveedor o el prestador son los que realizarán la operación futura.

Conociéndose de manera concreta y específica el bien que se entregará o el servicio que se prestará, en el momento de la emisión del bono se conocen los distintos elementos de la tributación de la operación y, por tanto puede identificarse plenamente la entrega del bono con un pago anticipado, de acuerdo con las previsiones del artículo 75.Dos de la Ley del IVA, produciéndose en el momento de la compra del bono el devengo anticipado de la operación. Y ello tanto si el bono es por la contraprestación total o como si es por parte de la misma.

#### EJEMPLO 64

1. Una sociedad mercantil, que tiene una cadena de hoteles en el territorio de aplicación del impuesto, a través de su página web, emite bonos por un precio determinado para pernoctar dos noches en cualquiera de sus establecimientos, para su adquisición por particulares.

.../...

.../...

2. En la Consulta de la DGT V0056/2016, de 8 de enero (NFC058022), se examina el supuesto de bonos univalentes en nombre propio en relación con los servicios médicos.

Se trata de una entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto que tiene por objeto la intermediación en la prestación de servicios médicos mediante la emisión y venta de «bonos» («bonomédicos») que son adquiridos por sus clientes y posteriormente redimidos por servicios médicos prestados por los profesionales o clínicas u hospitales que integran el «cuadro médico» formado por la emisora. Posteriormente, por cada bono redimido, la entidad satisface un importe determinado, inferior a aquel por el que se ha vendido previamente el «bono» al usuario del servicio médico.

La DGT concluye que la venta del «bonomédico» por parte de la entidad a los usuarios del servicio médico determinará la prestación de un servicio médico sujeto pero exento de IVA, cuya base imponible será el importe de la contraprestación convenida. Por otra parte, el profesional médico o la entidad médica prestará igualmente, un servicio médico exento a la entidad emisora del bono cuya base imponible será, también, la contraprestación convenida entre las partes.

## B) Existencia de empresarios o profesionales intermediarios (comisionistas) que actúan en nombre propio

En este caso cada transferencia de un bono univalente efectuada por un sujeto pasivo que actúa en nombre propio (cualquiera que sea el número de intermediarios que puedan darse) se considerará la entrega de los bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono.

Por ello, la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios efectuadas por el suministrador o por el prestador a cambio de un bono univalente aceptado como contraprestación o como parte de la contraprestación no se considerarán una operación independiente.

Existirán tantos hechos imposables como participantes existan en la cadena que se produce desde la emisión del bono hasta que llega a manos del consumidor o destinatario que no genera el derecho a deducir, esto es, en cada fase de comercialización del bono se produce el hecho imponible del negocio subyacente.

En este caso, cada uno de los sujetos pasivos intervinientes tiene que declarar el IVA correspondiente sobre la contraprestación recibida por el bono univalente, de acuerdo con la regla general de determinación de la base imponible del artículo 78 de la Ley del IVA (o en su caso de las especiales del art. 79). Se configura esta situación como si cada sujeto pasivo interviniente efectúa la entrega del bien o la prestación del servicio, produciéndose el devengo en el momento de la entrega del bono.

**EJEMPLO 65**

Una sociedad mercantil, que tiene una cadena de hoteles en el territorio de aplicación del impuesto, emite bonos para pernoctar dos noches en cualquiera de sus establecimientos. Estos bonos se adquieren en determinados establecimientos comerciales y grandes cadenas comerciales, que actúan en nombre propio frente al cliente que adquiere estos bonos, que se entregan en «cofres regalo».

Al actuar los establecimientos y cadenas comerciales en nombre propio, existirán dos entregas de bienes, por lo que tanto la sociedad mercantil que emite los bonos, como los establecimientos intermediarios tributarán por la entrega de los bonos en el momento en que se transfieren.

**C) Existencia de empresarios o profesionales intermediarios (comisionistas) que actúan en nombre y por cuenta ajena**

En el supuesto en que los bonos univalentes son emitidos o distribuidos por un sujeto pasivo que actúa en nombre de otra persona, no se considerará que ese sujeto pasivo ha participado en la entrega del bien o en la prestación de servicios subyacente. Realiza un mero servicio de intermediación y como tal debe tributar en IVA.

De ahí que en la norma se establezca que al actuar un sujeto pasivo (comisionista) en nombre de otro sujeto pasivo (comitente), se considerará que la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a que se refiere el bono es realizada por el comitente, lo que supone aplicar los principios y criterios generales en el IVA respecto a cualquier situación análoga a esta en la intermediación de operaciones en nombre y por cuenta ajena.

Por otro lado, se expresa en la norma que cuando la transferencia de un bono univalente la realice un sujeto pasivo que actúa en nombre de otro, esta transferencia se considerará la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a que se refiere el bono efectuada por el otro sujeto pasivo en cuyo nombre actúa el primero. Esto es, el intermediario o comisionista no entrega el bien o no presta el servicio, esta operación es realizada por el comitente. El comisionista exclusivamente presta un servicio de intermediación.

Se produce, por tanto, un servicio de comisión o de intermediación, gravado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.Dos.15.º de la Ley del IVA, independiente de la operación subyacente, que tributa en el IVA conforme al régimen general de este tipo de servicios, esto es, por la comisión o contraprestación pactada por el servicio de intermediación; al igual que la entrega del bien o la prestación del servicio subyacente, que tributará de acuerdo con las reglas generales del impuesto.

**EJEMPLO 66**

Una sociedad mercantil, que tiene una cadena de hoteles en el territorio de aplicación del impuesto, emite bonos para pernoctar dos noches en cualquiera de sus establecimientos. Estos bonos se adquieren en determinados establecimientos comerciales y grandes cadenas comerciales, que actúan en nombre y por cuenta de la sociedad mercantil emisora de los bonos, entregándose en «cofres regalo».

En este caso cuando un particular adquiere el producto en el establecimiento comercial la transferencia del bono es realizada no por este establecimiento sino por la sociedad mercantil emisora del bono. En ese momento se produce el devengo de la operación subyacente del bono (el tipo impositivo aplicable será del 10 %, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 91.Uno.2.2.º de la Ley del IVA). En tanto no se ha pernoctado todavía, no se ha prestado el servicio efectivamente, podemos considerar que estamos ante un devengo anticipado. En cuanto al establecimiento comercial presta un servicio de mediación facturándolo a la sociedad mercantil emisora del bono al tipo general del impuesto.

**D) Prestaciones de servicios distintas de las anteriores**

Indudablemente en la cadena de comercialización del producto, pueden existir operaciones distintas de las que se han señalado anteriormente.

Pueden existir otros servicios de intermediación distintos de los señalados, o prestaciones de servicios diferentes, como son los servicios de distribución o de promoción y publicidad, etc. Estos quedarán sujetos al IVA con arreglo a los criterios generales del impuesto.

**III.5. TRATAMIENTO DE LOS BONOS POLIVALENTES****III.5.1. Hecho imponible**

El legislador de la UE, en el artículo 30 ter de la Directiva 2006/112/CE, sienta el criterio de que en los bonos polivalentes se tributará por IVA cuando se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacente a que se refiere el bono, de manera que las transferencias anteriores de bonos polivalentes no estarán sujetas al IVA, sin perjuicio de las prestaciones de servicios independientes que puedan producirse en la cadena de comercialización del producto. El IVA solo resultará exigible en el momento del canje del bono; por ello uno de los problemas fundamentales que se resuelven ahora es el de la determinación de la base imponible.

Se establece en el apartado 2 del artículo 30 ter que solo la entrega «efectiva» de los bienes o la prestación «efectiva» de los servicios efectuadas por el suministrador de los bienes o por el

prestador de los servicios a cambio de un bono polivalente aceptado como contraprestación total o parcial estará sujeta al IVA; mientras que no estará sujeta al IVA cada una de las transferencias anteriores de dicho bono polivalente.

En este sentido se había pronunciado ya la DGT entre otras en Consultas 1858/2003, de 7 de noviembre (NFC027158), y V1246/2014, de 7 de mayo (NFC051586), con apoyo en la jurisprudencia del TJUE (Sentencias de 21 de febrero de 2006, asunto C-419/02, BUPA Hospitals Ltd. [NFI021665]; y de 24 de octubre de 1996, asunto C-288/94, Argos Distributors Ltd. [NFI04903]): las conclusiones derivadas de la jurisprudencia del TJUE llevan a la DGT a concluir en relación con la tributación de los denominados bonos multiusos, que cuando una entidad emite unos títulos con los que sus adquirentes van a tener acceso a la adquisición de bienes o servicios que no se encuentran claramente identificados en el momento de la emisión del bono, la mera emisión y entrega de dichos bonos no ha de ser considerada en sí misma como una operación relevante a los efectos del IVA.

Estamos ante un adelanto, en general una entrega de dinero (operación no sujeta al IVA tanto si se realiza por quien no es empresario o profesional, como si lo es, en este último caso aun cuando pudiera considerarse como pago de contraprestación en virtud de lo dispuesto en el art. 7.12.º de la Ley del IVA) por una futura operación respecto de la que no se conoce o no existe certeza de todos o de alguno de los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, por lo que no existe devengo alguno del impuesto, ni tan siquiera a título de anticipo.

Por ello, podemos distinguir también en este caso si la transferencia del bono polivalente al consumidor es efectuada por el propio emisor o por un sujeto pasivo distinto del emisor.

#### A) Transferencia del bono efectuada por su emisor

En el primer caso si es el propio emisor del bono polivalente el que lo transfiere al consumidor, no existirá devengo alguno en el momento en que se realiza esta transferencia (no está determinado o concretado el hecho imponible, o el lugar de realización, etc.). Por ello no se tributa en ese momento por IVA.

El devengo de la operación se producirá en el momento en que se entregue el bien o se preste el servicio.

#### EJEMPLO 67

1. Una cadena de establecimientos comerciales emite cheques o bonos regalo que pueden adquirirse por distintos importes y que serán canjeables con posterioridad por cualquiera de los productos con los que comercializa el empresario en cualquiera de sus establecimientos comerciales en el territorio de aplicación del impuesto.

.../...

.../...

Este cheque o bono regalo es un bono polivalente. En el momento en que se produce la transferencia del bono por parte del empresario, cualquiera que sea la cantidad de dinero que lleva incorporada, no existe operación sujeta al IVA.

El devengo se producirá por cada entrega de bienes o cada prestación de servicios que tenga lugar a partir del momento en que el poseedor del bono o cheque regalo lo utilice en la cadena de establecimientos.

2. Una sociedad mercantil propietaria de una cadena de establecimientos hoteleros repartidos por todo el territorio de la Unión a efectos de IVA vende bonos a través de internet para pernoctar dos noches en cualquiera de estos establecimientos.

En este caso se conoce la naturaleza de la prestación de servicios que realizará el sujeto pasivo que transfiere el bono, pero se desconoce el lugar de realización y, por tanto, su tributación por IVA, esencialmente la cuota tributaria y posiblemente el sujeto pasivo (cada establecimiento hotelero tendrá la consideración de establecimiento permanente, por lo que el sujeto pasivo puede variar en función de como se instrumente la operación). En el momento de la transferencia del bono no existe sujeción al impuesto, que se producirá cuando se consuma el bono, esto es, cuando se preste el servicio de pernoctación en alguno de los establecimientos hoteleros.

## B) Transferencia del bono polivalente efectuada por un sujeto pasivo distinto de aquel que realizará la operación sujeta al IVA

Si la transferencia de un bono polivalente la efectúa un sujeto pasivo distinto de aquel que realizará la transacción (entrega de bienes o prestación de servicios) sujeta al IVA, tampoco en el momento de efectuarse la transferencia del bono se producirá hecho imponible sujeta al IVA por el negocio subyacente futuro que se producirá cuando se entregue el bien o se preste el servicio subyacente.

En este caso, solo los servicios de intermediación o las prestaciones de servicios distintas, como servicios de distribución o de promoción, quedarán sujetos al IVA. De ahí que en el párrafo segundo del artículo 30 ter, se establezca que «cuando la transferencia de un bono polivalente la efectúe un sujeto pasivo distinto de aquel que realiza la transacción sujeta al IVA [...], cualquier prestación de servicios que pueda identificarse, como, por ejemplo, la prestación de servicios de distribución o de promoción estará sujeta al IVA».

Puede dar lugar ello a situaciones complejas, cuya resolución exigirá examinar caso por caso, pues entre otras situaciones, pueden contratarse paquetes de servicios, que comprendan la intermediación, la distribución, la promoción, etc., debiendo entonces acudir a los criterios que para estos paquetes de servicios ha establecido el TJUE (entre otras, Sentencias de 27 de junio

de 2013, asunto C-155/12, Donelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]; y de 16 de abril de 2015, asunto C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie [NFJ057926]). Su tributación dependerá de considerar la existencia de un único servicio (distinguiendo uno principal y siendo los demás accesorios) o de varios servicios independientes a efectos del IVA.

### EJEMPLO 68

1. Un grupo empresarial tiene varias cadenas de establecimientos comerciales, cada una de ellas se integra en una sociedad mercantil diferente. Una de ellas emite cheques o bonos regalo que pueden adquirirse por distintos importes y que serán canjeables con posterioridad por cualquiera de los productos con los que comercializa el empresario en los establecimientos comerciales en el territorio de aplicación del impuesto de la cadena que los emite. Se distribuyen no solo en la cadena de establecimientos que los emite, sino también en el resto de sociedades mercantiles del grupo a través de sus distintos centros comerciales.

Este cheque o bono regalo es un bono polivalente. Los comercializados por la propia cadena que los emite seguirán el régimen tributario que se ha expuesto en el ejemplo anterior. Por los distribuidos por las otras cadenas del grupo tampoco existirá hecho imponible por la transferencia del bono, pero la sociedad mercantil que los transfiere a los consumidores presta como mínimo un servicio de distribución a la sociedad mercantil emisora, que constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA.

El devengo por la operación subyacente se producirá por cada entrega de bienes o cada prestación de servicios que tenga lugar a partir del momento en que el poseedor del bono o cheque regalo lo utilice en la cadena de establecimientos de la sociedad mercantil del grupo emisora de los bonos.

2. Una sociedad mercantil propietaria de una cadena de establecimientos hoteleros repartidos por todo el territorio de la Unión a efectos de IVA comercializa bonos para pernoctar dos noches en cualquiera de estos establecimientos a través de una sociedad mercantil que tiene una cadena de establecimientos comerciales.

Si bien se conoce la naturaleza de la prestación de servicios que realizará el sujeto pasivo que transfiere el bono, se desconoce el lugar de realización y, por tanto, su tributación por IVA, estando ante bonos polivalentes. La sociedad comercializadora presta el servicio de comercialización, independiente del servicio de pernoctación, que deberá facturarse a la entidad emisora de los bonos. En el momento de la transferencia del bono no existe sujeción al impuesto, que se producirá cuando se consuma el bono, esto es, cuando se preste el servicio de pernoctación en alguno de los establecimientos hoteleros, siendo sujeto pasivo de esta prestación de servicios el emisor del bono, el propietario de los establecimientos hoteleros.

En la comercialización de los bonos polivalentes pueden plantearse diversas situaciones, algunas de ellas habituales, que deben contemplarse de manera explícita dada la problemática que contemplan. Así, es habitual que, en los supuestos que examinamos con bonos polivalentes, el empresario o profesional que realiza la entrega del bien o presta el servicio lo hace por encargo del poseedor último del bono polivalente, pero este ha adquirido el bono a otro empresario emisor del mismo o distribuidor o comercializador del bono. Quien abona la operación al sujeto pasivo que efectúa la entrega del bien o presta el servicio al tenedor último del bono no es el usuario del servicio o quien se lleva consigo el bien, sino el comercializador del bono polivalente o el distribuidor del mismo o intermediario en nombre propio.

En este caso el tenedor del bono acude al empresario profesional y recibe el bien o servicio, pero al no ser este sujeto pasivo quien ha emitido el bono polivalente recibirá la contraprestación del empresario o profesional que emitió el bono o que lo comercializó en nombre propio. Por ello, hemos de concluir que el destinatario de la operación subyacente será el emisor del bono.

#### EJEMPLO 69

Es el caso de la emisión de bonos polivalentes comercializados como «cofres regalo» que permiten al tenedor último del bono recibir servicios de distinta naturaleza. Cuando el tenedor acude a un establecimiento y redime el bono a cambio de un servicio concreto se produce el hecho imponible. El tenedor del bono a quien ha adquirido el servicio es al emisor del bono o a quien lo distribuyó en nombre propio, pero no a quien presta materialmente el servicio. Este lo presta al emisor del bono.

### III.5.2. Base imponible

La tributación de estas operaciones con bonos polivalentes, en la forma expuesta en el epígrafe anterior, plantea como cuestión principal la de determinar la base imponible, esencialmente si la operación subyacente no está exenta de IVA. En caso de estarlo la problemática se reduce, si bien deberá determinarse siempre en este caso la base imponible de los servicios diferenciados a la operación subyacente, estén o no exentos.

A fin de garantizar la exactitud de la cuota del IVA en estos bonos polivalentes, cuyo hecho imponible se produce y devenga cuando se entregan los bienes o se prestan los servicios subyacentes, como se ha indicado, se exigirá el impuesto en el momento del canje, y por ello el suministrador de los bienes o el prestador de los servicios debe declarar el IVA en función de la contraprestación abonada por el bono polivalente, siempre que la operación esté sujeta y no exenta, pues puede darse el caso de que la operación subyacente se encuentre exenta de IVA.

La regulación adoptada por el legislador de la UE es coherente con la naturaleza y características de estos bonos polivalentes y es consecuente con la fijación del momento del devengo cuando se produce el canje del bono por los bienes o servicios, si bien no es completa y deja un margen de interpretación dada la casuística que se ha planteado en el epígrafe anterior.

En el supuesto de que sea el propio emisor del bono quien efectúe la entrega final del bien o realice la prestación del servicio, por la entrega posterior de cada bien o de cada servicio subyacente deberá determinarse la base imponible, que se calculará de acuerdo con su contraprestación y el tipo impositivo aplicable. Para el legislador de la UE dentro del importe total por el que se transfiere el bono polivalente se encuentra incluida la cuota de IVA correspondiente a cada entrega de bienes o cada prestación de servicios subyacente futura (el bono se considera emitido «IVA incluido»). Así, el criterio es pues que en el importe total del bono se considera incluido el IVA total de las operaciones subyacentes, cuyo devengo se producirá a medida en que se entreguen los bienes o se presten los servicios. Si estamos ante operaciones subyacentes exentas, la base imponible se corresponderá con importe del bono.

Se establece a estos efectos en el artículo 73 bis de la Directiva 2006/112/CE que la base imponible de la entrega de bienes o prestación de servicios realizada en relación con un bono polivalente será igual a la contraprestación pagada por el bono o, a falta de información sobre dicha contraprestación, al valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación correspondiente, menos la cuota del IVA sobre los bienes entregados o los servicios prestados.

El precepto añade que esta determinación de la base imponible se produce sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE (donde se recoge la regla general de determinación de la base imponible correspondiente al art. 78.Uno de la Ley del IVA), la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones. Esto es, en todo caso, a las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios subyacentes deberemos aplicar las reglas general y especiales de determinación de la base imponible. La singularidad radica en considerar que dentro del importe de transferencia del bono se encuentra incluida la cuota del IVA correspondiente a la operación subyacente.

### EJEMPLO 70

Un particular adquiere un bono o cheque regalo en una cadena de establecimientos comerciales por importe de 500 euros para regalarlo a una pareja que contrae matrimonio próximamente. Dicho bono o cheque regalo es canjeable por cualquiera de los productos o servicios que comercializa esta cadena de establecimientos comerciales.

.../...

.../...

Entregado el bono regalo a la pareja esta adquiere en la cadena comercial el 1 de julio una mesa por importe de 400 euros (IVA incluido), descontándose esta cantidad del bono regalo. El 10 de julio, con destino a una cena que quieren ofrecer a unos amigos, adquieren diversos productos en la pescadería de la cadena comercial por importe de 250 euros (IVA incluido), abonándose este importe parcialmente mediante el cheque regalo y el resto en efectivo.

En el momento de la transferencia del bono o cheque regalo no hay hecho imponible ni devengo alguno de IVA. Las operaciones sujetas se realizan:

- El 1 de julio por la compra de la mesa se produce el devengo de esta entrega de bienes. En el importe de 400 euros va incluido el IVA repercutido al tipo general del 21 %; por lo que la base imponible será de 330,58 euros (400 €/1,21), y la cuota será de 69,42 euros.
- El 10 de julio se produce la entrega del pescado, al tipo impositivo del 10 %. Ahora bien, el coste total IVA incluido es de 250 euros (estamos ante una única operación), y se entrega como contraprestación parcial el importe que quedaba en el cheque regalo de 100 euros, y dentro del mismo debe ir incluida la parte proporcional de cuota. Por ello la base imponible por la parte proporcional del importe abonado con el cheque regalo será de 90,91 euros y la cuota correspondiente a esta cantidad de 9,10 euros. Respecto de los restantes 150 euros (la operación era de 250 €) la base imponible será de 136,36 euros y la cuota de 13,64 euros.

Ahora bien, se encuentran aquellos otros supuestos en los que el emisor del bono no es quien finalmente entregará el bien o prestará el servicio, pudiendo existir entre este emisor y el sujeto pasivo que realizará la operación subyacente sujeta al IVA una cadena de distribuidores o comercializadores del producto que pueden actuar en nombre propio o en nombre y por cuenta ajena.

El problema radica en que la regulación ahora recogida en el artículo 73 bis de la Directiva 2006/112/CE no prevé cómo determinar la base imponible de estos servicios de intermediación, distribución o comercialización que se encuentran incluidos en el precio final que abona el último tenedor del bono y ello incide en la base imponible de la operación subyacente, puesto que el tenedor último del bono ha abonado un importe por el bien o el servicio que recibirá, pero no cabe duda de que en dicho importe se encuentra también la base imponible de los distintos servicios intermedios.

La respuesta a este problema la ha dado la DGT en Consulta V4588/2016, de 10 de octubre (NFC062570), respecto a los supuestos en que el distribuidor opera en nombre propio, considerando lo dispuesto en los artículos 78 de la Ley del IVA y 73 y 73 bis de la directiva (aun cuando este último precepto no es de obligatoria aplicación hasta el 1 de enero de 2019, plazo que se tiene para que el legislador nacional efectúe la transposición de los nuevos preceptos de la directiva). En ella se indica:

«[...] cuando un empresario o profesional emite un bono polivalente, o participa en nombre propio en una cadena de distribución de un bono polivalente, adquiriendo y vendiendo el mismo mediante precio hasta su último tenedor, parece evidente que la base imponible de este servicio de emisión, distribución o promoción del bono polivalente no debe coincidir con la cantidad abonada por su adquirente puesto que, [...], el tenedor del bono, último poseedor en ese momento, puede optar por su redención y la cantidad satisfecha en su adquisición constituirá, en su caso, la base imponible del bien o del servicio individualizado que pueda derivarse de dicha redención. [...].

De esta forma, la propia regulación armonizada de los bonos excluye que la base imponible del servicio de distribución o promoción se corresponda con la cantidad pagada por el tenedor del bono, que si constituirá, en su caso, la base imponible de la operación subyacente si ese tenedor opta por su redención, cantidad que debe entenderse con el IVA incluido.

En estas circunstancias la interpretación conjunta y sistemática del artículo 73 de la directiva en relación con el nuevo artículo 73 bis de la misma, determina que la base imponible del servicio de distribución o promoción deberá determinarse mediante un sistema de margen, que estará constituido por la diferencia entre el precio efectivo de venta del bono y su valor de adquisición, IVA incluido, en ambos casos.

No obstante, en el supuesto que el empresario o profesional que participa en la distribución del bono mediante precio sea el empresario o profesional que lo ha emitido, dicha base imponible se determinará por la diferencia entre el precio efectivo abonado por la venta del bono y la cantidad que se obliga a entregar al empresario o profesional que finalmente realiza la entrega del bien o la prestación del servicio individualizado al titular del bono cuando se produzca la redención, IVA incluido, en ambos casos.

El empresario o profesional que emita el bono o participe en la distribución o comercialización del bono polivalente deberá aplicar a la base imponible determinada según los criterios anteriores el tipo impositivo general del 21 por ciento que constituirá el IVA devengado por sus servicios de distribución o promoción del bono polivalente».

De esta forma queda resuelto el problema de determinar la base imponible tanto de la operación subyacente como de las prestaciones de servicios diferenciadas que puedan producirse en la comercialización o distribución en nombre propio del bono polivalente.

### III.5.3. Servicios identificables en la distribución del bono

Al igual que en el bono univalente, en la comercialización del bono polivalente si se identifican servicios de intermediación o prestaciones de servicios distintas, como son los servicios de distribución, o de promoción y publicidad, etc., quedarán sujetos al IVA de acuerdo con las reglas generales del impuesto.

Debe tenerse en cuenta que, como regla general, los intermediarios que actúen en la comercialización de los bonos polivalentes actuarán en nombre y por cuenta ajena, por lo que sus servicios serán de mera comisión o intermediación, totalmente independientes de la operación subyacente que pueda quedar incluida en el bono.

### III.5.4. Facturación en la transferencia de bonos polivalentes por las operaciones subyacentes

Uno de los problemas que surgen inmediatamente en relación con los bonos polivalentes es el de la facturación de estas operaciones subyacentes en el bono.

Desde el punto de vista fiscal, de acuerdo con el artículo 11 del Reglamento de facturación, la factura no puede expedirse antes de producirse el devengo, o dicho de otra forma, el documento expedido con anterioridad no tiene la consideración de factura a efectos fiscales. De acuerdo con las reglas de este precepto se expide en el momento en que se realiza la operación si el destinatario no es empresario o profesional que actúa como tal; y si lo es, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la operación.

En los bonos polivalentes no existe hecho imponible por la transferencia de los mismos, por lo que en ese momento, al no existir devengo, no debe expedirse factura de acuerdo con el Reglamento de facturación, sin perjuicio de que pueda expedirse cualquier otro documento que acredite la entrega monetaria a cambio del bono polivalente.

La factura deberá expedirse a partir del momento en que acontece el devengo, en los plazos reseñados; y con ello pueden concurrir diversas cuestiones que en el comercio de estos bonos deberán resolverse con la práctica habitual.

La primera de ellas es la determinación del destinatario de la operación, ya que puede ser el tenedor del bono polivalente o el emisor del bono o distribuidor o comercializador del bono en nombre propio.

La primera situación se producirá habitualmente cuando sea el emisor del bono el que efectuó directamente la operación subyacente (caso de los bonos o cheques regalo, por ejemplo). El destinatario puede ser el mismo que adquirió el bono o una persona distinta a la que en su día adquirió el bono polivalente. Debe tenerse en cuenta que la operación sujeta al impuesto es la entrega del bien o la prestación del servicio que acaece cuando se entrega materialmente el bien o se presta el servicio y el destinatario será quien demanda el bien o el servicio entregando a cambio como contraprestación el bono polivalente.

Si resulta ser la misma persona que adquirió el bono, estaremos simplemente ante una mera cuestión temporal, pero en todo caso recibirá la factura de adquisición de los bienes o de los

servicios, pudiendo deducirse las cuotas de IVA en la medida en que tenga derecho a ello, esto es, en función del cumplimiento de las condiciones previstas en el título VIII de la Ley del IVA.

Si es una persona distinta a aquella que entregó el importe monetario a cambio del bono polivalente (sucede habitualmente en los bonos o cheques regalo, en cuyo caso el que adquiere el bien o recibe el servicio no abona cantidad alguna, entregando como contraprestación total o parcial el bono que ha recibido), surge el problema del destinatario que debe figurar en la factura que emite quien realiza materialmente la operación sujeta al impuesto. En principio debe serlo aquel que adquiere los bienes o servicios, encontrándonos en este caso ante la regla general prevista en el artículo 78.Uno de la Ley del IVA, en el sentido de que la base imponible queda integrada también por la contraprestación procedente de terceras personas (la que adquirió el bono y lo entregó a la persona que ahora adquiere el bien o el servicio). No habrá cuota soportada alguna para la persona que adquirió el bono, sin perjuicio del tratamiento del gasto a efectos de la imposición directa y el soporte documental que acredita el gasto. Recordemos que el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria prevé que «los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones».

Pueden darse situaciones en las que el tenedor del bono cuando lo redime lo hace en nombre y por cuenta de quien abonó el precio del bono en el momento de su transferencia por parte del emisor, en cuyo caso la factura deberá emitirse a nombre de quien pagó el precio del bono.

Cuestión distinta es la deducibilidad de las cuotas soportadas. En el supuesto de que el adquirente del bono y quien recibe la entrega del bien o la prestación del servicio es un empresario o profesional que afecta el bien o el servicio a su actividad empresarial o profesional, no podrá deducir las cuotas antes del momento en que reciba el bien o el servicio así como la correspondiente factura. En ningún caso el documento acreditativo de la transferencia del bono será documento que acredite el derecho a la deducción, porque no tiene el carácter de factura fiscal y no se ha producido el devengo del impuesto. Y ello aunque pueda conocerse, por la naturaleza del bien o el servicio subyacente, el tipo impositivo al que tributará la operación. En tanto es un bono polivalente no hay hecho imponible alguno por la transferencia del bono, por lo que no hay derecho en ese momento a la deducción del impuesto.

La segunda situación que puede darse es que el emisor del bono o el distribuidor o comercializador del bono en nombre propio sea una persona distinta de aquella que realizará la operación subyacente. En este caso, como se ha expuesto anteriormente, el tenedor del bono redime el mismo ante el empresario o profesional al que acude para que le entregue un bien o preste un servicio, y a cambio le entrega el bono polivalente, el documento en formato papel o en otro soporte (informático, etc.). El tenedor del bono ha abonado el precio al emisor o al distribuidor o

al comercializador en nombre propio, siendo uno de estos el que abona la contraprestación por el bien o por el servicio al sujeto pasivo que realizó materialmente la operación subyacente, y este emisor o comercializador en nombre propio será quien reciba la factura por la entrega del bien o la prestación del servicio.

No obstante, deberemos distinguir entre la emisión de la factura por quien realiza materialmente la operación a favor del emisor del bono y otra la que debe expedir este emisor a favor de quien adquirió en su día el bono, que no podrá expedirla en tanto no se haga uso del bono por el consumidor. Pueden darse por este motivo desfases o problemas que pueden ocasionar importantes desajustes en la tributación de la operación, dado que el emisor del bono en tanto no conoce que se ha hecho uso del mismo por parte del consumidor no puede emitir factura, y el hecho imponible ha podido producirse sin este conocimiento, haciendo dejadez de la obligación de expedir factura no por negligencia, sino por falta de certeza en la producción del hecho imponible. El desconocimiento por parte del emisor del bono dificulta en gran medida la tributación de estas operaciones.

Quede claro que, tanto respecto de esta cuestión como de cuantas se trata en esta materia de bonos, bien sean univalentes o polivalentes, la práctica habitual para quien asesore fiscalmente o quiera conocer la tributación de estas operaciones desde un punto de vista general supondrá identificar en primer lugar todas las operaciones que se producen en la emisión, comercialización o distribución de los bonos, determinando la naturaleza y características de las mismas (nombre propio o por cuenta ajena, clase de servicio prestado, etc.), para ir concretando después la tributación de cada una de las operaciones que se producen en el circuito de emisión y comercialización del bono y la obligación de expedir factura.

### III.5.5. Otras cuestiones de interés en relación con los bonos polivalentes

Entre las cuestiones de interés que suscitan los bonos polivalentes se encuentra el hecho de que pueda comportarse en un momento posterior a su transferencia como pago anticipado de una operación sujeta al IVA, o situación análoga.

Como se ha expuesto la transferencia del bono polivalente no supone la realización del hecho imponible, en cuanto no existe certeza sobre el bien o el servicio futuro o alguno de los elementos esenciales de su gravamen. En este extremo radica una de las más notables diferencias con el bono univalente.

Ahora bien, puede producirse una transferencia de un bono polivalente, no sujeto a IVA, y que con posterioridad el poseedor del mismo concrete de manera cierta y segura con el suministrador de un bien o el prestador de un servicio la operación a realizar por cualquiera de estos. A partir del momento en que se conoce con certeza y seguridad la operación subyacente, pudiendo determinarse incluso el lugar de realización y la cuota devengada, la entrega del bono a este suministrador o prestador, o la concreción de la operación, con anterioridad a que se produzca la entrega del bien o la prestación del servicio supondrá un pago anticipado y como tal deberá tributar a efectos del IVA.

### EJEMPLO 71

Una sociedad mercantil que tiene una cadena de establecimientos comerciales emite bonos o cheques regalos para intercambiar por cualquier producto o servicio con los que comercia. Un empresario adquiere uno de ellos por importe de 500 euros, que entrega como regalo a uno de sus empleados. Este último acude a uno de los centros comerciales y adquiere el 31 de diciembre un ordenador portátil si bien no le será entregado hasta el 15 de enero, pues no hay existencias en ese momento en el centro comercial. A cuenta del ordenador, cuyo precio total es de 800 euros, entrega el bono o cheque regalo por 500 euros.

Por la transferencia del bono polivalente que hace la sociedad mercantil al empresario no existe hecho imponible alguno, no hay operación sujeta al impuesto, al encontrarnos ante un bono polivalente.

La operación subyacente será la entrega del ordenador, cuyo devengo se produce el 15 de enero, que es cuando el bien se pone a disposición del empleado adquirente del ordenador. Ahora bien, el 31 de diciembre entrega a cuenta del ordenador el cheque regalo, produciéndose en ese momento el pago anticipado parcial de la operación. Al existir la certeza y seguridad de la operación subyacente, se producirá el devengo en ese momento como pago anticipado, siendo la base imponible de 413,22 euros ( $500/1,21$ ), y la cuota de 86,78 euros.

Se plantea asimismo si pueden darse situaciones en las que los intermediarios en la comercialización de estos bonos polivalentes actúen en nombre propio, situación que parece no estar contemplada en la Directiva (UE) 2016/1065.

Seguramente no será la situación habitual, pero no debe descartarse *a priori* esta posibilidad. En este caso, en tanto no existe hecho imponible hasta que se efectúe la entrega del bien o la prestación de servicios, las distintas transferencias del bono polivalente no supondrán la realización de hecho imponible alguno por este motivo, al margen de que puedan diferenciarse prestaciones de servicios autónomas en cuyo caso tributarán por las normas generales del impuesto.

Así cuando la operación realizada por el distribuidor o intermediario consista en la transferencia en nombre propio de un bono polivalente (aquel en el que la naturaleza del servicio a prestar, el lugar de prestación o el sujeto pasivo, no estén determinados en el momento de su emisión o distribución), la transferencia no supondrá en ningún caso el devengo de la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente derivados de la redención del bono polivalente; pero constituirá un servicio de distribución o promoción sujeto al IVA.

La operación subyacente quedará sujeta al IVA cuando el último tenedor o poseedor del bono reciba el bien o el servicio concreto del empresario o profesional que efectúa la operación a cambio de la entrega del bono que constituye, por tanto, la contraprestación de esa entrega de bienes o prestación de servicios.

### EJEMPLO 72

Estaremos ante la comercialización de bonos polivalentes en nombre propio en el supuesto que examina la Consulta de la DGT V4588/2016, de 26 de octubre (NFC062570). Se trata de una entidad que efectúa la distribución y venta de un producto denominado «cajas de experiencias», en virtud del cual el adquirente o, en caso de posterior transmisión, el poseedor final del mismo, podrá acceder a alguno de los servicios que se le ofrecen (hostelería, restauración, ocio, etc.) en diversos centros asociados ubicados tanto dentro como fuera del territorio de aplicación del impuesto. La «caja de experiencias» incluye algún objeto de escaso valor (por ejemplo, una pulsera) junto con una guía o manual de prestaciones de servicios y un vale, no nominativo, por cuyo importe, impuestos indirectos incluidos, puede el tenedor disfrutar de un solo servicio o bien de varios de ellos. En ambos casos, el servicio puede tener lugar en el territorio de aplicación del impuesto o bien fuera de él. El adquirente del vale reservará directamente el servicio elegido en el centro asociado, el cual le prestará el servicio a cambio de la entrega del correspondiente vale, dentro de su disponibilidad.

Finalmente debemos tratar el tema de la deducibilidad de las cuotas. El empresario o profesional que emita o comercialice el bono tiene derecho a la deducción del IVA que soporte, de conformidad con las reglas y requisitos establecidos, con carácter general, en el título VIII de la Ley del IVA.

Ahora bien, ya se ha hecho alusión anteriormente al momento en que se entenderán soportadas las cuotas en caso de bonos polivalentes si el emisor del bono o el comercializador en nombre propio son los destinatarios de las operaciones subyacentes, en tanto en cuanto hasta que no se realizan estas operaciones no existirá devengo por las mismas.

Todo ello sin perjuicio de que puedan deducir las cuotas soportadas por los distintos servicios que se diferencien en la comercialización de los bonos, por promoción, publicidad, etc., al quedar afectas a una actividad empresarial o profesional.

## III.6. NO UTILIZACIÓN O USO DEL BONO POR SU POSEEDOR

Se ha señalado al inicio del análisis de los bonos canjeables que la Directiva (UE) 2016/1065, y por ende los nuevos preceptos incluidos en la Directiva 2006/112/CE, no se aplica a aquellas situaciones en las que el consumidor final no canjea un bono polivalente durante su periodo de validez y el vendedor conserva la contraprestación recibida por dicho bono. Por extensión, la cuestión del tratamiento fiscal de las cantidades abonadas trasciende también a los bonos univalentes.

Respecto de los bonos polivalentes, el tratamiento de esta situación puede equipararse a un desistimiento e inexistencia final de hecho imponible alguno, sin perjuicio de la interpretación que de estos supuestos dé el TJUE.

Si se recupera el importe abonado nada habrá que señalar, puesto que si no existió hecho imponible alguno por la transferencia del bono polivalente, mal puede hablarse de modificación de la base imponible o de rectificación de cuotas repercutidas cuando no ha existido un hecho imponible previo.

Ahora bien, si el emisor mantiene en su poder el importe total percibido o una parte del mismo, debemos preguntarnos sobre su significado y tributación en IVA. En este sentido, el importe abonado podría equipararse al tratamiento que se da a las arras (aun cuando su naturaleza es distinta, dado que el adquirente del bono paga la cantidad estipulada adquiriendo un derecho que puede ejercitar o no la compra de bienes o la obtención de servicios, siendo algo voluntario), por lo que sería de aplicación a este supuesto lo que había señalado el TJUE en Sentencia de 18 de julio de 2007, asunto C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (NFJ026002): las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicios sujetas al IVA (en el caso examinado se trataba de servicios hoteleros) deben considerarse, cuando el cliente hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone y esas cantidades quedan en poder del empresario futuro prestador, indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas a IVA.

No puede considerarse como una contraprestación o contrapartida de una prestación de reserva pues la cantidad pagada no es una contrapartida efectiva de un bien o servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas, al no estar determinado de manera clara y precisa, con certeza, la operación imponible; en definitiva no existe un vínculo directo entre un bien o servicio y el importe o contraprestación recibida (requisito exigible reiteradamente por el TJUE, entre otras, en las Sentencias de 8 de marzo de 1988, asunto C-102/86, *Apple and Pear Development Council* [NFJ000379]; de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, *Tolsma* [NFJ003302]; de 21 de marzo de 2002, asunto C-174/00, *Kenemer Golf* [NFJ011964]; de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, *FCE Bank* [NFJ021920]; y de 18 de julio de 2007, asunto C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* [NFJ026002]).

En cuanto a los bonos univalentes la cuestión es más compleja de lo que a simple vista parece. Como se ha indicado al examinar la naturaleza de estos bonos, el legislador opta por considerar que con la transferencia del bono se ha producido la entrega del bien o la prestación del servicio, por lo que de no producirse la entrega efectiva del bien o la prestación del servicio parecería que nada debe efectuarse. La transferencia del bono se equipara a la venta de la operación subyacente.

Sin perjuicio de que pueda ser esta la interpretación que den los órganos consultivos administrativos, no cabe duda de que pueden darse situaciones en las que se produzca un enriquecimiento injusto por parte de la Administración tributaria en tanto la realidad nos lleva a concluir que no ha existido entrega efectiva del bien o prestación efectiva del servicio. Si a través del IVA se pretende gravar el consumo, este materialmente no ha existido, más allá de la presunción legal que ahora se establece, por lo que no parece razonable que se tribute por un hecho imponible (entrega de bienes o prestaciones de servicios) que finalmente no se ha producido. Esto es, si el bono univalente no se canjea, ¿existirá un derecho a recuperar el impuesto soportado del emisor del

bono? Indudablemente debería establecerse un procedimiento que permitiera el reconocimiento a la recuperación de una cuota por una entrega de un bien o la prestación de un servicio que materialmente no han ocurrido.

Ello quedaría solventado si consideramos que si bien se produce el devengo en el momento de la transferencia del bono univalente, estamos ante un devengo anticipado, pues esta es la verdadera naturaleza del pago efectuado en ese momento, ya que el bien o el servicio se recibirá efectivamente con posterioridad, y el hecho imponible viene configurado en el IVA por la entrega de bienes o las prestaciones de servicios. Ello conllevaría la obligación de modificar la base imponible y rectificar la repercusión del impuesto, lo que permitiría al destinatario (al adquirente del bono univalente) recuperar una parte de lo abonado, la cuota de IVA devengada, por un bien o un servicio que no ha recibido, sin que en ningún caso existiera enriquecimiento alguno por parte de la Administración.

En cuanto al resto del importe abonado, deberá estarse a las cláusulas contractuales pudiendo darse un tratamiento análogo al que se ha señalado en caso de desistimiento de los bonos polivalentes.

### III.7. CUADROS-RESUMEN SOBRE TRATAMIENTO DE BONOS

Concepto y tipos de bono	
Concepto	Tipos
Instrumento que debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores de servicios hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento.	BONO UNIVALENTE: Bono en el que a la hora de su emisión se conozca el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios.
	BONO POLIVALENTE: Cualquier bono que no sea un bono univalente.

Bonos univalentes	
Sin intermediación, por la transferencia del bono.	Se produce el hecho imponible: Equivale a la entrega del bien o a la prestación del servicio.
Con intermediación en nombre propio.	Cada transferencia equivale a la entrega del bien o a la prestación del servicio.
.../...	

<b>Bonos univalentes</b>	
.../...	
Con intermediación en nombre y por cuenta ajena.	<p>El intermediario no realiza la transferencia del bono.</p> <p>La transferencia la efectúa el sujeto pasivo emisor del bono.</p> <p>El intermediario solo presta un servicio de intermediación, tributando de acuerdo con las reglas generales del impuesto.</p>
Base imponible de la transferencia del bono.	Bien sea una entrega de bienes o una prestación de servicios, será la contraprestación exigida a cambio del bono.
Servicios producidos en la cadena de comercialización del bono distintos de la mera intermediación en nombre y por cuenta ajena.	Cuando se identifiquen los servicios (promoción, publicidad, etc) tributarán de acuerdo con las reglas generales del impuesto.

<b>Bonos polivalentes</b>	
Transferencia del bono.	No supone la realización de un hecho imponible.
Entrega efectiva del bien o prestación efectiva del servicio (operación subyacente al bono).	Supone la realización del hecho imponible por la entrega del bien o la prestación del servicio.
Base imponible de la entrega del bien o de la prestación del servicio.	Contraprestación pagada por el bono o, a falta de información sobre la misma, valor monetario indicado en el bono en la documentación correspondiente, menos la cuota del IVA sobre los bienes entregados o los servicios prestados.
Servicios que puedan identificarse en caso de que la transferencia del bono se realice por un sujeto pasivo distinto de aquel que realiza la transacción sujeta al IVA.	Cualquier prestación de servicios que pueda identificarse (mediación, promoción, publicidad, etc.) estará sujeta al IVA, aplicando las reglas generales del impuesto.

las modificaciones correspondientes en la norma interna antes del 1 de enero de 2019, pues en otro caso, encontrándonos ante preceptos claros y precisos, los artículos de esta Directiva 2016/1065 podrán ser alegados directamente por los ciudadanos en todas aquellas situaciones que estimen conveniente para la defensa de sus intereses (efecto vertical de las directivas).

## II. CONCEPTO DE BIENES INMUEBLES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS RELACIONADAS CON BIENES INMUEBLES

### II.1. EL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) N.º 282/2011: SU FUNCIÓN Y APLICACIÓN RESPECTO DEL DERECHO INTERNO

El Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo, garantiza la aplicación uniforme de la Directiva 2006/112/CE, dado que, entre otras materias, los preceptos relativos a las reglas de localización de las operaciones o normas de conflicto (incluidas por Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008) estaban sujetas a interpretación por parte de los Estados miembros. Por ello, la adopción de una disposición de aplicación común de la directiva garantizaba la aplicación del sistema del IVA con el objetivo perseguido por el legislador de la UE, de forma que se pretendían evitar divergencias de aplicación incompatibles con el funcionamiento del adecuado mercado interior.

Así, el objetivo del reglamento es garantizar una aplicación uniforme, en particular por lo que respecta a los sujetos pasivos, la entrega de bienes y la prestación de servicios y el lugar de realización de los hechos imposables.

Mediante el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre, se efectuó una modificación sustancial del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios, esencialmente por lo que se refiere a los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y televisión y los prestados por vía electrónica, y también los relativos a bienes inmuebles, regulando asimismo un concepto de bien inmueble aplicable a todo el ámbito de la Directiva IVA. Mientras que las modificaciones que afectan a los primeros servicios entraron en vigor en 2015, los preceptos que afectaban a los servicios relacionados con bienes inmuebles y al concepto de estos entraban en vigor en 2017.

Esta divergencia en la fecha de entrada en vigor se justificó por el legislador de la UE indicando que procedía introducir el concepto de bienes inmuebles para garantizar un trato fiscal uniforme por los Estados miembros de las prestaciones de servicios vinculadas a dichos bienes. «La introducción de ese concepto podría incidir considerablemente en la legislación y las prácticas administrativas de los Estados miembros. Sin perjuicio de tal legislación o de las prácticas que ya se aplican en los Estados miembros y para garantizar una transición sin sobresaltos hacia la nueva normativa, tal concepto debería introducirse en una fecha ulterior» (considerando 18 de la Directiva 1042/2013).

Es bien conocida la trascendencia de las normas reglamentarias en el Derecho de la UE, no estando de más recordar su naturaleza y algunas de sus características. Así, el reglamento tiene un alcance general, es obligatorio en todos sus elementos y es directamente aplicable en cada Estado miembro (art. 288 del TFUE). Por ello, la mejor manera de asegurar la uniformidad de la aplicación del derecho comunitario es a través de un reglamento.

El reglamento de ejecución, que la Comisión o, en casos específicos y debidamente justificados el Consejo, puede adoptar en ejercicio de sus funciones ejecutivas, se dicta cuando sea preferible o se requieran condiciones de una aplicación uniforme de un acto jurídicamente vinculante de la UE (de la naturaleza que fuere), en sustitución de cualesquiera mecanismos nacionales. En consideración a esta naturaleza en el título de estos actos debe figurar la expresión «de ejecución» (art. 291 del TFUE).

De manera expresa en el reglamento que ahora examinamos, se nos recuerda que las disposiciones de aplicación recogidas en el mismo incluyen normas específicas que responden a cuestiones concretas planteadas en materia de aplicación, y tienen por objeto dar, en todo el ámbito territorial de la Unión a efectos de IVA, un trato uniforme a esos casos particulares únicamente. Por lo tanto, no pueden hacerse extensivas a otros supuestos y, dada su formulación, deben aplicarse de manera restrictiva. De otra parte, estas disposiciones de aplicación solo son jurídicamente vinculantes desde la fecha de la entrada en vigor del presente reglamento y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros.

Principios todos ellos que debemos tener en cuenta a la hora de aplicar las normas reguladoras del IVA. En nuestro derecho interno, la Ley del IVA y su reglamento quedan sometidos a los dictados de este reglamento de ejecución, de manera que este último prima sobre esas normas internas, lo que sucede con distintos preceptos (basta recordar, entre otros muchos ejemplos, que los conceptos de sede de la actividad económica y de establecimiento permanente del art. 69.Tres de la Ley del IVA no se ajustan a la dicción de los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011).

Con fecha 1 de enero de 2017 entran en vigor, por tanto, los preceptos del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 relativos a prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles.

Para ello, el legislador de la UE ha incluido los artículos 13 ter, 31 bis y 31 ter, que interpretan de manera uniforme la norma de conflicto o regla de localización prevista en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, recogida en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

Por tanto, la regla de localización recogida en el precepto interno debe ser objeto de aplicación de acuerdo con lo dispuesto en el reglamento de ejecución, de manera que cualquier posible divergencia a nivel normativo, como de interpretación doctrinal efectuada por los órganos encargados de ello en nuestro sistema tributario, se solucionará primando la aplicación de la norma reglamentaria de la UE (principio de primacía de la norma reglamentaria comunitaria sobre la norma nacional).

El artículo 47 de la Directiva (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA) no constituye una excepción a la regla general de localización de los servicios, sino una norma particular. Ello supone que no tenga que aplicarse restrictivamente, como sucede con las excepciones y, por tanto, en caso de conflicto con las reglas generales, la determinación de la regla a aplicar deberá efectuarse teniendo en cuenta la finalidad de la regla particular, esto es, la de permitir la imposición en el Estado miembro en el que se consume el servicio, que es lo pretendido con esta regla particular de localización relativa a bienes inmuebles. Por ello, se examinará, en primer lugar, si los servicios entran en el ámbito de aplicación de la regla particular y, caso de ser así, la prestación de servicios se considerará relacionada con bienes inmuebles. De no aplicarse la norma concreta u otras concretas, se aplicarán las reglas generales de localización. Si se cumplen las condiciones para aplicar dos o más reglas particulares, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) (Sentencia de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe [NFJ034724]), se aplicará la regla que garantice con mayor seguridad la imposición en el lugar en que se produzca el consumo del servicio lo que, en materia de servicios relacionados con bienes inmuebles, lleva a considerar que la regla de localización relativa a servicios relacionados con bienes inmuebles suele tener primacía respecto de las restantes.

Debe destacarse que además del precepto interno anterior, el artículo 6 de la Ley del IVA, que determina la noción de edificación, se verá afectado por la norma reglamentaria de la UE, en tanto, como seguidamente se examina, aclara el concepto de «bien inmueble».

## II.2. DELIMITACIÓN DE «BIEN INMUEBLE»

### II.2.1. Utilización del término «bien inmueble» en la Directiva IVA. Trascendencia en la delimitación del concepto

En la Directiva 2006/112/CE se recogen en diversos preceptos los términos «bien inmueble». Así en el artículo 15 se delimita que los Estados miembros pueden considerar como bien corporal ciertos derechos sobre bienes inmuebles; los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles; y las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo. Nuestro legislador interno así lo ha recogido respecto de este último supuesto en el artículo 8.Dos.8.º de la Ley del IVA al concretar el concepto de entrega de bienes (los otros dos supuestos deben entenderse dentro de la noción de prestaciones de servicios del art. 11).

En el artículo 47 de la directiva se establece la regla de localización de las prestaciones de servicios relacionadas con «bienes inmuebles», recogida en nuestro artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

También al regular las exenciones en el artículo 135 se alude a las entregas de «edificios» o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten; las entregas de «bienes inmuebles» no edificados; y el arrendamiento y el alquiler de «bienes inmuebles» (letras j, k, l) del apartado primero).

Ahora bien en la Directiva 2006/112/CE no se establece un concepto de «bien inmueble» y tampoco lo hace nuestro legislador interno en la Ley del IVA, limitándose este en el artículo 6 a dar un concepto de «edificaciones».

Las divergencias observadas en la interpretación de este concepto de «bien inmueble» en los distintos Estados miembros habían sido puestas de manifiesto por el TJUE en diversas ocasiones, por lo que se hacía preciso delimitar esta noción, no solo respecto de la regla de localización referida a los servicios relacionados con bienes inmuebles sino también para cualquier otro precepto de la directiva, y, por tanto, de nuestra norma interna, donde se aluda a «bienes inmuebles». Las dudas aparecidas en la delimitación de este concepto, que en muchas ocasiones parece sencillo de aplicar, llevan a concretar su noción. De ahí la trascendencia de su delimitación.

El legislador de la UE así lo precisa en el artículo 13 ter del reglamento de ejecución, pues alude directamente que por «bienes inmuebles» se entenderá el concepto que pasamos a examinar, «a efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE», esto es, da un concepto común para todo el sistema IVA, que resulta aplicable a cualquier precepto de la directiva y también de nuestra Ley del IVA donde se recojan estos términos o se refieran a ellos.

Estamos ante un «concepto autónomo de derecho comunitario» y, por tanto, de aplicación uniforme en el ámbito territorial de la Unión a efectos de IVA cuya interpretación última, en su caso, corresponde al TJUE. Su doctrina ha sido la que el legislador de la UE ha tenido muy en cuenta para dar ahora la definición de «bien inmueble».

## II.2.2. Delimitación general de «bien inmueble»

El concepto que ahora da el legislador de la UE lo hace por referencia a la casuística que lo comprende, esto es, no da una definición genérica del mismo, sino que lo delimita fijando los supuestos comprendidos en la noción. Ello no es novedoso, puesto que los ordenamientos jurídico privados basados en el derecho continental recogen una noción que sigue las mismas pautas, así sucede en nuestro artículo 334 del Código Civil. Ahora bien, como tal concepto autónomo de derecho comunitario, debe tenerse en cuenta que no debemos acudir al ordenamiento jurídico privado o civil para la interpretación de esta noción en el ámbito de aplicación del IVA, sin perjuicio de que puedan ser más o menos coincidentes o de que la interpretación efectuada en el ámbito privado pueda acogerse para el sistema IVA siempre y cuando sea coincidente con los principios inspiradores del sistema común del IVA.

En buena medida el legislador toma como base la doctrina del TJUE recogida en la Sentencia de 3 de marzo de 2005, asunto C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbadehavn (NFJ019131), si bien el legislador da una definición más detallada que tiene por objeto la distinción entre bienes inmuebles y bienes muebles corporales.

Se recogen cuatro categorías, teniendo el precepto carácter exhaustivo, si bien no deben considerarse categorías excluyentes, dado que nos encontraremos con bienes que pueden incluirse

en más de una. De esta manera, para aplicar la regla de localización de los servicios relacionados con bienes inmuebles deberá determinarse, en primer lugar, si el servicio se refiere a una de las cuatro categorías, para posteriormente, como se examinará, evaluar la vinculación suficientemente directa con el bien inmueble.

En una primera aproximación al concepto, el legislador delimita dos grandes grupos en los que encuadrar las cuatro categorías: el primero, compuesto por aquellos bienes que no pueden ser objeto de traslado o, al menos, no sin dificultad, como ocurre con los edificios o los terrenos (se trata de las letras a) y b); mientras que el segundo grupo se integra por aquellos bienes que pueden trasladarse pero que son considerados como inmuebles por la estrecha vinculación a los mismos o por quedar integrados en ellos, como es el caso de ascensores, etc. (letras c) y d).

Se entenderá así por «bien inmueble»:

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

### II.2.3. Delimitación de las categorías que comprende la noción de «bien inmueble»

De acuerdo con las notas explicativas de la Comisión, pueden reseñarse las principales características de cada una de estas categorías que a continuación se exponen.

#### A) Área de la corteza terrestre

Se requerirán dos condiciones para que el bien tenga la naturaleza de inmueble:

a) Los bienes deben estar situados en un área determinada de la corteza terrestre, sobre su superficie o en su subsuelo, por lo que estamos ante un concepto de «tierra» amplio, de manera que un bien inmueble se compone de zonas claramente identificadas o identificables de la tierra en las que puede fundarse la propiedad o la posesión. En lo que respecta al concepto de «bien in-

mueble», ha de recordarse que el TJUE ya había señalado que una de sus características esenciales es que está vinculado a una porción determinada del territorio del Estado miembro en el que está situado (Sentencias de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger [NFJ023343]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]).

De esta forma, el suelo de la tierra comprende todo terreno, incluyendo el cubierto por el agua (mar, ríos, lagos y otras vías navegables). Respecto del vuelo o sobre la superficie comprende cuanto se encuentre sobre la misma siempre que los bienes estén unidos o incorporados al terreno o anclados en él, y en la medida en que estén unidos.

El TJUE en las Sentencias de 3 de marzo de 2005, asunto C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (NFJ019131); de 6 de diciembre de 2007, asunto C-451/06, Walderdorff (NFJ026988); y de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse (NFJ048480), había mantenido que la parte que emerge del suelo correspondiente «al terreno en el que se halla el emplazamiento en el agua de la embarcación habitable constituye un bien inmueble. Asimismo, constituye un bien inmueble la parte sumergida y delimitada de la dársena del río, que está cubierta por las aguas fluviales en las que se encuentra la embarcación habitable».

### EJEMPLO 1

Se incluyen en la noción de bien inmueble los árboles y cultivos, en tanto en cuanto tienen raíces en tierra permaneciendo unidos a la misma.

Respecto del subsuelo, comprenderá todo cuanto se encuentre bajo el suelo y, en la medida en que los componentes de la tierra (petróleo, minerales, etc.) no se extraigan deben considerarse parte del terreno y, por tanto, tienen la consideración de bien inmueble.

El hecho de que el agua, el petróleo, los minerales u otras sustancias del suelo o del subsuelo se consideren inmuebles no puede llevar a la conclusión de que todos los servicios en los que se utilicen se consideren vinculados a bienes inmuebles; pues habrá muchos supuestos en que no sea así. Es el caso del transporte de agua, gas, petróleo a través de infraestructuras, que no deben considerarse vinculados a bienes inmuebles.

b) Sobre dichos bienes debe ser posible fundar la propiedad y la posesión. Estamos ante dos conceptos que no se encuentran definidos por la Directiva IVA, pero que exigen una aplicación común en el ámbito territorial de aplicación del impuesto. La vinculación con el hecho imponible entrega de bienes y su definición por el TJUE como «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» (entre otras en Sentencias de 8 de

febrero de 1990, asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe [NFJ000732]; de 21 de abril de 2005, asunto C-25/03, HE [NFJ019489]; de 11 de febrero de 2010, asunto C-88/09, Graphic Procédé [NFJ036903]) lleva a concluir que se comprobará si la persona puede disponer del bien inmueble como si fuera su propietario, aunque no lo fuera, lo que va más allá del mero hecho de la posesión. El hecho de que la noción incida en que sobre los bienes «pueda fundarse» la propiedad o la posesión lleva consigo que puedan ser considerados inmuebles aquellos sobre los que nadie ostente la propiedad real o la posesión sobre dichos bienes en el momento en que se evalúan, pudiendo demostrarse la propiedad o la posesión por otros medios de prueba distintos de la escritura de propiedad y/o la inscripción en un registro oficial. Finalmente incluyen los bienes inmuebles inalienables como bienes públicos.

### EJEMPLO 2

Una licencia de explotación para explotar determinados recursos o la realización de determinadas obras de infraestructura en un lago, vía navegable o mar territorial será una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble.

## B) Edificios o construcciones fijados al suelo o anclados en él

Si un edificio es considerado como una estructura artificial con techo y paredes, una construcción es una noción más amplia incluyendo otras infraestructuras que no suelen ser consideradas como edificios, pues pueden incluir obras de ingeniería civil.

### EJEMPLO 3

Dentro del concepto de edificio se incluye una casa, una fábrica, etc.

En el término construcción se comprenden, por ejemplo, las carreteras, puentes, aeropuertos, puertos, diques, gasoductos, refinerías, centrales eléctricas, sistemas de abastecimiento de aguas, etc.

El edificio o construcción será considerado bien inmueble en todas sus partes constitutivas, por lo que queda integrado por la estructura y cada elemento instalado o incorporado al mismo de manera permanente, conformando un conjunto que quedaría incompleto en otro caso.

Se exige para ser considerado como bien inmueble que el edificio o la construcción esté fijo al suelo o anclado en él, sobre o por dejado del nivel del mar, y no debe ser posible desmantelarlo o trasladarlo fácilmente, como así lo ha recordado el TJUE en las Sentencias de 16 de enero de 2003, asunto C-315/00, Rudolf Maierhofer (NFJ013489), y de 15 de noviembre de 2012, asunto C-532/11, Leichnich (NFJ049273).

Tanto si el edificio está completo o no, como si está en construcción o ha dejado de ser habitable o no puede utilizarse para los fines para el que fue construido, quedará integrado en la noción de bien inmueble, siempre que se dé el requisito de permanecer fijado al suelo. Lo mismo cabe decir de las construcciones. En definitiva, la ausencia de elementos que completen o equipen el edificio o construcción ya hagan que sea habitable o apto para su fin no lo excluye de la noción de bien inmueble, ya que la condición esencial es la incorporación de manera fija al suelo de una estructura.

Deberemos considerar que estamos ante un bien inmueble, incluso cuando el edificio o la construcción ha dejado de ser habitable o ya no se pueda utilizar para los fines propios para los que fue construido.

#### EJEMPLO 4

Se considera edificio a los efectos de la Directiva IVA un edificio en construcción desde que comiencen las obras y se incorpore una estructura al suelo; así como un edificio que carezca de techo o ventanas.

Se requiere, como se acaba de señalar, que el edificio o construcción esté fijo al suelo o anclado en él, por encima o por debajo del nivel del mar, lo que lleva consigo que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad.

El TJUE (esencialmente en las Sentencias de 16 de enero de 2003, asunto C-315/00, Rudolf Maierhofer [NFJ013489], y de 15 de noviembre de 2012, asunto C-532/11, Leichnich [NFJ049273]) ha mantenido que no resulta necesario que un edificio o una construcción se halle indisolublemente incorporado al suelo para que pueda ser considerado bien inmueble, siendo esencial comprobar si los dispositivos para inmovilizar el bien pueden suprimirse fácilmente o no, esto es, si pueden eliminarse sin esfuerzo (criterio físico) y sin incurrir en gastos considerables (criterio económico); debiéndose analizar asimismo si forma una unidad funcional y económica con los elementos que constituyen su emplazamiento (Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse [NFJ048480]).

### EJEMPLO 5

Se considerarán bienes inmuebles las viviendas prefabricadas y quioscos cuando se fijen al suelo de manera tal que su estructura quede inmovilizada. Si bien pueden ser objeto de traslado posterior, en la medida en que no puedan desmantelarse o trasladarse con facilidad, exigiendo un esfuerzo y gastos no desdeñables, deberemos considerarlos bienes inmuebles.

Para el TJUE una embarcación habitable utilizada como restaurante-discotheca en las circunstancias que se describen en la Sentencia de 15 de noviembre de 2012 es un bien inmueble; lo mismo que un edificio construido a partir de los elementos prefabricados destinados a ser extraídos y reutilizados en otro lugar, cumpliendo las condiciones previstas en la Sentencia de 16 de enero de 2003.

La subjetividad que pueda tener esta noción debe ser resuelta a través de los dos criterios antes apuntados, el físico y el económico, considerando entre otros los siguientes criterios objetivos: las competencias profesionales precisas para desmantelar o trasladar el edificio o la estructura (incluyendo los medios necesarios para ello), el coste de la operación completa en relación con el valor de lo desmantelado o trasladado, el tiempo ocupado para ello, el hecho de que provoque su destrucción o una pérdida significativa de valor, o la utilización prevista o uso efectivo del bien como ubicación permanente o no permanente (si bien este último elemento deberá ir unido a la posibilidad de que pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad o no).

### EJEMPLO 6

Un vehículo de restauración que se encuentra temporalmente en un lugar y que está anclado en él, en el caso de que los elementos utilizados para ello solo basten para inmovilizarlo durante el periodo que se utiliza en dicho lugar y que resulta fácil de desmantelar, no puede ser considerado como bien inmueble. Ahora bien, si se utiliza como ubicación permanente para el ejercicio de la actividad económica y no puede desmantelarse o trasladarse fácilmente pues su fijación al suelo se ha realizado para permanente indefinidamente, podríamos considerar que estamos ante un bien inmueble.

- C) Cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos

Lo primero que debe resaltarse es que el término «integrante» significa que sin ese elemento el edificio o construcción estará incompleto. Con ello, se considera «bien inmueble» por incorpo-

ración cualquier elemento considerado «mueble» por el hecho de pasar a integrarse en un edificio o construcción y sin los cuales este quedaría incompleto. O lo que es lo mismo, un elemento instalado o incorporado en un edificio o construcción forma parte integrante del mismo cuando contribuya a completarlo, de acuerdo con las características asociadas al mismo y su uso o destino. En definitiva, un edificio o construcción se considera bien inmueble en todas sus partes constitutivas.

Dada la distinta utilidad y función de los edificios o construcción no puede determinarse una relación de elementos que pasen a considerarse como «bien inmueble» por el hecho de su naturaleza; sino que el uso y finalidad del edificio, construcción o estructura condicionarán los elementos que constituyen parte integrante de la misma.

Lo esencial será concretar si en ausencia de los elementos, o bien si se suprimen, la naturaleza del edificio o de la construcción quedaría alterada de forma tal que no podrá utilizarse con normalidad para su uso o función propias; y ello concurre tanto de elementos que se incorporan en el momento de la construcción, como posteriormente.

#### EJEMPLO 7

En el caso de un edificio destinado a viviendas, las puertas, ventanas, etc., que se instalen en el mismo conforman un todo con el edificio, pues son elementos necesarios para que el edificio pueda ser destinado al uso para el que se construyó (aunque no lo sean en relación con otra construcción, como por ejemplo un puente, que no precisa de los anteriores elementos).

También puede señalarse lo mismo respecto de un extractor y chimenea de extracción de humos, etc., incorporada al edificio de manera tal que constituya un solo bien.

Frente a lo anterior, la instalación de un equipo individual de aire acondicionado que puede ser trasladable o eliminado fácilmente, de manera que por su desinstalación no pierde su individualidad o su integridad estructural, no pasa a tener la condición de bien inmueble por el hecho de que se instale en un edificio.

Se incluyen tanto los bienes o elementos de acabado que afectan o se colocan en el sistema estructural del edificio (aislamiento, tabiques, instalación eléctrica o de calefacción o de ventilación, etc.) como aquellos elementos de acabado que no proporcionan una estructura al edificio o construcción pero lo completan o equipan (puertas, etc.).

Quede claro que un bien que no pierde su individualidad aun cuando se incorpore a un edificio, no pasa a tener la condición de inmueble cuando el edificio o construcción sigue estando completo en ausencia de dicho bien.

Se advierte que el hecho de que el edificio o construcción carezca del elemento en cuestión o bien incorporado no hace perder la condición de bien inmueble al edificio o construcción. Esto es, lo que la norma reglamentaria nos indica es que al incorporarse los elementos al edificio o construcción pasan a tener la misma consideración que estos, al completarlos. Por ello, en la práctica lo esencial será determinar si el elemento instalado contribuye a completar el edificio o la construcción, de acuerdo con las características de estos o el uso y destino para los que se hayan construido.

### EJEMPLO 8

Un edificio destinado a viviendas sin puertas y ventanas no deja de tener la naturaleza de bien inmueble, aunque los elementos anteriores completan el edificio para que pueda ser destinado al uso o fin con el que se ha construido.

El problema surge respecto de las construcciones específicas. En este caso lo que deberá comprobarse es si el elemento resulta esencial o necesario para que esa construcción sea calificada como tal, lo que ocurrirá por ejemplo en el caso de que en ausencia de ese elemento la construcción no fuera útil para el uso o destino previstos.

### EJEMPLO 9

En el supuesto de construcción de un turbina eólica no cabe duda de que las palas o los componentes del aerogenerador resultan necesarios y son imprescindibles para que la construcción adquiera el uso o utilidad para el que se construyó, por lo que dichos elementos conforman un conjunto con la torre que debe ser considerada por ello como bien inmueble.

D) Cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción

Estamos ante una especificación de la letra anterior, de manera que la incorporación de un elemento de forma permanente en un edificio o construcción sin que sea posible trasladarlo sin destruirlo o alterar el edificio o construcción se incorporará al mismo pasando a tener la condición

de bien inmueble; siendo un bien mueble en otro caso. Se alude a equipos o máquinas, aunque debe comprender también cualquier otro elemento que se incorpore con las mismas características al edificio o a la construcción.

### EJEMPLO 10

Como se ha indicado anteriormente, la incorporación a una dependencia de un edificio de un aparato de aire acondicionado individual, fácilmente desmontable, no pasa a tener la condición de inmueble, de manera tal que este quede incompleto ante su ausencia.

Se alude a «instalación de forma permanente», lo que quiere decir que los elementos que se instalan sirvan a un fin específico y que perduren en el edificio o construcción o permanezcan inalterados. Esto es, el criterio objetivo a tener en cuenta es si la retirada del elemento instalado de forma duradera causaría un perjuicio cierto al edificio o construcción, no solo a la parte del mismo donde se ha incorporado sino al conjunto del edificio o construcción.

El término «permanente» puede tener un carácter subjetivo y otro objetivo. Respecto de las edificaciones o construcciones destinadas a viviendas o de uso análogo, la intencionalidad, como elemento subjetivo, puede tener gran importancia, si bien debe considerarse también que la incorporación no tiene que ser para siempre, sí debe serlo para una vida económica normal, y ello es lo que determinará que la retirada del elemento afecte al edificio o construcción de manera sensible. En relación con edificios o construcciones destinadas al uso industrial o para actividades económicas debe primar un elemento objetivo, como es la vida útil de los elementos, equipos o máquinas industriales que se incorporan que, aun cuando sea más breve que la del edificio o construcción, se utilizan durante el periodo de vida para el que han sido diseñados o adquiridos.

### EJEMPLO 11

De manera habitual podemos señalar que la incorporación de un ascensor a un edificio o construcción que no contaba con este elemento, hace que quede integrado en el mismo de manera permanente, por lo que pasa a reunir la misma condición que el edificio o construcción en el que queda incorporado.

Para que el elemento tenga la misma condición del edificio o construcción al que se incorpora se requiere que no pueda trasladarse sin destruir o modificar o alterar dicho edificio o construcción; tanto por lo que se refiere a la parte donde se incorporó como al resto del mismo.

«Destrucción» alude a la acción o proceso que provoca tales daños que el edificio o construcción deja de existir o no puede ser reparado, incluyendo las situaciones en que el edificio o construcción sufre graves daños o un cambio físico sustancial debido a la eliminación del elemento instalado permanente en él.

### EJEMPLO 12

Es el caso de una maquinaria industrial fijada de manera permanente al suelo de una nave que, para ser extraída de la misma, requiere la eliminación del techo o de un muro del edificio.

Frente a la destrucción, «alterar» supone un escalón inferior, pues comparativamente tiene una menor importancia que la «destrucción». Hace referencia al cambio de las características o de la composición del bien inmueble, si bien en nuestro caso se requiere que sea significativa (toda modificación o retirada de cualquier elemento fijado al edificio o construcción implica su alteración). En definitiva, se exige que la incorporación del elemento al edificio o construcción sea suficientemente importante como para formar un conjunto que suponga una función específica independiente del edificio y así su retirada ocasione daños graves al edificio o construcción y, en su caso, al propio elemento.

### EJEMPLO 13

Una máquina industrial fijada al suelo mediante tornillos o pernos para evitar vibraciones durante su uso, cuya retirada del edificio o construcción se hace mediante la eliminación de esos elementos, no implica que pase a tener la misma condición del edificio o construcción, pues su retirada no supone una alteración significativa.

Indudablemente deberán tenerse en cuenta criterios objetivos para delimitar si la alteración es significativa o no. Así, podrán tenerse en cuenta la importancia del esfuerzo, el tiempo o el coste necesario para reparar el edificio o la construcción.

## II.2.4. Categorías no excluyentes

Si bien la lista de las cuatro categorías citadas en el artículo 13 ter del reglamento tiene carácter exhaustivo, no obstante, no son mutuamente excluyentes. De esta forma, determinados bienes pueden estar comprendidos en más de una categoría, sobreponiéndose en algunos casos.

La complejidad se da esencialmente entre las letras b), c) y d) y de forma más específica entre estas dos últimas.

La diferencia entre las letras b) y c) radica en que en la primera se alude a edificios o construcciones realizadas, donde se incluyen los elementos que se incorporan al mismo en el proceso de construcción, reforma o modificación. Se trata de elementos componentes del sistema estructural del edificio o construcción (muros, suelos, estructura, etc.), incluyendo la infraestructura o la superestructura.

### EJEMPLO 14

La letra b) comprenderá los ladrillos, vigas, etc., utilizados en el proceso de construcción y también los sistemas de conducción de agua, evacuación de agua, instalación sanitaria principal o subsidiaria, instalación principal de calefacción, refrigeración y ventilación, instalación eléctrica principal (cableado interno) o la instalación principal del sistema de automatización del edificio.

La letra c) comprende los elementos que son instalados en el edificio o construcción, no formando parte de la estructura principal, aunque sean parte integrante del edificio o construcción, completando su estructura principal a fin de que pueda ser utilizado para el destino habitual.

La letra d) comprende los elementos, equipos o máquinas que desempeñan una tarea o función independiente del edificio o construcción donde se instalan, siendo su finalidad la de servir para un fin específico, de forma que aunque estén físicamente unidos al bien inmueble no sirven para mejorar su uso o disfrute.

El ámbito objetivo de las letras c) y d) puede superponerse, lo que ocurre con determinados elementos que son parte integrante del edificio o construcción y cuya retirada lo alteran. En estos casos debería exigirse la concurrencia de los requisitos previstos en esta última letra, esto es, dicho elemento solo pasará a tener la misma condición que el edificio o construcción cuando su retirada afecte a la naturaleza o a la integridad física del edificio o construcción.

En definitiva, la pregunta a realizarse será si el elemento forma parte de la estructura con arreglo a la letra b), es parte integrante de ella en el sentido de la letra c) o está instalado de forma permanente en ella en el sentido de la letra d).

### EJEMPLO 15

Un buen ejemplo de cuanto se viene exponiendo son los paneles solares, pues se plantean diversas situaciones en función de cómo se instalen, por lo que deberá estarse a las circunstancias del caso concreto para concretar si quedan integrados en la letra b), c) o d), o excluidos de la condición de bien inmueble.

Si bien en principio puede parecer que quedan incluidos en la letra b) al formar parte de la estructura del edificio o construcción (se integran dentro de la instalación eléctrica principal del edificio o construcción), también se incorporan a esta letra si se utilizan como paredes al constituir parte del edificio. Pero pueden instalarse sin formar parte de la infraestructura, por lo que en este caso debe concretarse si se incorporan a las letras c) o d). Así si se instalan en el tejado pasando a formar parte del tejado e incorporándose al mismo sirviendo como tal, o se utilizan como ventanas, quedarían integrados en la letra c).

## II.2.5. Noción de «edificaciones» en la Directiva IVA y en Ley del IVA

En el artículo 12.2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE, se considera edificio «toda construcción incorporada al suelo», estando por ello ante un concepto autónomo de derecho comunitario que ahora ha sido desarrollado por el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

Nuestro legislador nacional reguló la noción de «edificio» en el artículo 6 de la Ley del IVA. Quede claro que este concepto, en la actualidad, está subordinado al que nos da el legislador de la UE en el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011. Por ello, ante cualquier contradicción o dudas en la interpretación o resolución de conflictos debe primar siempre el dictado de la norma reglamentaria comunitaria.

La noción de edificio que nos da la Ley del IVA en el artículo 6 no se corresponde con la prevista en el Código Civil, donde por otro lado se da una noción de «bien inmueble» en el artículo 334 en la que queda incorporado el edificio como parte integrante del mismo. Una lectura de ambos preceptos lleva consigo la observancia de distintos criterios de delimitación.

Tampoco se corresponde con el previsto en la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación, en cuyo artículo 2.2 y 3 se da un concepto de edificación, a los exclusivos efectos de esta ley, cuyo contenido difiere notablemente del que se da en el IVA.

Estamos, en definitiva, ante un concepto marcadamente fiscal cuyo ámbito de aplicación se ciñe al impuesto concreto. En la Ley del IVA se consideran como edificaciones «las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente», con lo que parecen elimi-

narse de tal concepto aquellas edificaciones que no se encuentren terminadas, las cuales hasta ese momento seguirán el régimen que se conceda al suelo sobre el que se asientan, lo que no se corresponde con el concepto de «bien inmueble» que nos da ahora el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

Después de esta definición genérica, se lleva a cabo por el legislador nacional una relación no exhaustiva de supuestos que quedan integrados o que quedan excluidos. Así tendrán la condición de edificios las construcciones que seguidamente se indican siempre que estén unidas a un inmueble de manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto (lo que debe ser analizado de acuerdo con cuanto se ha expuesto anteriormente):

- Los edificios, esto es, la construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

#### EJEMPLO 16

La Dirección General de Tributos (DGT), en Consultas V0027/2010, de 18 de enero (NFC037150), y V0271/2012, de 8 de febrero (NFC043708), estimó que no pueden considerarse como edificaciones, a los efectos del artículo 6 de la Ley del IVA, las placas solares que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original y, por el contrario, si adquieren esta condición la totalidad de los elementos que componen un parque solar, incluidas, entre otras, las instalaciones fotovoltaicas (placas solares), líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía, y las líneas de conexión de generación.

- Instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques, cargaderos y plataformas de explotación y explotación de hidrocarburos. En este sentido se ha expresado la DGT en Consulta V2542/2005, de 22 de diciembre (NFC021627).

#### EJEMPLO 17

Se califican como edificaciones los depósitos de agua, siempre que supongan una construcción unida permanentemente al suelo. Así lo indica la DGT en Consulta 711/2002, de 13 de mayo (NFC016349).

- Edificaciones comerciales, como puertos, aeropuertos y mercados.
- De recreo o deportivas, que no sean accesorias de otras edificaciones.
- De obras públicas: vías de comunicación terrestres, marítimas y ferroviarias, así como los puentes, viaductos y túneles relativos a estas infraestructuras.
- De transporte: instalaciones fijas por cable.

Por el contrario, se excluyen del concepto de edificaciones:

- Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

#### EJEMPLO 18

No constituyen edificaciones las obras hidráulicas de suministro de agua encargadas a una empresa concesionaria. Así lo pone de manifiesto la DGT en Consulta V0384/2011, de 17 de febrero (NFC040542).

- Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca, aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

#### EJEMPLO 19

Los invernaderos en fincas rústicas, relacionados con actividades de explotación de la finca rústica o que tengan un carácter accesorio a la explotación de la finca, no son considerados edificaciones. Así lo indica la DGT en Consulta V0145/2014, de 23 de enero (NFC050239), que tiene en cuenta la Sentencia del TJUE de 26 de abril de 2012, asuntos C-621/10 y C-129/11, *Balkan and Sea Properties* (NFJ046732).

- Los objetos de uso y ornamentación, como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino del artículo 334.4 y 5 del Código Civil (en el que se consideran inmuebles por accesión); esto es:

- Estatuas, relieves, pinturas y otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de modo permanente al fondo.
  - Máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación de las mismas.
- Determinados inmuebles que, siendo explotación, no deben considerarse inmuebles: minas, canteras, pozos de petróleo o gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

### EJEMPLO 20

Según la DGT (Consulta V2370/2014, de 10 de septiembre [NFC052377]), tienen la consideración de edificaciones las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto.

Una lectura de este artículo 6 de la Ley del IVA por cuanto se ha expuesto con anterioridad sobre la delimitación de la noción de «bien inmueble» en el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 revela inmediatamente la necesidad de adecuar el precepto interno a la norma comunitaria.

## II.3. LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS VINCULADAS A BIENES INMUEBLES

### II.3.1. Regla de localización prevista en la Directiva 2006/112/CE y en la Ley del IVA

De acuerdo con el artículo 47 de la Directiva IVA, el lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles; incluyéndose en esta norma de conflicto los siguientes servicios (relación abierta, no cerrada): los prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de

preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad.

Nuestro legislador nacional recoge las previsiones anteriores en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA considerando que se prestan en el territorio de aplicación del impuesto los servicios relacionados con bienes inmuebles cuando estos radiquen en el citado territorio. A continuación enumera, al igual que se hace en la directiva, una relación abierta de supuestos que quedan comprendidos en esta norma de conflicto, que se corresponden más o menos con los previstos en aquella: a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas. b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias. c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros. d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias. e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles. f) Los de alquiler de cajas de seguridad. g) La utilización de vías de peaje. h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

### **II.3.2. Criterios generales de aplicación de la norma de conflicto prevista en la Directiva y en la Ley del IVA**

Nos encontramos ante una norma especial o particular que prima sobre la general del artículo 69.Uno; sin que pueda calificarse de excepción a esta última, lo que tiene trascendencia a la hora de determinar el ámbito de aplicación de la regla particular. De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE las disposiciones que suponen excepciones a las reglas generales deben interpretarse de forma restrictiva o estricta, pero como la norma de conflicto que ahora se examina no es una excepción sino una regla particular el criterio de aplicación restrictivo no se aplicará respecto de los servicios vinculados con bienes inmuebles.

En caso de que surjan dudas en relación con la aplicación de la regla general u otra particular con la de vinculación con bienes inmuebles, deberemos tener en cuenta siempre el fin perseguido por esta última, de forma que adoptando una evaluación objetiva se permita gravar la operación en el territorio del Estado miembro en el que se consume el servicio. Si este se encuentra en el ámbito de aplicación de la regla particular que se examina aplicaremos esta y en caso distinto deberá analizarse si resulta de aplicación otra regla particular de las previstas en el artículo 70 de la Ley del IVA. Supletoriamente, para el caso de que no queda englobado el servicio en el ámbito de aplicación de alguna de las reglas particulares, aplicaremos las reglas generales previstas en el artículo 69 de la ley.

Esta es la forma de determinar la norma de conflicto, y así lo indica el TJUE en la Sentencia de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (NFJ051149) (en análogo sentido también la de 26 de septiembre de 1996, C-327/94, Dudda [NFJ004664]), antes de decidir si, en una situación dada, una prestación de servicios concreta está comprendida en los artículos 44 y 45 de la Directiva IVA (reglas generales previstas en el art. 69 de la Ley del IVA), que establecen las disposiciones generales, es preciso determinar si

esa situación está regulada por una de las disposiciones particulares que figuran en los artículos 46 a 59 ter de esa directiva (correspondientes a nuestro art. 70 de la Ley del IVA).

En el supuesto de que concurren las condiciones para que resulten aplicables dos reglas particulares (la relativa a bienes inmuebles y otra), deberá concretarse el lugar de realización de la operación garantizando que se grave la operación en el lugar en el que se consuma el servicio. Así lo pone de manifiesto el TJUE en la Sentencia de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe (NFJ034724).

La forma en que se preste el servicio no debe tener influencia en la determinación de su localización, esto es, resulta intrascendente si el servicio se presta físicamente en el lugar donde radica el bien inmueble, o se presta a distancia. De esta forma puede darse un conflicto entre dos reglas particulares de las previstas en el artículo 70, como es el caso de los servicios prestados por vía electrónica relacionados con bienes inmuebles. Para ello deberán examinarse las consecuencias de aplicar una u otra regla, primando siempre el principio antes señalado, esto es, garantizar que la operación queda gravada en el lugar de consumo de los servicios.

En el supuesto en que se presten diversos servicios de forma conjunta, esto es, cuando una operación consta de varios elementos, será preciso determinar si nos encontramos ante una prestación de servicios única o varias prestaciones independientes. Con carácter general, el TJUE (entre otras en Sentencias de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse [NFJ048480]; de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN [NFJ025247]; de 19 de marzo de 2009, asunto C-461/08, Don Bosco Onroerend God [NFJ036241]; de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276/09, Everything Everywhere [NFJ040901]) ha mantenido que cada servicio prestado debe considerarse por lo general como una prestación de servicios independiente, aun cuando en el supuesto que se acaba de reseñar obliga a concretar si estamos ante una o varias prestaciones (Sentencia de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service [NFJ027402]). En determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (Sentencias de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service [NFJ027402]; de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse [NFJ048480]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]).

Ha señalado el TJUE que una prestación de servicios debe considerarse una única prestación cuando dos o más elementos suministrados o actos realizados por el sujeto pasivo se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial. Para ello resulta necesario establecer las características esenciales de la prestación a fin de determinar si el destinatario, considerado como un consumidor típico, recibe varios servicios o uno (Sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, Levob Verzekeringen y OV Bank [NFJ021025]; de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276/09, Everything Everywhere [NFJ040901]; de 4 de octubre de 2007, asunto C-349/96, Card Protection Plan [NFJ007331]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]). Es lo que sucede cuando una o varias prestaciones constituyen

una prestación principal y el resto de prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la principal. En este sentido, una prestación es accesorio de otra principal cuando no constituye para los clientes un fin en sí, sino un medio para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal que suministra el proveedor (Sentencias anteriormente citadas y de 10 de marzo de 2011, asunto C-497/09, Bog y otros [NFJ041714]).

Por ello, ante situaciones como las que se acaban de definir (paquete único de servicios), debe procederse concretando en primer lugar la existencia de un elemento o servicio predominante en la prestación. Una vez determinado este servicio deberá comprobarse si está relacionado o vinculado con un bien inmueble, pues en este caso aplicaremos al paquete de servicios la norma de conflicto sobre servicios vinculados con bienes inmuebles. En otro caso, si no puede concretarse la existencia de un servicio predominante, deberán desglosarse los diferentes servicios que se comprenden por un precio único y fijar para cada uno de ellos la norma de conflicto a aplicar para localizarlos en el territorio correspondiente, teniendo en cuenta que para calcular la base imponible deberemos aplicar la regla especial prevista en el artículo 79.Dos de la Ley del IVA.

En todo caso se procederá a evaluar caso por caso teniendo en consideración los criterios que han sido propuestos por el TJUE, teniendo en cuenta todas las circunstancias que intervienen en la operación (Sentencias de 16 de abril de 2015, asunto C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa v Warszawie [NFJ057926]; y de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, Card Protection Plan [NFJ007331]).

Puede suceder que el servicio prestado afecte a varios inmuebles y que, a su vez, puedan estar o no determinados de manera que puedan identificarse plenamente. Surgen así dos cuestiones a tratar importantes:

- En el supuesto de que el servicio afecte a varios inmuebles y no pueda concretarse o identificarse de manera cierta y precisa los inmuebles a los que afectará, no podrá aplicarse la regla particular de vinculación con bienes inmuebles, debiendo acudir en primer lugar a la aplicación de otra regla particular y en defecto de la misma a las reglas generales del artículo 69 de la Ley del IVA. Se considera en estos casos que no quedan los servicios relacionados con un bien inmueble concreto.

### EJEMPLO 21

En el supuesto de que un profesional arquitecto, sujeto pasivo del impuesto, redacte un proyecto tipo de construcción de una vivienda unifamiliar, no aplicaremos la regla particular del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, ya que el proyecto tipo no queda vinculado a un bien inmueble concreto o plenamente identificado, siendo preciso en su caso redactar adi-

.../...

.../...

cionalmente los proyectos o estudios geotécnicos y similares relativos al terreno concreto donde se considera edificar. La prestación relativa a la redacción de estos últimos sí queda vinculada a un bien inmueble, aplicando la regla particular del artículo 70.Uno.1.º; pero respecto del proyecto tipo, a cuyo servicio aplicaremos la regla general del artículo 69.Uno.

- Determinada la vinculación directa a un bien inmueble, puede resultar no obstante que este se encuentre situado en una zona geográfica comprendida en el ámbito territorial de varios Estados miembros o de jurisdiccionales fiscales separadas. En este caso deberá determinarse proporcionalmente la parte correspondiente del servicio que queda gravada en uno u otro territorio.

## EJEMPLO 22

La DGT (Consultas V1665/2005, de 1 de agosto [NFC021379]; V0996/2008, de 20 de mayo [NFC029503]; y V0042/2012, de 17 de enero [NFC043437]) ha resuelto en el sentido que se acaba de exponer, en el caso de una entidad adjudicataria de un contrato administrativo de concesión para el proyecto, la construcción y explotación de una línea ferroviaria de alta velocidad que transcurre por España y Francia. Indica que los servicios de ingeniería que va a recibir la concesionaria, correspondientes a la obra civil que va a ejecutar, están sujetos en la parte proporcional de los kilómetros de infraestructura que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto español (el resto tributará en territorio francés). Resulta válido para ello llevar a cabo una estimación de dicha proporción en el marco de lo dispuesto por el artículo 80.Seis de la Ley del IVA, sin perjuicio del ajuste que resulte procedente una vez pueda determinarse la proporción definitiva.

En el mismo sentido se ha pronunciado respecto de obras de interconexión eléctrica (Consulta V2165/2011, de 21 de septiembre [NFC042454]); o en las de cableado submarino (Consulta 1760/2002, de 15 de noviembre [NFC017044]).

Debe tenerse en cuenta también la existencia de negocios o contratos complejos en relación con operaciones vinculadas a bienes inmuebles. Para determinar la tributación de estas operaciones deberemos considerar los criterios que hasta ahora se han expuesto, esencialmente por lo que se refiere a la determinación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que comprende la existencia o no de una operación principal que atrae a las accesorias, la independencia de los distintos elementos u operaciones que comprende el negocio o contrato celebrado, etc.

### EJEMPLO 23

La DGT en Consulta V1301/2010, de 9 de junio (NFC038423), examina el supuesto de una sociedad que se dedica al asesoramiento jurídico de hipotecas a un banco establecido en otro Estado miembro sobre inmuebles situados en territorio de aplicación del impuesto. El asesoramiento se refiere a los servicios de asesoramiento en la constitución de la hipoteca sobre el inmueble, *due diligence* inmobiliaria, redacción de la escritura de garantía hipotecaria, comparecencia ante el notario para coordinar la ratificación, preparación y liquidación de impuestos relacionados con la operación, presentación e inscripción de los protocolos en el Registro de la Propiedad.

Para la DGT debe verificarse si el vínculo que une los servicios en cuestión a estos bienes inmuebles es suficiente; atendiendo al grado y la naturaleza de la relación que debe exigirse entre los servicios legales prestados y el bien inmueble. Es evidente que los distintos servicios prestados tales como el asesoramiento en la constitución de la hipoteca, preparación de documentación registral y catastral, o presentación de los protocolos en el registro, entre otros, están relacionados con los bienes inmuebles en cuestión en diferentes grados y de distintas formas.

El conjunto de servicios analizados tiene un marcado componente de asesoramiento pues, en último caso, lo que se busca es agilizar determinados trámites administrativos relativos a la constitución de la hipoteca sin que en ningún caso los mismos tengan como consecuencia una modificación jurídica o física directa de los bienes inmuebles en cuestión. Se trata de servicios que no están dirigidos de forma directa al bien inmueble sino al cliente de la entidad financiera, facilitando, en todo caso, el asesoramiento jurídico que le permita tomar decisiones futuras sobre dichos bienes.

De acuerdo con lo anterior, los servicios profesionales objeto de consulta, prestados por un despacho de abogados relativos al asesoramiento en hipotecas sobre inmuebles situados en territorio de aplicación del impuesto, no están suficientemente relacionados con dichos inmuebles en tanto que en la naturaleza del servicio prestado prima el componente de asesoramiento.

Sin embargo, debe advertirse que este criterio interpretativo de la DGT debe ser objeto de análisis a la vista de lo expuesto en las notas explicativas de la Comisión, pues resulta dudosa la no aplicación de la norma de conflicto, ya que los servicios cooperan a que exista una modificación jurídica trascendente en el bien inmueble.

En cualquier caso, debemos considerar siempre el principio general establecido en la LGT relativo a la calificación de las operaciones previsto en el artículo 13 (las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez), lo que ya ha considerado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en diversas ocasiones (entre otras, Resolución de 20 de octubre de 2016, R. G. 5000/2015 [NFJ064433]).

Además de lo expuesto, tendremos en consideración:

- De existir distintas operaciones o servicios en cadena, cada uno de ellos se evaluará de forma independiente (puede afectar ello a distintos elementos de la relación jurídico-tributaria, no solo a la localización de cada operación), examinando las distintas circunstancias que concurren en cada servicio.
- Si la prestación de servicios afecta a más de un bien inmueble, cada uno de ellos debe estar identificado de forma clara y precisa, de manera que se tributará en función de la ubicación de cada uno de ellos. Ello no es algo extraño al impuesto, como ya se ha expuesto en algún ejemplo anterior. Este hecho de referirse a varios inmuebles no determina pues la aplicación de la regla general de localización prevista en el artículo 69.Uno.
- En el supuesto de que estemos ante un negocio complejo que se refiere a prestaciones de servicios vinculadas a un bien inmueble y también otra u otras no referidas a inmuebles específicos deberá determinarse si el servicio vinculado al bien inmueble tiene o no carácter predominante, y los demás accesorios, pues en este caso aplicaremos la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º. En otro caso deberá desagregarse el negocio a efectos de tributar por IVA en las operaciones independientes que lo integren.
- Finalmente, el hecho de que el servicio no se preste físicamente en el lugar donde se localiza el bien inmueble no incide de manera directa en la regla de localización, pues deberá concretarse si está vinculado o no al bien inmueble para concluir en la aplicación de la regla. Otro tanto cabe señalar en caso de que el destinatario no sea el propietario del bien inmueble, pues este hecho no tiene por qué incidir en la aplicación de la regla de localización.

### II.3.3. Otras cuestiones relacionadas con la tributación de la regla de vinculación con bienes inmuebles

La aplicación de esta regla particular puede dar lugar a distintas cuestiones que tienen gran trascendencia en la relación jurídico-tributaria. Las más importantes son las siguientes:

#### A) Determinación del sujeto pasivo

El sujeto pasivo es el empresario o profesional que presta el servicio (art. 84.Uno.1.º de la Ley del IVA). No obstante hay distintos supuestos en los que aplicaremos la regla de inversión del sujeto pasivo en las entregas de bienes consistentes en bienes inmuebles y en los servicios vinculados a estos bienes. Son los previstos en el artículo 84.Uno.2.º, letras a), e) y f). La complejidad de cada una de estas reglas llevaría a que este examen resultase excesivamente prolijo,

por lo que se citarán exclusivamente, siendo sujetos pasivos los destinatarios de las operaciones que tengan la condición de empresarios o profesionales en las siguientes ocasiones:

- a) Cuando las operaciones se realicen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

Esta regla de inversión del sujeto pasivo tiene notables excepciones, a las que se aplicará la regla general. No obstante, una de ellas, la prevista en la letra a') tiene extraordinaria importancia en relación con los bienes inmuebles. Así, no se aplica la regla de inversión respecto de las prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Ahora bien, la propia letra a') contiene a su vez otra excepción, señalando que la anterior excepción se aplicará salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el artículo 69.Uno.1.º de la Ley del IVA. La dicción del precepto deja que desear, pero subyace en ella el criterio de que la excepción a la regla de inversión del sujeto pasivo (por tanto resultará de aplicación la regla general siendo sujeto pasivo el prestador) solo se aplicará cuando, de acuerdo a las reglas de localización previstas en el artículo 70, la operación se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto y ambos empresarios, prestador y destinatario, no estén establecidos.

#### EJEMPLO 24

1. Una sociedad mercantil establecida en Francia, sin establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, es contratada por un empresario establecido en Zamora (Castilla y León) para prestar el servicio de dirección de obra en la construcción de una fábrica en esta última localidad.

En este caso el servicio de dirección de obra se entiende localizado en el territorio de aplicación del impuesto (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA), siendo sujeto pasivo por inversión el empresario de Zamora (art. 84.Uno.2.º, letra a), de la ley). Debe advertirse que cualquiera que sea el plazo en que se preste el servicio, el empresario francés no tiene establecimiento permanente, pues no resulta aplicable el artículo 69.Tres.2.º, letra c) de la Ley del IVA (debería en todo caso examinarse si lo tiene de acuerdo con las previsiones contenidas en el art. 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011).

2. El empresario francés contrata a un ingeniero establecido en Portugal para que lleve a cabo parte de esta dirección de obras en relación con la estructura del edificio.

Al igual que en la operación anterior, la prestación de servicios del ingeniero portugués se considera localizada en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con la regla particular del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Ahora bien, en este

.../...

.../...

caso tanto el profesional que presta el servicio (ingeniero portugués) como el empresario destinatario (sociedad mercantil francesa) no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que aplicaremos la excepción a la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en la letra a') del artículo 84.Uno.2.º, letra a), y aplicaremos la regla general del artículo 84.Uno.1.º, esto es, será sujeto pasivo el profesional portugués.

En ambos casos no podemos aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en la letra f) del artículo 84.Uno.2.º, puesto que este servicio no comprende la ejecución de obra que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

- b) Será sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de la operación cuando se trate de las siguientes entregas de bienes: 1) Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso de concurso. 2) Las entregas exentas a que se refiere el artículo 20.Uno.20.º y 22.º de la ley en las que el transmitente o proveedor haya renunciado a la exención. 3) Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Baste indicar respecto de esta letra que su problemática y adecuación a la norma comunitaria ha sido puesta de manifiesto por el TEAC en Resolución de 22 de enero de 2015, R. G. 5195/2013 (NFJ057146), concluyendo que no se engloban dentro de este supuesto las entregas de bienes inmuebles por su propietario, que constituyen la garantía de un préstamo, a otro empresario a cambio de un precio que se destina a cancelar (total o parcialmente) dicho préstamo hipotecario. La directiva comunitaria autoriza a los Estados miembros a considerar que el deudor del impuesto es el adquirente en los supuestos de entregas de bienes en ejecución de garantías, sin que el anterior supuesto quede englobado en esta regla.

- c) Será también sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario de la operación cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Ello también será aplicable cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

La dificultad en la aplicación de esta regla de inversión del sujeto pasivo ha sido puesta de manifiesto por la doctrina, y así se corrobora por el elevado número de consultas que la DGT ha tenido que resolver en esta materia. A esta problemática se añade que

puede resultar contraria a la prevista en la letra a') anteriormente señalada, teniendo que determinar la que resulte aplicable, debiendo tenerse en cuenta que la regla prevista en la letra f) resulta ser más concreta que la de la letra a'), por lo que en principio debería primar sobre esta última. No debe olvidarse que la letra a') se refiere exclusivamente a prestaciones de servicios y que la letra f) comprende tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios; por otro lado, la letra a') no distingue por la naturaleza de la prestación de servicios, y sin embargo la letra f) se refiere a unas ejecuciones de obra concretas y específicas, las de urbanización de terrenos, construcción o rehabilitación de edificaciones y cesiones de personal, así como las de subcontratistas.

## B) Establecimiento permanente y bienes inmuebles

La regla de localización vinculada a bienes inmuebles es independiente de que tanto el prestador del servicio como el destinatario tengan o no establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto. Aplicaremos la regla particular del artículo 70.Uno.1.º, cualquiera que sea la condición del destinatario (sea o no sea empresario o profesional).

Ahora bien, como sabemos existen diversos supuestos en el artículo 69.Tres.2.º de la Ley del IVA en donde se concreta la existencia de establecimiento permanente en relación con bienes inmuebles. Esencialmente son los siguientes:

- La letra b) alude a las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- La letra c) se refiere a las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
- La letra d) alude a las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- La letra e) se refiere a las instalaciones explotadas con carácter permanente por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- Finalmente la letra g) alude a los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

La determinación de si existe establecimiento permanente o no por parte del prestador de servicio y también la existencia o no del mismo por parte del destinatario tiene una extraordinaria importancia a la hora de concretar diversos elementos de la relación jurídico-tributaria, esencialmente quien es el sujeto pasivo y las obligaciones formales y materiales que corresponden tanto al prestador como al destinatario.

El precepto de la Ley del IVA no se corresponde con el concepto de establecimiento permanente que se da en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, por lo que deberemos tener en cuenta:

- La existencia de un establecimiento permanente no incide en el juego de la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.
- Prima en todo caso el artículo 11 del Reglamento 282/2011 sobre la dicción de la Ley del IVA, por lo que siempre deberá determinarse si concurren o no las condiciones previstas en este artículo para saber si existe o no establecimiento permanente. Así, ya ha señalado el TEAC que no existe siempre establecimiento permanente por el almacenamiento de mercancías (Resoluciones de 27 de diciembre de 2008, R. G. 2041/2006 [NFJ031517], y de 26 de enero de 2010, R. G. 2777/2008 [NFJ038008]), al igual que en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles (Resoluciones de 21 de septiembre de 2010, R. G. 6898/2008 [NFJ040911], y de 20 de octubre de 2016, R. G. 2330/2013 [NFJ064541]), o también por la urbanización de terrenos (Resolución de 7 de noviembre de 2006, R. G. 94/2006 [NFJ025348]). Tampoco la propiedad de un bien inmueble determina que el propietario tenga por este motivo un establecimiento permanente. Por tanto, los distintos supuestos del artículo 69.Tres.2.º de la Ley del IVA deben someterse caso por caso al juicio del precepto reglamentario comunitario, esto es, deben ser pasados por el tamiz de este último precepto (y de la jurisprudencia del TJUE en la materia) y solo en el caso de que concurren las condiciones que en este se exigen podrá concluirse que estamos ante un establecimiento permanente.
- En todo caso deberá concretarse si el establecimiento permanente participa o no en la prestación del servicio, o es el destinatario del servicio; dado que ello también incide de manera directa en la concreción de distintos elementos de la relación jurídico-tributaria, esencialmente para fijar el sujeto pasivo de la operación. Para ello deberemos tener en cuenta esencialmente lo previsto en los artículos 53 y 54 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, que se corresponde en parte con las reglas previstas contenidas en el artículo 84.Dos de la Ley del IVA, si bien la dicción de aquellos preceptos reglamentarios es más amplia y prolija.
- En caso de que el destinatario de la operación tenga diversos establecimientos permanentes deberá concretarse cuál de ellos recibe la prestación, de acuerdo con las reglas previstas en los artículos 20 y siguientes del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.

### C) Exenciones relacionadas con bienes inmuebles

En el artículo 20.Uno de la Ley del IVA se recogen diversas exenciones relacionadas con bienes inmuebles, esencialmente las previstas en los números 20.º, 22.º y 23.º, la última referida claramente a prestaciones de servicios.

El hecho de que estas operaciones se encuentren exentas no incide en la determinación del lugar de realización. Esto es, primero deberemos concretar dónde se localiza la operación vinculada al bien inmueble y solo en caso de que concluyamos que la operación se localiza en el territorio de aplicación del impuesto español y quede sujeta por ello al IVA procederemos a aplicar

la exención correspondiente, si se cumplen las condiciones fijadas para ello en el precepto anterior. En definitiva, debemos, en primer lugar, fijar si la operación queda sujeta o no al impuesto español y solo en el primer caso procederemos a aplicar la exención correspondiente.

Debe recordarse a estos efectos que el legislador de la UE permitió un cierto margen en la regulación interna de las exenciones vinculadas con bienes inmuebles, lo que supone que la normativa interna de los distintos Estados miembros, si bien no en demasía, pueda diferir.

Ahora bien, lo que resulta indudable a partir de 1 de enero de 2017 es que el concepto de bien inmueble es equivalente en el territorio de todos los Estados miembros, ya que nos encontramos ante un concepto autónomo de derecho comunitario que ahora es precisado por el reglamento de ejecución. Otro tanto cabe señalar respecto de la regla de localización de las prestaciones de servicios vinculadas con bienes inmuebles.

Nuevamente si resultan de aplicación las exenciones previstas en los números 20.º y 22.º, el sujeto pasivo será el adquirente, planteándose la complejidad y singularidad del caso en que este adquirente sea un empresario o profesional no establecido, para el que el artículo 84 de la Ley del IVA no prevé excepción alguna, por lo que será sujeto pasivo por inversión, aun cuando no tenga establecimiento permanente por el hecho de adquirir un inmueble, lo que le impondrá una serie de obligaciones formales y materiales que bien se podrían evitar con otra redacción del precepto.

#### **II.3.4. Servicios comprendidos en el artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011. Reglas de aplicación de la regla de localización**

Tanto en el artículo 47 de la Directiva IVA como el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA se precisa por el legislador que los servicios relacionados con bienes inmuebles tributarán donde radiquen los mismos. No se exigía más que la existencia de una relación, sin concretar su intensidad, lo que ocasionaba numerosos problemas en la interpretación de la norma de conflicto, puestos de manifiesto por el TJUE en su jurisprudencia, quien había señalado (entre otras en Sentencias de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger [NFJ023343]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]) que solo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA) las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble y este tipo de relación caracteriza, por otro lado, a todas las prestaciones de servicios enumeradas en dicho artículo.

Una norma de conflicto tan genérica precisaba de una mayor concreción, lo que se ha efectuado ahora en el artículo 31 bis, primer apartado, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.

En el apartado anterior, el legislador regula la norma de conflicto a través de un sistema o estructura normativa que va de menor a mayor concreción. Para ello establece el criterio principal o nota esencial que caracteriza a la norma de conflicto y desarrolla después esta nota esencial, todo ello en el apartado primero. Posteriormente, en los apartados 2 (y en el art. 31 ter) y 3 da unas re-

laciones positiva y negativa de supuestos que quedan englobados o excluidos de la norma de conflicto. En el caso de la lista positiva (apartado 2 del art. 31 bis y art. 31 ter) obligatoriamente deberá aplicarse la norma de conflicto prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA (art. 47 de la Directiva IVA). Se trata de unas relaciones abiertas, no cerradas, a título meramente ejemplarizante (proviene de los debates y orientaciones en el seno del Comité IVA) pero que determinan que en los supuestos recogidos en una y otra será obligatoria la aplicación de esta norma de conflicto o bien quedan excluidos debiendo acudir al resto de las normas de conflictos o reglas de localización.

Esta regulación exige comprender cómo se aplica el precepto, dada la interacción que se produce entre los tres apartados del artículo 31 bis, a lo que debe añadirse el servicio regulado en el artículo 31 ter. Así, en primer lugar, el proveedor del servicio:

- Deberá comprobar si el servicio queda incluido en la lista que figura en el artículo 31 bis, apartado 2, o bien estamos ante el servicio citado en el artículo 31 ter del reglamento, en cuyo caso, como se acaba de señalar, deberá aplicar de forma obligatoria la norma de conflicto prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA (art. 47 de la Directiva 2006/112/CE). Esta relación de supuestos no limita el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 31 bis, pues estamos ante una relación de supuestos respecto de los que el legislador de la UE considera que se da la nota esencial que caracteriza a la norma de conflicto.
- Si el servicio se encuentra incluido en la lista que figura en el artículo 31 bis, apartado 3, del reglamento, no aplicará la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º; debiendo acudir al resto de las normas de conflicto para localizar el territorio en que queda sujeta la operación: en primer lugar se examinará si resulta de aplicación alguna de las reglas especiales previstas en los restantes números del apartado uno del artículo 70, o en su apartado dos, y en caso de no ser así, se aplicarán las reglas generales previstas en el artículo 69.Uno y Dos de la Ley del IVA.
- En caso de que el servicio no quede comprendido en ninguna de las dos relaciones, exista incertidumbre en su aplicación, o nos encontremos ante dificultades en su determinación, deberá acudir a los criterios previstos en el apartado 1 del artículo 31 bis y concluir en la aplicación o no de esta norma de conflicto, procediéndose en caso de considerar que no resulta de aplicación en la forma que se ha expuesto en el párrafo anterior.

### EJEMPLO 25

Para la DGT (Consulta V4072/2016, de 23 de septiembre [NFC062369]), haciendo referencia expresa al Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, el servicio de arrendamiento –con todos

.../...

.../...

los servicios accesorios, tal y como se ha argumentado anteriormente– y, en su caso, el de mantenimiento de las antenas wifi y los elementos e instalaciones que la acompañan (estamos ante un servicio que no puede catalogarse expresamente entre los enumerados en el apartado 2 del art. 31 bis), deben ser considerados como servicios relacionados con bienes inmuebles.

Debe recordarse que estamos ante un concepto autónomo de derecho comunitario, una regla común aplicable de manera uniforme y obligatoria en todo el ámbito territorial de la Unión a efectos de IVA. No deben existir divergencias en su aplicación en los distintos Estados miembros, por lo que las relaciones entre empresarios y profesionales de los Estados no deberían plantear el problema de la norma a aplicar. En su caso, debería ser el de la interpretación, para lo cual deberá acudir a los mecanismos y sistemas previstos en el Derecho de la UE.

### **II.3.5. Servicios comprendidos en la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Regla general prevista en el artículo 31 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011**

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 31 bis, los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA (art. 47 de la Directiva 2006/112/CE) solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en cuestión.

Esto es, la nota esencial que caracteriza a la norma de conflicto es la «vinculación suficientemente directa» del servicio con el bien inmueble.

Como se ha indicado, el TJUE ya había señalado que solo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA) las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble y este tipo de relación caracteriza, por otro lado, a todas las prestaciones de servicios enumeradas en dicho artículo.

Estamos ante un concepto jurídico indeterminado que precisa de mayor concreción y el legislador de la UE, reconociendo que esta nota es excesivamente genérica y compleja en su aplicación al caso concreto, a continuación establece en el mismo precepto que los servicios tendrán una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los dos casos siguientes:

- a) Cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos. Comprende servicios cuyo resultado se origina en el propio bien inmueble. El TJUE había mantenido ya que en la medida en que un gran número de servicios están relacionados de un modo u otro con un bien inmueble, era preciso, además, que la prestación de servicios tenga

por objeto el propio bien inmueble. Así ocurre, en particular, cuando un bien inmueble expresamente determinado debe considerarse un elemento constitutivo de una prestación de servicios, por ser un elemento central e indispensable de esta (Sentencias de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger [NFJ023343]; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]). En la segunda de las sentencias se concluye que las prestaciones de servicios enumeradas en el artículo 47 de la Directiva IVA, que se refieren al uso o al acondicionamiento de un bien inmueble, o a la gestión (incluida la explotación) y la evaluación de dicho bien, se caracterizan por la circunstancia de que el propio bien inmueble constituye el objeto de la prestación.

### EJEMPLO 26

Quedan comprendidos así entre los servicios a los que aplicamos la norma de conflicto prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA los arrendamientos de edificios o de partes de los mismos, o de terrenos. También la obtención de un derecho a pescar dentro de un territorio determinado, o de obtener determinados productos naturales (minerales, etc.) en un terreno concreto.

- b) Cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien. En este caso el bien inmueble constituye el objeto central del servicio prestado.

### EJEMPLO 27

Se comprenden en la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, aun cuando no se comprendan en ninguna de las letras del apartado 2:

1. Cualquier ejecución de obra sobre un edificio, como es su reparación, arreglo, restauración, pintura, etc.
2. Los servicios de geología relativos a la extracción de gas y petróleo en unos determinados terrenos (DGT Consulta V2370/2014, de 10 de septiembre [NFC052377]).
3. Los estudios técnicos y de planificación de obras de construcción (DGT Consulta V0305/2014, de 10 de febrero [NFC050320]).

.../...

.../...

4. Los trabajos de elaboración de un Plan de Gestión de la Cuenca de un río (DGT Consulta V0014/2014, de 10 de enero [NFC050066]).
5. Los servicios de gestión de residuos radiactivos cuyo almacenamiento se produce en un inmueble determinado (DGT Consulta V0650/2012, de 29 de marzo [NFC044085]).

Como se acaba de señalar, la nota esencial que determina el ámbito de aplicación objetivo de la norma de conflicto es un concepto jurídico indeterminado pero del que pueden extraerse algunas características o criterios en su aplicación, que recuerda la Comisión en sus notas explicativas:

- Una conexión vaga o accesoria no es suficiente para aplicar esta norma de conflicto (así había sido puesto de manifiesto por el TJUE, entre otras en Sentencia de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger Rudi [NFJ023343], y de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe [NFJ034724]). Ello es debido a que existen muchos servicios que están relacionados con bienes inmuebles y no todos van a quedar comprendidos en el ámbito objetivo de aplicación de la norma de conflicto.
- La determinación de la existencia de una vinculación suficientemente directa debe poder apreciarse mediante criterios objetivos, esto es, de manera objetiva, aplicando los criterios que a continuación se expresan en el apartado 1, letras a) y b) que se acaban de exponer.
- El hecho de que el servicio se preste a distancia no es obstáculo para considerar que tenga una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble, aunque para ello se necesitará evaluar cada caso concreto teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes y aplicando criterios objetivos.
- La condición del destinatario no tiene relevancia para calificar el servicio como vinculado suficientemente al bien inmueble, pues todo depende de la naturaleza y características del servicio prestado.

### EJEMPLO 28

Una prestación de servicios consistente en la reparación de una vivienda o una ejecución de obra sobre un edificio estarán relacionados con un bien inmueble, bien sea el destinatario el propietario, el inquilino o cualquier ocupante del edificio, o se presten a otro proveedor que se integra en una cadena de transacciones (por ejemplo, un subcontratista a un contratista).

- Tampoco el hecho de que el destinatario de los servicios se encuentre establecido en un territorio ajeno a aquel en que se sitúa el inmueble modifica la calificación del servicio, ya que lo determinante es, como se ha expuesto en el punto anterior, la naturaleza del servicio. La norma de conflicto no puede hacerse depender del hecho de que el bien inmueble esté situado dentro o fuera del Estado en el que se encuentra establecido el destinatario.

Como se ha indicado los servicios tendrán una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los dos casos que se citan, concretando el concepto jurídico indeterminado que constituye la nota esencial, si bien ambas letras vuelven a constituir en sí mismas conceptos jurídicos indeterminados aunque se pretenda dar mayor precisión a la nota esencial:

- a) Existe vinculación suficientemente directa cuando las prestaciones de servicios derivan de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos.

En definitiva, el bien inmueble subyacente debe existir, se identifica con un inmueble concreto, y se utiliza para prestar el servicio, siendo el elemento dominante y principal de la prestación.

### EJEMPLO 29

Respecto de las ejecuciones de obra consistentes en excavaciones no vinculadas a una construcción existen dudas de si están comprendidas en alguna de las letras del apartado 2, pero no existe incertidumbre alguna que por aplicación de esta letra a) del apartado 1, estamos ante servicios que tienen una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble (la DGT en Consulta V2678/2013, de 6 de septiembre (NFC048977), considera que resulta de aplicación la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA).

- b) Existe también vinculación suficientemente directa cuando los servicios se prestan en relación con un bien inmueble o se destinan a él y tienen por objeto la modificación física y jurídica de dicho bien.

En este caso, frente al anterior, el servicio se centra en la modificación o alteración de las características físicas del inmueble o de su condición jurídica, que abarca cualquier cambio en la situación jurídica del bien.

En cuanto a la modificación física el precepto no hace alusión a mayor concreción, por lo que cualquier tipo de modificación o alteración física serán suficientes para aplicar la norma de conflicto. Comprenderá no solo modificaciones significativas,

sino cualquier otro cambio menor que dé lugar a una modificación, aun cuando no suponga una alteración de la sustancia del bien. Se incluirán asimismo los servicios cuyo fin sea evitar cualquier modificación física (prestaciones de no hacer).

### EJEMPLO 30

Se incluyen entre estos servicios el mantenimiento o la limpieza de bienes inmuebles, ya sea un edificio o un puente, carretera u otra infraestructura que tenga la naturaleza de bien inmueble.

Para la DGT (Consulta V1536/2013, de 7 de mayo [NFC047797]) los trabajos realizados por empresas de limpieza que sean servicios dirigidos de forma directa a un bien inmueble por tener por objeto la modificación física de un bien inmueble, un edificio o un solar, se localizan donde radique el bien inmueble.

La dificultad en la determinación de si existe o no «vinculación suficientemente directa» puede resultar compleja, por lo que sería deseable una interpretación por parte de los órganos doctrinales y jurisdiccionales que tendiese a dar seguridad jurídica a los ciudadanos.

### EJEMPLO 31

Un buen ejemplo de lo expuesto resulta de la Consulta de la DGT V2297/2013, de 10 de julio (NFC048777). Se trata del asesoramiento jurídico y fiscal en servicios relacionados con una sucesión *mortis causa* cuando parte del caudal hereditario consiste en inmuebles. Para el órgano administrativo se considera que un servicio tiene una conexión suficiente con un bien inmueble cuando su finalidad es la alteración física o legal de dicho inmueble y, por ello, podrá considerarse que los inmuebles constituyen el elemento central e indispensable de la operación cuando la mayor parte del caudal hereditario esté compuesta por los mismos. En tal caso, a los servicios prestados por el despacho de abogados les será aplicable la regla especial del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

Las preguntas a efectuar, entre otras, serían: ¿Qué se entiende por «la mayor parte del caudal hereditario»? ¿No pueden existir otros bienes o derechos que teniendo una valoración inferior en el momento del fallecimiento, sin embargo tengan una importancia o trascendencia económica futura mucho mayor que los inmuebles?

Para concluir esta aproximación a la noción de «vinculación suficientemente directa» con el bien inmueble cabe señalar que ambas letras a) y b) no son acumulativas, aunque en la práctica sea posible que determinados servicios puedan integrarse en ambas letras. En cualquier caso, bastará con que se cumplan las condiciones de una de ellas para que el servicio tenga la vinculación requerida.

A ello se añade que, en el supuesto de quedar comprendido el servicio en alguno de los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 31 bis será suficiente para considerar que está vinculado suficientemente a un bien inmueble y aplicar la norma de conflicto sin tener que acudir a los dictados de las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 31 bis. Esto es, solo acudiremos a este apartado 1, letras a) y b), cuando el servicio que se pretende calificar no esté incluido en ninguno de los listados de los apartados 2 y 3 del artículo 31 bis.

### EJEMPLO 32

No estamos ante servicios con una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble y, por tanto, no resultará de aplicación la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, respecto de los servicios de realización y retoque de fotografías a inmuebles, utilizándose posteriores en un portal web para su alquiler vacacional (DGT Consulta V3944/2016, de 20 de septiembre (NFC062049), reiterando lo expuesto para servicios de fotografía de inmuebles en Consulta V0276/2016, de 25 de enero [NFC057723]).

## **II.3.6. Los listados de servicios incluidos y excluidos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 3 bis. Consideraciones generales**

Como se ha indicado, los listados de los servicios que figuran en estos apartados son meramente indicativos, no estamos ante listas cerradas o *numerus clausus*, sino abiertas. Se trata de una lista de ejemplos de servicios que el legislador considera que se encuentran vinculados de manera suficiente y directa a bienes inmuebles en el sentido pretendido en el artículo 70.Uno.1.º de Ley del IVA (art. 47 de la Directiva 2006/112/CE).

Esta lista no limita la noción general de servicios vinculados a bienes inmuebles prevista en el apartado 1, al igual que la lista del apartado 3 no limita desde el punto de vista negativo los servicios excluidos. Cualquier otro servicio no incluido en alguno de los listados deberá ser calificado de acuerdo con los criterios recogidos en el apartado 1, como se acaba de exponer.

Frente al listado de servicios incluidos, recogido en el apartado 2, el del apartado 3 comprende los excluidos, en la mayoría de los casos por referencia a servicios del apartado 2. Esto

es, el legislador de la UE respecto de un servicio de la misma naturaleza concreta cuándo quedará incluido y excluido, con base en los criterios que delimitan la nota esencial de la vinculación con un bien inmueble concreto. Por ello, en el examen de los distintos supuestos recogidos en el apartado 2 se hará alusión a aquellos servicios que teniendo la misma naturaleza quedan excluidos por el apartado 3, aun cuando posteriormente se relacionarán estos últimos.

### II.3.7. Servicios incluidos. Apartado 2 del artículo 31 bis

Se consideran servicios con una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles que determinan la aplicación de la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA (recogiendo las características de cada uno de ellos que concretan las notas explicativas de la Comisión):

*Letra A).* El trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, independientemente de que la construcción tenga lugar.

Cualquier trazado de planos o trabajos preparatorios, siempre que se encuentren vinculados con un bien inmueble concreto y determinado quedarán incluidos.

Estos trabajos pueden abarcar distintas etapas, quedando comprendidas en esta letra siempre que guarden esta relación con un bien concreto, esto es, es conocida la ubicación física del bien inmueble.

Si estos servicios se prestan sin tener relación con un bien o bienes inmuebles concretos y específicos no quedarán comprendidos en el apartado 2, quedando excluidos conforme al apartado 3. En este último caso se aplicarán las reglas generales de localización del artículo 69.Uno de la Ley del IVA, salvo que queden comprendidas en alguna de las reglas de localización particulares del artículo 70.Uno distintas del número 1.º.

Indica el precepto que se incluirán con independencia de que la construcción no se lleve a cabo, exigiéndose no obstante la identificación del inmueble en una localización física.

#### EJEMPLO 33

1. La realización de un estudio geotécnico por parte de un ingeniero, que quedará comprendida dentro del proyecto de redacción efectuado por un arquitecto de un edificio que se ubicará en un lugar concreto y determinado, se considerará vinculado con dicho bien inmueble, al igual que el proyecto redactado por el arquitecto.

.../...

.../...

2. La DGT ha señalado que resulta de aplicación esta norma de conflicto a los servicios de levantamiento topográfico (Consulta 1366/1998, de 21 de julio [NFC008401]); a la consultoría y asistencia para la elaboración del proyecto de diseño de un gaseoducto submarino y la ejecución material, tributando en el territorio de aplicación del impuesto en la medida en que el gasoducto se ubique en este territorio (Consulta 217/2004, de 9 de febrero [NFC019122]); a los servicios de estudio, seguimiento y ejecución relativos a proyectos de construcción de edificios (Consulta V1594/2005, de 27 de julio [NFC021225]); a los servicios de ingeniería de proyectos relativos a yacimientos de gas y petróleo, cuando estos tengan naturaleza de bien inmueble (Consulta V2542/2005, de 22 de diciembre [NFC021627]); a los estudios realizados por un arquitecto o un ingeniero relacionados con proyectos de paneles solares, memoria, planos, valoración, etc. (Consulta V1818/2007, de 5 de septiembre [NFC027393]); a la realización de planos o cálculos que se refieran de forma directa a proyectos de obras sobre inmuebles, no siéndolo los trabajos relativos al simple tratamiento de textos o a su encuadernación, que seguirán la regla general del artículo 69 (Consulta 1388/2002, de 24 de septiembre [NFC016820], y V0095/2012, de 20 de enero [NFC043505]); al asesoramiento técnico para la construcción de un edificio concreto (Consulta V2671/2013, de 6 de septiembre [NFC048970]).
3. Se incluirá también la redacción de un proyecto por una empresa que participa en la licitación de una obra pública concreta, aun cuando no resulte adjudicataria de la obra. En este sentido, la DGT en Consulta V1606/2005, de 26 de julio (NFC021406), ya había señalado que se aplicará esta norma de conflicto al concurso convocado por un ayuntamiento para la renovación de una plaza pública, siendo el lugar de realización el lugar donde radique la plaza.

*Letra B).* La prestación de servicios *in situ* de seguridad o vigilancia.

En el artículo 47 de la Directiva IVA se recogen ya estos servicios como vinculados a un bien inmueble, si bien ahora se distingue entre servicios de vigilancia *in situ* y de seguridad. Entre los primeros se incluyen los de vigilancia de una construcción a fin de garantizar la realización correcta de las obras, cualquiera que sea el tipo (construcción, demolición, etc.), de acuerdo con las especificaciones técnicas y jurídicas, plazos y presupuesto o normas reglamentarias y de calidad. Estamos, por tanto, ante servicios que pueden desarrollarse a pie de obra o alejados del bien inmueble.

Los servicios de seguridad tienen lugar antes, durante o después de la realización de unas obras, teniendo como finalidad evitar que se comentan robos o daños tanto a los bienes inmuebles como a los muebles que incorporan o se almacenan en los primeros. Si bien requiere por lo general la presencia física de personal, pueden prestarse también mediante la instalación de sistemas de seguridad en el bien inmueble, o una combinación de ambas. En el caso de que se presten a distancia a través de la utilización de medios tecnológicos, al constituir el inmueble el elemento esencial de la prestación, quedarán comprendidos en esta letra, ya que están suficientemente vinculados y se consumen en el lugar donde radica este.

Tanto un tipo como otro de servicio (la vigilancia referida esencialmente a la realización de obras y la seguridad de un edificio ya construido o en construcción o de un terreno) quedan comprendidos en el ámbito objetivo de esta letra, esto es, a los servicios de vigilancia o seguridad de un bien inmueble, se trate de una obra de construcción, un edificio o solamente un terreno, se aplicará la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. También comprenderá la vigilancia o seguridad de bienes muebles cuando el prestador deba proteger el propio bien inmueble.

#### EJEMPLO 34

Se localizan donde se ubica el bien inmueble los servicios de seguridad que protegen máquinas o equipos situados en un edificio.

En el caso de la instalación de sistemas de seguridad deberá determinarse, en primer lugar, si nos encontramos ante la entrega de un bien o ante la prestación de un servicio. En el primer caso distinguiremos si la entrega o provisión del sistema de seguridad es con instalación o sin ella, pues si lo es se gravará en el lugar donde radique el bien inmueble (art. 68.Dos.2.º de la Ley del IVA), mientras que si la instalación del sistema es independiente de la venta estaremos ante una entrega a la que aplicaremos las reglas generales sobre localización previstas en el artículo 68.Uno y Dos.1.º de la Ley del IVA.

Si la instalación se suministra como un servicio independiente de la provisión del sistema de seguridad puede estar comprendido en la letra m) del apartado 2 del artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, esto es, cuando se trate de la instalación o montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles, lo que ocurrirá cuando el sistema de seguridad forma parte integrante de un edificio o construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos (lo que encuentra acomodo en la letra c) del art. 13 ter); o bien cuando el sistema de seguridad se haya instalado de forma permanente en un edificio o construcción y no pueda trasladarse sin destruir o alterar el mismo (se encuadra en la letra d) del art. 13 ter).

#### EJEMPLO 35

Si el sistema de seguridad se instala en el local de una entidad bancaria en la que se almacenan objetos de valor o en un centro penitenciario, el supuesto se enmarca en la letra c) del artículo 13 ter.

.../...

.../...

En caso de que el sistema de seguridad se instale en apartamentos u oficinas, se comprendería en la letra d) del artículo 13 ter.

Indudablemente los trabajos de instalación del sistema de seguridad que hacen que este pase a formar parte del bien inmueble se consideran vinculados a bienes inmuebles, tributando donde radiquen estos.

*Letra C).* La construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo.

Dada la dicción utilizada por el legislador, quedan comprendidos en esta letra todo tipo de obras, no solo los de construcción de nuevos edificios, también las de conversión, rehabilitación o reconstrucción, ampliación, demolición total o parcial, etc.

Se aplicará la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º tanto a los servicios prestados por el contratista al promotor de la obra, como los de los distintos subcontratistas al contratista principal y los de todos los participantes en la cadena de subcontrataciones (en este sentido se pronuncia la DGT en Consulta 2016/2000, de 7 de noviembre [NFC011921]).

### EJEMPLO 36

Resulta de aplicación esta norma de conflicto a la construcción de piscinas (Consulta V0011/2003, de 29 de enero [NFC017403]) y, esencialmente, a las obras de albañilería, cualquiera que sea el lugar donde radique el destinatario (Consultas 733/2004, de 24 de marzo [NFC019442], y 150/1997, de 30 de enero [NFC006136]).

También al concurso convocado por un ayuntamiento para la renovación de una plaza pública, siendo el lugar de realización aquel donde radique la plaza (DGT Consulta V1606/2005, de 26 de julio [NFC021406]).

Las ejecuciones de obra realizadas en embajadas españolas en el extranjero se localizarán allí donde se ubique el edificio consular (DGT Consulta de 26 de enero de 1993 [NFC001237]); al igual que cualquier trabajo de albañilería y pequeños trabajos de construcción sobre edificios (DGT Consulta V2262/2015, de 17 de julio [NFC055769]).

La cuestión que plantea más incertidumbre es si la contratación o cesión de personal con destino a la ejecución de obras de construcción es una prestación de servicios vinculada al bien inmueble.

Nuestro legislador nacional parece haberle dado el mismo tratamiento que a la ejecución de obra cuando en el artículo 84.Uno.2.º, letra f), lo equipara a la ejecución de obra de urbanización, construcción o rehabilitación a efectos de aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo.

Sin embargo debe distinguirse, como hace la Comisión en sus notas explicativas, en función de si estamos ante un servicio de cesión neta del personal o bien el prestador del servicio asume también la dirección de equipo de personas en la ejecución de la obra para la que se cede el personal, de forma que se dé un tratamiento equivalente a toda cesión de equipos, materiales o personales. Respecto de los primeros, en el artículo 31 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 se establece que estarán vinculados a un bien inmueble en la medida en que el proveedor que cede los equipos (grúas, etc.) asuma la responsabilidad en la ejecución de la obra utilizando estos medios.

Este mismo criterio debe considerarse respecto de la cesión de personal: solo en la medida en que el prestador del servicio ceda el personal asumiendo la responsabilidad de la ejecución de obra llevada a cabo por el personal que se cede podremos concluir que estamos ante un servicio vinculado con un bien inmueble. En otro caso aplicaremos la regla general prevista en el artículo 69.Uno de la Ley del IVA.

*Letra D).* La construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.

Por terreno hemos de comprender tanto el situado por encima como por debajo del nivel del mar (art. 13 ter, letra b), y en este sentido se había pronunciado ya el TJUE en la Sentencia de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN (NFJ025247).

### EJEMPLO 37

La instalación de un cable tendido sobre el fondo marino se somete al mismo tratamiento fiscal que una instalación sobre bienes inmuebles.

Está comprendida en esta norma de conflicto la instalación de estructuras metálicas de soportes publicitarios (DGT Consulta 598/2003, de 5 de mayo [NFC017688]); o la ejecución y montaje de parques solares (Consulta V0027/2010, de 18 de enero [NFC037150]).

Se comprenden en esta letra tanto los servicios de construcción de estructuras permanentes como los de obras de construcción demolición que afectan a estructuras permanentes ya existentes.

La lista que da el legislador en esta letra no es cerrada o exhaustiva, pues queda comprendido cualquier otro servicio análogo o similar.

Quedan vinculados también a bienes inmuebles las ejecuciones de obra consistentes en el mantenimiento, reforma o reparación de las estructuras, si bien encuadradas en la letra l) que se examina posteriormente.

### EJEMPLO 38

Quedan comprendidos en esta letra también los servicios consistentes en ejecución de obras de construcción o instalación de sistemas de calefacción o refrigeración.

Ahora bien, hemos de distinguir la construcción o instalación de estas estructuras y la utilización de las mismas o suministro o transporte de los bienes o energía a través de estas infraestructuras. En este último caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.Uno de la Ley del IVA, estaremos ante entregas de bienes, no considerándose por tanto vinculadas con bienes inmuebles. Aun en el caso de que el uso o transporte fuese considerado como servicio, tampoco quedaría vinculado a un bien inmueble, pues se encuadra en los servicios de transporte.

*Letra E).* La labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización.

Al comenzar la dicción de esta letra con los términos «la labor del suelo», quedan comprendidos todos los servicios referidos a labores en los terrenos preparatorios o distintos de los de construcción, rehabilitación o demolición de edificios o estructuras permanentes.

### EJEMPLO 39

Se incluyen en esta letra los trabajos de nivelado del terreno antes del comienzo de las obras de construcción; los de jardinería paisajística en un terreno una vez concluidas las obras de edificios o estructuras, etc.

.../...

.../...

También los trabajos de excavación de un campo de golf (DGT Consulta V2678/2013, de 6 de septiembre [NFC048977]) o de mantenimiento de jardinería (DGT Consulta V1049/2012, de 16 de mayo [NFC044422]).

Se aplicará también esta norma de conflicto a los servicios de recolección, preparación de suelos y similares (DGT Consulta 180/2003, de 12 de febrero); y a los servicios de jardinería (DGT Consulta V1049/2012, de 16 de mayo [NFC044422]).

El TEAC, en Resolución de 19 de julio de 2011 (R. G. 4344/2009 [NFJ043964]), ha mantenido que se considera aplicable esta regla respecto de los servicios de fumigación y seguimiento de bancos de peces.

Considerando los términos anteriores, el legislador a título no exhaustivo alude a que comprende también todas las labores y actividades agrícolas, referidas a los servicios que tienen por objeto cultivar tierras o preparar el suelo para los cultivos.

Ahora bien teniendo en cuenta la amplitud de las tareas o actividades agrícolas debe delimitarse las que quedan comprendidas en esta letra y aplicar la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Solo aquellas actividades vinculadas suficientemente al terreno quedarán comprendidas en el ámbito objetivo de esta regla, y para ello se requiere que la actividad se refiera o afecte a labores del suelo.

#### EJEMPLO 40

Quedan comprendidas en esta letra las labores de roturación, recolección, limpieza de terrenos, tala de árboles, etc.

No quedan comprendidas la concesión de licencias de caza o coto de caza, la cría de ganado, la manipulación, transformación, envasado, etiquetado y transporte de los cultivos después de la cosecha o de los árboles una vez talados.

*Letra F).* La supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles.

Estamos ante servicios técnicos realizados por expertos y, al igual que los de tasación que seguidamente se expondrán, están vinculados a bienes inmuebles cuando se refieran a los mis-

mos. Se separan en dos letras distintas a fin de aclarar que pueden prestarse de forma conjunta o separada pero que, en cualquier caso, resultan vinculados a un bien inmueble.

En general, suponen una evaluación técnica del estado físico o integridad de un bien inmueble determinado, de sus elementos estructurales o equipos, siendo preciso en algunos casos la visita física al inmueble, aun cuando esta última no es un elemento imprescindible para estimar que quedan vinculados al bien inmueble.

#### **EJEMPLO 41**

Se comprenden en esta letra los servicios de evaluación del riesgo y la integridad prestados a las compañías de seguros por especialistas a fin de ayudar a determinar las condiciones de un contrato de seguro para un edificio, o para la ejecución de una obra de construcción o infraestructura.

También se comprenden las evaluaciones antisísmicas, la vigilancia del lecho marino, la evaluación de un terreno con el fin de concretar si resulta adecuado para la construcción, la evaluación de la eficiencia energética, la evaluación de la documentación relacionada con la seguridad y con el cumplimiento de otras obligaciones relacionadas con la seguridad, la salud o el medio ambiente.

Para la DGT (Consulta V2835/2013, de 23 de septiembre [NFC049104]) el peritaje, evaluación y tasación de siniestros en bienes inmuebles queda sujeta a esta norma de conflicto.

*Letra G).* La tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio.

Se comprenden en esta letra los servicios de tasación cualquiera que sea su finalidad o propósito, y la lista que se da no es exhaustiva, sino a título ejemplarizante. El método utilizado para llevar a cabo la tasación (comparación directa, del valor del capital, el método residual, etc.) no inciden en la determinación del lugar de realización de la prestación.

Debe tenerse en cuenta que pueden quedar comprendidos dentro de un paquete de servicios, por lo que debería entonces procederse en la forma que se expuso respecto de estos paquetes, esto es, caso por caso, como señala el TJUE en la Sentencia de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service (NFJ027402), y de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse (NFJ048480).

#### EJEMPLO 42

Se comprenden en esta letra los servicios de tasación para determinar el valor de mercado de uno o varios bienes inmuebles, cualquiera que sea el motivo, privado, empresarial, jurídico o administrativo, como en el caso de compra, venta, aseguramiento o pago de impuestos, resolución de litigios relacionados con la integridad, la conformidad o los daños producidos en un bien inmueble.

Se incluirán asimismo los servicios de peritaje, evaluación y tasación de siniestros en bienes inmuebles o los informes sobre los daños ocasionados por incendios producidos en bienes inmuebles (DGT Consultas V1403/2013, de 23 de abril [NFC047711], y V2835/2013, de 23 de septiembre [NFC049104]).

Se cuestiona si los servicios de diligencia debida se encuadran dentro de esta letra. Se trata de servicios de investigación y análisis de la situación de una empresa u organización previa a una transacción comercial, con destino a determinar una relación de hechos significativos a fin de identificar posibles riesgos y permitir una mejor valoración de los activos de la empresa (a efectos fiscales, técnicos o medioambientales, por ejemplo). Por ello, pueden o no estar relacionados con bienes inmuebles y ser prestados por profesionales de distintos sectores (ingeniería, auditoría, etc.). En el caso de que los activos inmobiliarios formen parte de un servicio complejo, deberá determinarse cuál es el elemento predominante de la prestación, y en caso de ser los bienes inmuebles se considerarán vinculados a los mismos.

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

No cabe duda de que los servicios consistentes en arrendamientos de bienes inmuebles tienen una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble, y así lo pone de manifiesto la DGT en Consulta V1663/2016, de 15 de abril [NFC060706] (en relación con el arrendamiento de una nave industrial).

Como señala el TJUE, la Directiva IVA no da una noción de arrendamiento de bienes inmuebles, con o sin opción de compra, siendo un concepto utilizado tanto para la determinación del hecho imponible, como para las exenciones y las reglas relativas al lugar de realización de la operación.

Respecto del arrendamiento con opción de compra, queda claro que solo aplicaremos esta letra y, por tanto, la regla del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA en la medida en que constituya una prestación de servicios, ya que si es considerada una entrega de bienes aplicaremos la regla de localización prevista en el artículo 68.Dos.3.º de la Ley del IVA.

Para el TJUE (entre otras, Sentencias de 25 de octubre de 2007, asunto C-174/06, CO.GE.P. [NFJ026441], y de 16 de diciembre de 2010, asunto C-270/09, MacDonald Resorts [NFJ041088]), el arrendamiento o alquiler, con o sin opción de compra, consiste en la concesión a la parte, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, del derecho a ocupar una propiedad como si esta persona fuera el propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho.

Esta definición de arrendamiento puede ocasionar dudas en relación con algún supuesto en el que no se cumpla alguna de las condiciones fijadas por el TJUE. Ello no supone obstáculo para aplicar la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, siempre y cuando se cumplan las condiciones generales previstas en el apartado 1 del artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.

#### EJEMPLO 43

Quedan incluidos en esta norma de conflicto los servicios de alquiler de puntos de amarre (DGT Consulta V3598/2013, de 12 de diciembre); el alquiler de naves industriales o de edificios y parte de los mismos (DGT Consultas V1810/2011, de 14 de julio [NFC042153]; y Resolución del TEAC de 12 de septiembre de 2007, R. G. 298/2005 [NFJ027945]).

Quedan excluidos de esta letra los servicios de publicidad, que se examinarán posteriormente.

Dentro de esta letra se plantea en qué medida quedan englobados los servicios de almacenamiento. De los términos del precepto se requiere que el almacenamiento de mercancías queda incluido cuando al mismo se asigna una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente; quedando excluido, de acuerdo con la letra b) del apartado 3 del artículo 31 bis, el almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente.

Se requieren por ello dos elementos para que el servicio quede comprendido en la letra H) que se examina: el acceso a las mercancías almacenadas y el carácter esencial y central de los bienes inmuebles en el servicio prestado.

De esta forma, el espacio de almacenamiento de las mercancías debe estar identificado, y es conocido por el destinatario, estando asignado exclusivamente a las necesidades del cliente durante la vigencia del contrato de almacenamiento (aun cuando solo pueda acceder a esta zona en determinados momentos o en determinadas condiciones).

Respecto al carácter esencial y central, se trata de un elemento que ha sido precisado por el TJUE. En Sentencia de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (NFJ051149), parte de considerar que una prestación de almacenamiento úni-

amente puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA (art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA) cuando se conceda al beneficiario de la prestación un derecho de uso de la totalidad o una parte de un bien inmueble expresamente determinado. Si los beneficiarios del servicio de almacenamiento no tienen ningún derecho de acceso a la parte del inmueble en que esté almacenada su mercancía o el bien inmueble en el que esta se almacena no constituye un elemento central o indispensable del servicio, este puede quedar fuera del ámbito de aplicación de la regla de localización del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

La mayor problemática surge en los supuestos de servicios complejos de almacenamiento, que comprenden varias prestaciones. Para ello deberemos concretar si estamos ante una única prestación o varias y en caso de estar ante una prestación única en qué medida el almacenamiento de las mercancías vinculado a un bien inmueble constituye la prestación principal. El TJUE, en la sentencia anteriormente citada, lleva a cabo un examen de esta problemática, pudiendo concluirse: si el servicio de almacenamiento de mercancías se presta junto con otros servicios tan estrechamente ligados al almacenamiento que objetivamente forman un servicio único e indivisible, cuyo desglose resultaría artificial, siendo en todo caso el almacenamiento el servicio principal y el único que demanda el destinatario, estaríamos ante un servicio vinculado a un bien inmueble. Lo mismo ocurre si se presta el servicio de almacenamiento junto con otros servicios meramente accesorios que no constituyen para el cliente un fin en sí mismo, sino un medio para disfrutar mejor del almacenamiento.

#### EJEMPLO 44

La prestación de un servicio complejo de almacenamiento consistente en la recepción de la mercancía en un almacén, su alojamiento en estanterías adecuadas, su conservación, su embalaje, su entrega y su carga y descarga únicamente puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA si el almacenamiento constituye la prestación principal de una operación única y si se concede a los beneficiarios de esta prestación un derecho de uso de la totalidad o una parte de un bien inmueble expresamente determinado.

*Letra I).* La prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares.

La delimitación de estos servicios se realiza por el legislador de la UE de manera muy amplia, de forma que el tipo o lugar de alojamiento no incide o es irrelevante en la calificación del servicio, siendo el elemento principal que el bien inmueble se utilice para fines de alojamiento. Puede decirse por ello que cualquier servicio de alojamiento sujeto al IVA está relacionado con un bien inmueble, con independencia del tipo de alojamiento.

**EJEMPLO 45**

Quedan comprendidos en esta letra el alojamiento en una habitación de hotel, en un apartamento, en un bungalow, en un *camping*, en una casa en un árbol, en una yurta, etc.

Quedan excluidos de la regla de localización y, por tanto, no se encuentran vinculados con bienes inmuebles los servicios de intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero (letra d) del apartado 3 del art. 31 bis).

En cuanto a los derechos de aprovechamiento por turnos, de forma expresa el legislador, en la letra i) del apartado 2, considera que está vinculado a bienes inmuebles el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares. Ello, en consonancia con cuanto había señalado el TJUE en las Sentencias de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe (NFJ034724), y de 16 de diciembre de 2010, asunto C-270/09, MacDonald Resorts (NFJ041088). En la práctica los titulares de los derechos son miembros de un grupo o de una asociación, no poniéndose en contacto directo entre ellos, sino con el grupo o asociación cuya actividad consiste en organizar el intercambio entre sus miembros a cambio de una contrapartida. Este servicio de facilitar, organizar o posibilitar el intercambio de derechos de aprovechamiento por turno (tanto en el marco de programas tradicionales de tiempo compartido como bajo regímenes de multipropiedad por puntos) es el que se consume en el lugar en que radique el bien inmueble cuyos derechos de aprovechamiento por turno se intercambian (en este mismo sentido se pronuncia el TEAC en Resolución de 24 de abril de 2012, R. G. 65/2010 [NFJ046866]).

En cuanto a la intermediación en estos servicios de aprovechamiento por turnos solo quedarán comprendidos, al igual que para el resto de alojamientos antes examinados si el intermediario actúa en nombre propio, quedando excluidos si actúa en nombre y por cuenta de otra persona.

*Letra J).* La concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje.

A través de los servicios comprendidos en esta letra se completa el ámbito objetivo previsto en las letras h) e i) anteriores, con el fin de garantizar el trato fiscal coherente del uso de inmuebles: quedan vinculados a bienes inmuebles los servicios de concesión a un cliente de un derecho de utilización de un bien inmueble en virtud de diversos tipos de condiciones contractuales (los recogidos en las tres letras).

Esta letra j) es una cláusula residual de las dos anteriores y, por ello, más amplia, comprendiendo los servicios que cita a título de ejemplo y cualquier otra concesión o transmisión similar de derechos de uso parcial o íntegro de un bien inmueble que no figure de manera expresa en las letras h) e i) anteriores.

En cualquier caso la condición que se requiere es la existencia de una vinculación suficientemente directa, lo que también puede ocurrir cuando el servicio se contrata bajo la forma de un bono, y en este caso el lugar de entrega del bono es el de la prestación subyacente, de forma que si esta prestación subyacente está vinculada suficientemente con un bien inmueble, la venta del bono tributará en el lugar donde radique el bien inmueble, lo que ocurre por ejemplo con el pago de peajes en autopistas y las infraestructuras de transporte a ellas vinculadas.

Surge, al igual que en otros servicios vinculados con bienes inmuebles, la problemática de la prestación en paquetes de servicios, cuya resolución a efectos de determinar el lugar de realización se ha comentado en puntos anteriores, y deberemos tener en cuenta ahora las mismas consideraciones.

#### EJEMPLO 46

Se consideran vinculados suficientemente con bienes inmuebles:

1. Los servicios de amarre, anclaje, acoplamiento, prestación de servicios de atraque (así lo pone de manifiesto el TJUE en Sentencia de 3 de marzo de 2005, asunto C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbadhavn [NFJ019131]) en puertos y aeropuertos (lo mismo señala la DGT en Consulta V3592/2013, de 12 de diciembre [NFC049921], respecto del alquiler de puntos de amarre).
2. Los servicios consistentes en la utilización de vías de peaje (DGT Consulta V1078/2006, de 8 de junio [NFC022760]).
3. La venta de *green fees* o derechos de utilización de un campo de golf, tanto a los miembros del club –cuota anual– como a otros jugadores –cuota de acceso– (DGT Consulta V0335/2016, de 27 de enero [NFC057879]). También en el caso de que se vendan a empresarios, generalmente turoperadores que se encuentran establecidos en otros países comunitarios o no. Cuando el empresario revendedor actúe en nombre propio, la operación constituirá igualmente un servicio relacionado con bienes inmuebles. No obstante, si el empresario o profesional actúa en nombre ajeno, actuando como un mero comisionista, será necesario determinar si este servicio de mediación constituye igualmente un servicio relacionado con bienes inmuebles. Así, la mediación en la prestación de servicios de derecho de uso de un campo de golf cuando el mediador actúa en nombre y por cuenta del cliente constituye un servicio relacionado con bienes inmuebles. Por último, la mediación en nombre ajeno de los referidos derechos de acceso a campos de golf, cuando el cliente no sea un empresa-

.../...

.../...

rio o profesional actuando como tal, también estarán sujetos al IVA cuando el campo se encuentre situado en el territorio de aplicación del impuesto, al tratarse de intermediación sobre una operación que es un servicio relacionado con bienes inmuebles.

- 4 La cesión de salas de reuniones (DGT Consulta V0888/2012, de 25 de abril [NFC044346]); sin perjuicio de lo que se expone en el ejemplo posterior.

Algunas cuestiones relacionadas con esta letra son las siguientes:

- En caso de alquiler de oficinas compartidas resulta indudable que si la utilización de la totalidad o de parte del bien inmueble, el espacio de la oficina, constituye el elemento central y esencial del contrato, el servicio tendrá una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble. Ahora bien, si el contrato comprende diferentes elementos o servicios, deberán tenerse en cuenta los criterios ya expuestos sobre paquetes de servicios.

#### EJEMPLO 47

Es el caso de que el servicio comprenda no solo la utilización total o parcial de una oficina, sino también la cesión de mesas y mobiliario y una amplia gama de servicios, desde el uso de teléfono y ordenadores, fotocopiadoras e impresoras, hasta cocinas y salas de reuniones, etc., pueden facturarse juntos como un único paquete de servicios o pueden dar lugar a facturas separadas por el alquiler de la oficina y por la prestación de los servicios adicionales. En el primer caso, resultará lógico considerar que el alquiler del espacio es fundamental y por ello es el servicio principal que atrae al resto como accesorios, pero no tiene por qué ser así en todos los casos, debiendo examinarse cada supuesto en concreto.

- También se aplica esta letra a la cesión de determinados bienes que, si bien por su naturaleza no tienen la consideración de bien inmueble, si lo tienen por su destino o utilización. Así, en el caso de casas flotantes, como ha puesto de manifiesto el TJUE (Sentencia de 15 de noviembre de 2012, asunto C-532/11, Leichenich [NFJ049273]), exigiendo unas condiciones específicas: que permanezca fijada al margen y al lecho del río mediante algún elemento de sujeción que no pueda retirarse con facilidad, permanece en una ubicación delimitada del río y se utiliza exclusivamente para la explotación permanente de una actividad fija en dicho lugar.

Si la casa flotante carece de medios de autopropulsión y solo puede desplazarse utilizando otros medios, como buques remolcadores o grúas, la cesión de su uso quedaría comprendida en esta letra también.

#### EJEMPLO 48

Son servicios vinculados suficientemente a un bien inmueble (DGT Consulta V0270/2014, de 4 de febrero [NFC050497]) la cesión o arrendamiento de un rendimiento de un árbol por una sociedad mercantil, cobrando una cantidad total inicial para el mantenimiento del árbol y teniendo el cesionario o arrendatario el derecho al 50 % del resultado de las ventas de trufas obtenidas del árbol durante el periodo de arrendamiento.

*Letra K).* El mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parqueté.

El ámbito objetivo de aplicación de esta letra queda limitado a los edificios o parte de los mismos. Si nos planteamos otro tipo de bien inmueble, al margen de los que se examinan en la letra l), deberemos comprobar si los servicios cumplen las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 31 para concretar si tienen o no una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble.

En cuanto a la naturaleza de los servicios comprendidos en esta letra es amplio, dado que alude al mantenimiento, renovación o reparación por lo que además de los ejemplos que se citan en el propio texto se incluirá cualquier otro comprendido en estos términos.

#### EJEMPLO 49

Se encuadran en esta letra tanto las obras de renovación de gran envergadura como los servicios de reparación o de mantenimiento de alcance más limitado. También comprende la limpieza interior y exterior de un edificio y, por ello, quedan incluidos los servicios de limpieza interior de oficinas, etc.

Para la DGT (Consulta V1536/2013, de 7 de mayo [NFC047797]), tienen vinculación suficientemente directa con un bien inmueble los servicios de limpieza interior de escuelas y centros docentes públicos o privados.

*Letra L).* El mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.

Si en la letra anterior se hacía referencia a los edificios, en esta se alude a las estructuras permanentes, comprendiendo cualquier tipo, no solo las citadas en el precepto, que lo son a título de ejemplo. Se trata de infraestructuras y también de instalaciones necesarias para suministrar bienes y servicios (el transporte, electricidad, calefacción, agua, comunicaciones, etc.), que pueden estar tanto sobre el suelo como en el subsuelo.

#### **EJEMPLO 50**

Se comprenden en esta letra los servicios de sustitución de una red de cable de instalación subterránea; o la reparación de tuberías de suministro o de evacuación de aguas, etc.

Resulta de aplicación la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º a los servicios de limpieza de instalaciones industriales (DGT Consulta V0133/2003, de 25 de noviembre [NFC018893]).

*Letra M).* La instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles.

Al examinar el concepto de bien inmueble dado por el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, se señaló que se consideran bienes inmuebles determinados bienes muebles instalados a partir del momento de su instalación o montaje (se trataba de dos supuestos: 1) cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos; y 2) cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción).

Con esta letra m) se aclara así que la instalación o montaje de estos bienes se consideran servicios vinculados suficientemente a bienes inmuebles, completándose con lo dispuesto en la letra n).

Abarca esta letra todos los servicios de instalación y montaje realizados en el lugar en que vaya a quedar instalado o montado el elemento, equipo o máquina, quedando excluidos aquellos servicios que se efectúan antes de la entrega o instalación, ni al transporte. Esto es, todos los servicios realizados sobre el elemento, máquina o equipo en una jurisdicción distinta de aquella en la que está ubicado el inmueble, antes de su instalación o montaje, se consideran no relacionados con bienes inmuebles.

### EJEMPLO 51

Según la DGT, los siguientes servicios están suficientemente relacionados con un bien inmueble:

1. Instalación de sistemas de protección contra incendios, megafonía, telefonía, TV, redes de cables, sistemas de seguridad (Consulta V1289/2011, de 23 de mayo [NFC041476]); instalación eléctrica en un inmueble (Consulta V1805/2011, de 12 de julio [NFC042144]); instalación de circuito cerrado de televisión en planta fotovoltaica (Consulta V1397/2013, de 23 de abril [NFC047665]); instalación de fontanería (Consulta V2949/2014, de 3 de noviembre [NFC053088]); instalación de sistema de seguridad en un edificio (Consulta V0142/2015, de 19 de enero [NFC053850]) e instalación y mantenimiento posterior de todos los elementos y conexiones necesarios de un sistema integrado de telecomunicaciones (Consulta V1565/2015, de 25 de mayo [NFC055368]).
2. Las prestaciones de servicios consistentes en la ejecución y montaje de parques solares (DGT Consulta V0271/2012, de 8 de febrero [NFC043708]).

Su delimitación negativa se establece en la letra f) del apartado 3, al señalar que no quedan vinculados a bienes inmuebles los servicios de instalación o montaje de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles.

*Letra N).* El mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles.

La letra anterior comprendía los servicios de instalación o montaje, y ahora en la letra n) se alude a los servicios de mantenimiento, reparación, inspección y supervisión de las máquinas, equipos o elementos que se consideran bienes inmuebles. Una vez que los equipos están instalados pasan a ser bienes inmuebles y, por ello, los servicios que sobre los mismos se prestan tendrán relación o quedan vinculados con bienes inmuebles. En la medida en que estos trabajos de reparación o mantenimiento de instalaciones se realicen sobre equipos que forman parte integral del bien inmueble, concluiremos que existe una relación lo suficientemente directa entre la prestación de tales servicios y los bienes inmuebles.

Se incluirán los servicios delimitados en la letra, cualquiera que sea el método técnico utilizado, bien mediante presencia física o a distancia. Debe tenerse en cuenta que pueden ser prestados en determinadas ocasiones a distancia, lo que no incide en la calificación del servicio y el lugar de prestación, quedando vinculados al bien inmueble.

**EJEMPLO 52**

1. La reparación de la domótica o sistemas de automatización de un edificio a distancia, por un prestador de servicios quedan comprendidos en esta letra.
2. Los servicios de mantenimiento a efectuar sobre unas instalaciones de telecomunicaciones situadas en un inmueble son servicios relacionados con bienes inmuebles (DGT Consulta V1565/2015, de 25 de mayo [NFC055368]).
3. Según la DGT, las labores de limpieza y mantenimiento de equipos frigoríficos instalados en el local de un supermercado se encuentran vinculados con un bien inmueble (Consulta V3094/2015, de 14 de octubre [NFC056867]). Debe entenderse que ello es así cuando los equipos frigoríficos hayan pasado a tener la consideración de bienes inmuebles, en el sentido que se ha expuesto al examinar el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.
4. Los servicios de reparación, mantenimiento e inspección de unas instalaciones fijas en una petroquímica tienen la consideración de servicios de carácter técnico relacionados con el bien inmueble en el sentido de lo previsto en el artículo 70.Uno.1.º (DGT Consulta V1055/2012, de 17 de mayo [NFC044428]).

*Letra O).* La gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último.

Por gestión inmobiliaria hemos de entender los servicios administrativos prestados para garantizar el buen funcionamiento, mantenimiento y utilización de los bienes inmuebles. Aunque se alude al propietario o por cuenta de este último, no cabe duda de que quedan incluidos aquellos servicios explotados en nombre del arrendatario o del inquilino, pues están vinculados al bien inmueble, si no es por esta letra, por los criterios generales del apartado 1.

**EJEMPLO 53**

Quedarán incluidos en esta letra los servicios consistentes en coordinar la supervisión, la limpieza y el mantenimiento de los inmuebles, el cobro de alquileres, el mantenimiento de registros y la gestión de pagos derivados de los gastos corrientes, la publicidad de los

.../...

.../...

inmuebles, la ejecución de los contratos de arrendamiento, la toma de contacto para la mitigación y resolución de conflictos entre el propietario de un inmueble y los arrendatarios o los proveedores de servicios, etc.

La problemática en relación con esta letra surge en la gestión de carteras de inversiones inmobiliarias. De manera expresa se dispone en la letra o) que se incluye la gestión inmobiliaria, «distinta de la cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g)», y en este último se indica que no quedan vinculados a bienes inmuebles los servicios de gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias. Dada la naturaleza financiera de estos servicios (puesta de manifiesto por el TJUE en Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-44/11, Deutsche Bank AG [NFJ047879]), el legislador de la UE quiere excluir esta actividad de los servicios vinculados a bienes inmuebles.

Debe distinguirse por ello entre la agestión inmobiliaria y la gestión de cartera, de forma que esta última, aunque contenga bienes inmuebles, queda excluida de los servicios vinculados a bienes inmuebles, dado que la gestión de cartera se ocupa esencialmente en los intereses financieros del cliente siendo su finalidad aumentar el valor de la cartera, sin ocuparse de la gestión diaria del inmueble, cualquiera que sea el número de inmuebles comprendidos en la cartera.

De la dicción y los principios que inspiran la regla de localización de servicios vinculados a bienes inmuebles puede extraerse que la diferencia básica entre la gestión inmobiliaria y la de cartera se encuentra en la utilización que se haga de los bienes inmuebles. Estos pueden constituir una inversión de forma análoga a los valores, oro, etc., y cuando se compran con fines de inversión, los servicios de gestión relacionados con dichas operaciones, incluso los de gestión de activos prestados durante el periodo de tenencia, deben considerarse servicios de gestión de cartera no relacionados con bienes inmuebles.

Por ello, para delimitar si estamos ante un tipo de servicio o de otro, deberá examinarse si el prestador realiza o no un servicio de inversión al cliente. En general los prestadores de ambos tipos de servicios (agentes inmobiliarios y fondos de inversión inmobiliarios) suelen presentar un modelo de negocio bien distinto, lo que puede ayudar también a delimitar cuando nos encontremos ante la gestión inmobiliaria y la gestión de cartera.

#### EJEMPLO 54

Se aplica la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA a los servicios de preparación de presupuestos, gestión de alquileres, asesoramiento sobre las inversiones

.../...

.../...

realizadas, elaboración de informes de desarrollo de los proyectos o la elaboración de campañas de publicidad que se lleven a cabo en relación con dichas inversiones (DGT Consulta V2352/2005, de 23 de noviembre [NFC021636]). Debe tenerse en cuenta que se tratará de servicios no relacionados con carteras de inversiones.

*Letra P).* La intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d).

El legislador se refiere con esta letra a la intermediación en determinados negocios jurídicos, los que se citan. La primera consideración a realizar es que encontrándonos ante conceptos autónomos de derecho comunitario no puede acudir al ordenamiento jurídico privado interno para delimitar la noción de intermediación.

Aun cuando el artículo 47 de la Directiva IVA se refiere a los servicios de expertos y agentes inmobiliarios, la intermediación a la que se alude en esta letra p) no debe limitarse a la realizada por estos profesionales, pudiendo comprender la realizada por otras personas físicas o jurídicas, pues la nota determinante es el tipo de prestaciones efectivamente realizadas por el intermediario y no su profesión u oficio habitual.

De la redacción del precepto puede concluirse:

- Comprende no solo la intermediación en la venta o el arrendamiento de bienes inmuebles, sino también la intermediación en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles, estén o no asimilados a bienes corporales (como sucede en nuestra norma interna, que habitualmente se consideran prestaciones de servicios).
- Dentro del ámbito objetivo de esta letra p) no quedan incluidos:
  - La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.
  - La intermediación en la venta, el establecimiento o la transmisión de acciones o participaciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo,

para la que se aplican las reglas de localización contempladas en los artículos 69.Uno y 70.Uno.6.º de la Ley del IVA (arts. 44 y 45 de la Directiva IVA), esto es, en el caso de que el destinatario sea otro empresario o profesional (B2B) se localizará en sede del destinatario, y si este es un consumidor (B2C), será el lugar en el que se grava la operación subyacente. Debe advertirse que si el intermediario actúa en nombre propio no se le considera a estos efectos como intermediario, sino como un proveedor de los servicios.

- Están integrados en esta letra los servicios de intermediación que cita aun cuando finalmente no se produzca el negocio jurídico (la venta, el arrendamiento, etc.).
- Nuevamente en este tipo de servicios suele ser habitual que el prestador incluya también otros servicios, configurando así un paquete de servicios. Deberemos estar al caso concreto, como se ha expuesto repetidamente: si consta de varios elementos que se consideran una única prestación, se identificará la que tiene carácter principal, y si la intermediación en la venta, arrendamiento o establecimiento de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales es la principal, el servicio quedará comprendido en esta letra p), estando vinculado con un bien inmueble. Fuera de este supuesto, si estamos ante servicios independientes, deberá determinarse la tributación de cada uno de ellos de forma individual.

### EJEMPLO 55

1. Cuando un intermediario en la venta de un bien inmueble se compromete con su cliente a realizar las gestiones necesarias para llevar a buen término la venta, como son la búsqueda de notario, inscripción de la escritura de compraventa en el registro de la propiedad, etc., estaremos ante un servicio complejo, en el que deberá determinarse si el servicio de intermediación tiene el carácter de principal y los demás son accesorios, o bien si tienen naturaleza independiente, para lo que deberá acudirse a las circunstancias concretas de cada caso, si bien, en principio, puede apuntarse la independencia de los distintos elementos o servicios que comprende el negocio.
2. Señala la DGT en Consulta V0829/2016, de 2 de marzo (NFC058685), que la intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles, ya el mediador actúe en nombre y por cuenta propia, prestando, por tanto, un servicio de arrendamiento, o actúe en nombre y por cuenta del destinatario del servicio, tiene la consideración, a efectos del IVA, de servicio relacionado con bienes inmuebles. Por el contrario, la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento, cuando el mediador actúa en nombre y por cuenta del cliente y siempre que se trate de mediación en servicios de alojamiento hotelero o equivalentes, no constituye un servicio relacionado con bienes inmuebles, sin perjuicio de que la operación sobre la que se realiza la mediación sí lo sea.

.../...

.../...

Ello será así, aun cuando esta intermediación se realice a través de páginas web. Por lo que se refiere a los servicios recibidos por parte de la entidad intermediaria, consistentes en servicios de localización y de fotografía de inmuebles, no pueden entenderse como servicios suficientemente vinculados con un bien inmueble a efectos de lo previsto en el artículo 70.Uno.1.º, por lo que se aplicará la regla general del artículo 69.Uno.1.º (DGT Consulta V0654/2016, de 17 de febrero [NFC058539]).

*Letra Q).* Los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.

La nota esencial para que los servicios realizados por abogados y otros proveedores de servicios jurídicos queden comprendidos en esta letra es la de la vinculación suficientemente directa con un bien inmueble concreto y definido, siendo irrelevante la presentación *in situ* para prestar el servicio. Aunque ello resulte obvio, dado que es la nota que preside la regla de localización que se examina, se apunta en tanto la amplitud de los servicios que pueden prestar en el ámbito jurídico relacionados con bienes inmuebles es muy extensa (así se deduce de la jurisprudencia del TJUE, como son las Sentencias de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger Rudi [NFJ023343], y de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe [NFJ034724]); pero en principio los únicos servicios que quedan integrados en esta letra serán los relacionados con los tres puntos que se citan en la letra q):

- La transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles.
- El establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales). Los términos en que queda recogido este supuesto se encaminan a englobar diferentes conceptos de derechos de propiedad aplicados en los diferentes Estados miembros. Recordemos que el artículo 15.2 de la Directiva IVA permite que los Estados miembros puedan ampliar el concepto de bienes corporal a determinados derechos sobre bienes inmuebles, a los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles y a las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute íntegro o parcial de un inmueble. En el caso del legislador español la constitución de derechos sobre bienes inmuebles se configura como prestación de servicios a excepción de las participaciones y accio-

nes cuya posesión asegure la atribución de la propiedad, recogida en el artículo 8.Dos.8.º como entrega de bienes.

- El establecimiento o transmisión de determinados derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales). El precepto que ahora se comenta alude a «determinados derechos sobre bienes inmuebles» o a «derechos reales sobre bienes inmuebles», con independencia de que los Estados miembros hayan hecho o no uso de las facultades atribuidas por el artículo 15.2 de la Directiva IVA, para asegurar con ello la aplicación uniforme de la regla de localización. Ahora bien, «las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de parte del mismo», no quedan incluidas en el concepto de «determinados derechos» que figura en esta letra q).

La nota común de estos tres tipos de servicios es que se refieren a la modificación jurídica de la propiedad presente o futura. De esta forma, no quedan comprendidos en esta letra aquellos servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título que se haya producido en un momento anterior o pasado, no estando relacionado en este caso con un bien inmueble, dado que el precepto alude a que el negocio dé lugar a la modificación jurídica de la propiedad.

#### EJEMPLO 56

Se aplica la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA a los siguientes servicios:

- Los servicios de asesoramiento jurídico y representación en una demanda relacionada con una finca o inmueble sito en el territorio de aplicación del impuesto, cualquiera que sea el destinatario (DGT Consulta V0006/2004, de 17 de febrero [NFC018918]).
- Los de asesoramiento legal y fiscal cuando tengan una conexión suficiente con un bien inmueble y su finalidad sea la alteración física o legal de dicho inmueble. Así, si los inmuebles constituyen el elemento central e indispensable de la operación por corresponder a la mayor parte del caudal hereditario (DGT Consulta V2297/2013, de 10 de julio [NFC048777]).
- Los de asesoramiento legal y fiscal consistentes en la realización de las gestiones y trámites encaminados a la adquisición de un bien inmueble concreto (DGT Consulta V3849/2016, de 13 de septiembre [NFC062045]).

Dado que en la letra q) se alude exclusivamente a servicios jurídicos, pero no se cita o enumera las profesiones que deben prestar estos servicios (solo a título de ejemplo se cita a los notarios), lo trascendente es el contenido del servicio, esto es, que tenga naturaleza jurídica, sin que resulte trascen-

dente o decisivo que el sujeto pasivo que la lleve a cabo pertenezca a una concreta profesión jurídica. De esta forma no pueden excluirse en principio otras profesiones distintas de notarios y abogados.

Existirá vinculación suficientemente directa incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad jurídica no se lleva a cabo, esto es, no se produce una modificación real de la situación jurídica.

En el precepto se alude a varios servicios a título de mera relación abierta de supuestos, como son los servicios notariales y la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles; aun cuando, como se ha expuesto, la gama de servicios jurídicos es mucho más amplia.

#### EJEMPLO 57

Pueden incluirse dentro de esta letra los servicios jurídicos relativos a inversiones inmobiliarias, la liquidación o recepción de una cuota de liquidación como propiedad, la elaboración de contratos de construcción, de contratos de arrendamiento con opción de compra, de partición de bienes inmuebles en caso de divorcio, etc.

Quede claro que se incluirán los servicios jurídicos consistentes en la redacción de un acuerdo (negocio de compra o venta, un contrato de arrendamiento, con o sin opción de compra) siempre que la conclusión del acuerdo implique el establecimiento o la transmisión de determinados derechos o derechos reales sobre los bienes inmuebles. Es preciso, por tanto, la relación con bienes inmuebles concretos.

#### EJEMPLO 58

En el supuesto de que un profesional de la abogacía elabore un contrato tipo de arrendamiento de bienes inmuebles para una sociedad mercantil propietaria de numerosos bienes inmuebles no implica que se encuadre en esta letra q) del apartado 2 del artículo 31 bis, dado que su redacción no implica el establecimiento de derechos de uso sobre un bien inmueble concreto.

Ahora bien, el hecho de que no se incluyan en esta letra debe llevarnos a examinar si quedan excluidos por aplicación del apartado 3, letra h), y en otro caso evaluar si pueden ser aplicables los criterios generales del apartado 1 del artículo 31 bis.

El precepto alude también a «modificación de la propiedad», o modificación jurídica. Los términos incluyen solo los cambios citados en el apartado 2, letra q), esto es, la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble, el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales) y el establecimiento o transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales).

Quedan excluidos de esta letra los siguientes servicios:

- Aquellos que no sean específicos a la transmisión de un título de un bien inmueble, o no comprendan los tipos de modificación jurídica que se han expuesto antes.
- Ni los servicios jurídicos relacionados con la financiación de la compra de un inmueble, ni los servicios de consultoría en materia de inversiones pueden considerarse directamente vinculados con bienes inmuebles, puesto que no persiguen directamente ninguno de los tres tipos de negocios que recoge esta letra.
- En particular quedan excluidos los servicios jurídicos vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble (letra h) del apartado 3, del art. 3 bis).

Ahora bien, como se acaba de mencionar, la excepción se encuentra precisamente en las situaciones en que estos servicios estén relacionados con el acto de transmisión de la titularidad de bienes inmuebles, el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), en cuyo caso estarán integrados en la letra q) del apartado 2.

#### EJEMPLO 59

No se comprenden en esta letra los servicios de asesoramiento jurídico sobre las condiciones de un contrato o en litigios relacionados con la propiedad; el asesoramiento fiscal sobre la desgravación de capital en relación con una propiedad específica; el asesoramiento jurídico sobre los impuestos aplicables en caso de transmisión de un bien inmueble; los servicios jurídicos relacionados con el otorgamiento de derechos de prenda e hipoteca; o los servicios relacionados con procedimientos de insolvencia.

Como se ha indicado, el precepto alude expresamente a los servicios prestados por notarios, debiendo hacerse referencia también a los prestados por registradores de la propiedad. Resulta indudable que aplicaremos la norma de conflicto cuando, de acuerdo con los criterios que se acaban de exponer, exista una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble. Ello nos debe llevar a poner en cuarentena la doctrina que hasta ahora había mantenido la DGT.

En relación con los servicios de intervención de los notarios en escrituras de compraventa de inmuebles, la DGT había señalado en Resolución vinculante de 3 de septiembre de 1986 (NFC005463) (BOE de 30 de septiembre de 1986), confirmada por Consulta 1232/2002, de 6 de septiembre (NFC016785), que estos servicios no se consideran análogos a los de profesionales de asesoramiento, auditoría, gabinetes de estudios, abogacía, consultores, etc., debiendo aplicarse las reglas generales de localización.

En relación con los servicios de información registral, en Consulta 1731/2004, de 20 de septiembre (NFC019951), a diferencia de los servicios anteriores, había manifestado que los servicios de información registral de los registros de la propiedad, basada en los datos obrantes en el índice informativo de fincas y derechos, son servicios que a efectos del IVA se entienden relacionados con los bienes inmuebles respecto de los que se facilita la correspondiente información registral.

Si bien esta segunda consulta se ajusta a los parámetros de los nuevos preceptos del reglamento comunitario, los servicios de los notarios tienen una incidencia clara sobre la modificación jurídica de los bienes inmuebles a los que se refiere, por lo que deberá examinarse, por tanto, si se encuadran dentro de la norma de conflicto del artículo 70.Uno.1.º.

En Consulta V1011/2016, de 14 de marzo (NFC059302), examina la DGT los servicios prestados por los Colegios de Registradores de la Propiedad, a través de su página web, sobre extensión de «notas de localización» cuya finalidad es la investigación jurídico-económica. Señala, en primer lugar, que «un servicio por el cual el Colegio de Registradores de la Propiedad emite una nota de localización referida a un inmueble no puede ser considerado como un servicio jurídico relacionado con "la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles" tal y como exige el art. 31.bis.2.q) del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo [...], sino más bien un servicio a través del cual el solicitante pretende la obtención de información registral fehaciente de un bien inmueble. No obstante, el servicio prestado carecería de sentido si este no estuviera referido a un bien inmueble específico e identificado por el solicitante de la nota de localización pues el inmueble constituye un elemento esencial e indispensable en la emisión de la misma, cumpliéndose con ello el requisito contenido en el art. 31.bis.1 de que los servicios se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos. Por tanto, en la localización del servicio aquí analizado habrá de estarse a la regla especial contenida en el art. 70.Uno.1.º de la Ley 37/1992 y que implicará que aquel se localice en el territorio en que esté situado el bien inmueble del que se informa».

### II.3.8. Servicios incluidos. Artículo 31 ter: Suministro de equipos para la realización de trabajos en bienes inmuebles

Fuera de la lista de servicios que enumera el apartado 2 del artículo 3 bis, examinado en el epígrafe anterior, se recoge en el artículo 31 ter un supuesto concreto de servicio relacionado con bien inmueble.

Se dispone en dicho precepto que el alquiler, arrendamiento o cesión de maquinarias, equipamiento o equipos a un cliente para la ejecución de obras sobre un bien inmueble, se considerará un servicio vinculado suficientemente a un bien inmueble si el prestador asume la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión. No se alude al montaje de la maquinaria o equipo, sino a la ejecución de las obras en el bien inmueble.

A continuación se establece una presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario, señalándose que cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento junto con personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de esas obras, se supondrá que el prestador del equipo ha asumido la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión, y el servicio se localizará donde radique el bien inmueble, de acuerdo con la regla del artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA.

Ya se ha señalado que estamos ante una presunción *iuris tantum* y, por tanto, se añade por el legislador que la presunción podrá refutarse por el prestador por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Tanto las disposiciones contractuales como otras circunstancias objetivas proporcionarán indicaciones solventes para determinar la persona sobre la que recae la responsabilidad en la ejecución de las obras, pues esta es la nota esencial sobre la que pivota el supuesto.

#### EJEMPLO 60

1. Un empresario cede a un cliente el uso de andamiaje para la construcción, reparación o limpieza de un edificio. Si el andamio ha sido alquilado o puesto a disposición del cliente de manera simple, el servicio de cesión del andamio no puede considerarse que esté vinculado con un bien inmueble. Ahora bien, si el prestador o cedente del andamio asume la responsabilidad de la ejecución de la obra, total o parcial, especialmente si ha prestado suficiente personal para ocuparse de esta ejecución, el servicio se considerará relacionado con bienes inmuebles.
2. En el caso de una empresa de trabajo temporal dedicada a proporcionar personal, con carácter temporal, a aquellos clientes que así lo requieran y que en ocasiones cede personal a uno de sus clientes que realiza con frecuencia construcciones y obras civiles en distintos países (en ocasiones, el personal se cede a esta entidad sin mención

.../...

.../...

expresa de la localización concreta o el ámbito espacial en el que el cliente va a desarrollar su actividad), no existe una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble (DGT Consulta V0011/2016, de 5 de enero [NFC057637]).

### II.3.9. Servicios incluidos. Artículo 31 quater: Servicios de telecomunicación y análogos en establecimientos de hostelería y similares

Si bien no se hace alusión al término «bien inmueble», en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, en la subsección relativa a prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles se alude a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada (art. 31 quater, en vigor desde el 1 de enero de 2015).

Indica el legislador de la UE que a efectos de determinar el lugar de prestación de estos servicios, se considerará que se prestan en dichas ubicaciones. Y ello será así cualquiera que sea la condición o la calidad con la que actúe el cliente o destinatario, ya sea empresario o profesional o no.

Estamos ante una norma de conflicto que hace referencia directa a los servicios aludidos, en los que no existe una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles. No obstante, el legislador de la UE establece una regla de localización que tiene en cuenta la ubicación del establecimiento hotelero cuando los servicios de telecomunicación y análogos son prestados en combinación con los servicios propios de este sector hotelero, incluyéndola en el capítulo dedicado a los servicios relacionados con bienes inmuebles, dada la vis atractiva de estos establecimientos, que permite simplificar la gestión del impuesto para estas operaciones.

Como sabemos, respecto de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, a partir del 1 de enero de 2015 el lugar de prestación es aquel al que pertenece el cliente, independientemente de si los servicios se prestan a un sujeto pasivo (B2B) o a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (B2C).

Como se indican en las notas explicativas de la Comisión, referidas a estos servicios, cuando se prestan en el sector hotelero, puede ser difícil determinar la condición de un cliente y el lugar al que pertenece el cliente y por lo que se refiere al proveedor de servicios de alojamiento, existe un riesgo de responsabilidad que debe mitigarse. Con el fin de aliviar las cargas que soportan las empresas implicadas y para salvaguardar los ingresos, era necesario aclarar y dar seguridad jurídica respecto de estos servicios cuando se prestan junto con el alojamiento.

En el artículo 31 quater se da una solución práctica que aclara que, cuando se presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos junto con el alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, se considerará que esos servicios se prestan en dichas ubicaciones.

No obstante, esto solo se aplica cuando los servicios los preste un proveedor de servicios de alojamiento que actúe en nombre propio, junto con el alojamiento que ofrezca dicho proveedor y para que se aplique este precepto debe haber una prestación diferenciada de estos servicios en la que se exija al cliente pagar por separado.

Finalmente, en el precepto se advierte que quedan englobadas las prestaciones de servicios cuando el alojamiento se ofrezca en sectores con una función similar al hotelero, como campamentos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada.

### II.3.10. Servicios excluidos. Apartado 3 del artículo 31 bis

En el apartado 3 del artículo 31 bis se recoge una relación de supuestos respecto de los que el legislador de la UE considera que no tienen vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles.

Como se ha indicado, buena parte de los mismos vienen concretados por referencia a los supuestos incluidos en el apartado 2, a fin de concretar respecto de servicios de la misma naturaleza los que están suficientemente vinculados de aquellos que no lo están.

Al haberse ido comentando en el epígrafe anterior algunos de estos supuestos, si bien se citan todos los recogidos en el apartado 3, exclusivamente se comentarán aquellos que no han sido objeto de atención en el epígrafe anterior.

Son servicios que no cumplen los requisitos establecidos en el apartado 1 y, por tanto, no están vinculados suficientemente con bienes inmuebles:

*Letra A).* El trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado.

#### EJEMPLO 61

Sobre los trabajos o servicios de un arquitecto y profesionales similares debe tenerse en cuenta que cuando no se refieran a un inmueble, un edificio o un solar en particular, se considera que no se dirigen de forma directa a un bien inmueble y no se localizarán conforme

.../...

.../...

al artículo 70.Uno.1.º de la Ley del IVA, sino conforme al artículo 69.Uno. Es el caso de estudios previos para la realización del proyecto de reforma de concesionarios de vehículos, consistiendo dicho encargo en dibujos orientativos, elección de materiales, colores, diseño exterior, distribución de espacios, etc., para elaborar una imagen previa de los locales que sirvan en el futuro de base para la realización de los proyectos, que serán realizados por un profesional diferente (DGT Consulta V2511/2012, de 20 de diciembre [NFC046058]).

*Letra B).* El almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente.

*Letra C).* La prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles.

*Letra D).* La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.

En este sentido se pronuncia la DGT en Consulta V0109/2016, de 15 de enero (NFC058392).

*Letra E).* El suministro de un estand en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del estand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad.

Quedan comprendidos en el ámbito objetivo de esta letra y, por tanto, se consideran no relacionados con bienes inmuebles los servicios que cumplan los tres siguientes requisitos acumulativos:

- El suministro de un estand.
- La prestación de uno o más servicios relacionados que no estén vinculados con bienes inmuebles.
- Los servicios relacionados deben permitir al expositor mostrar sus productos y promocionar sus servicios o productos.

La problemática que estos servicios plantean había sido examinada por el TJUE, esencialmente en las Sentencias de 9 de marzo de 2006, asunto C-114/05, Gillan Beach (NFJ021863); de 27 de octubre de 2011, asunto C-530/09, Inter-Mark Group (NFJ044588).

De la redacción del precepto cabe distinguir dos situaciones: el alquiler exclusivo de bienes inmuebles, que indudablemente estará vinculado suficientemente con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 2, letra h); y el suministro de un stand junto con otros servicios relacionados que permitan al expositor mostrar sus productos, que no estará vinculado suficientemente con bienes inmuebles. No cabe duda de que en este último caso deberán examinarse las circunstancias que rodean el negocio pactado así como las cláusulas contractuales para determinar, en primer lugar, cuál es el negocio realmente querido por las partes. El precepto ayuda a precisar cuando nos encontraremos ante esta segunda hipótesis, a indicar una serie de servicios que, prestados conjuntamente con la cesión o suministro del stand, permiten concluir que nos encontramos ante un servicio distinto de la cesión o alquiler de un bien inmueble. Así entre los servicios relacionados prestados junto al suministro se encuentran el diseño del stand, el transporte y el almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad. Como nos encontramos ante una lista abierta, no exhaustiva, pueden considerarse otro tipo de servicios que estén relacionados también con el suministro del stand.

La existencia de un único contrato o de contratos separados no debería en principio modificar la conclusión anterior, siempre que del conjunto de elementos que se prestan al expositor se deduzca claramente que el servicio suministrado tiene como finalidad esencial mostrar los productos del expositor.

Por su parte, la DGT en relación con las operaciones de construcción y decoración de stands en ferias y exposiciones, ha modificado su doctrina anterior con base en la Sentencia del TJUE anteriormente citada. Así, en Consulta V2141/2013, de 28 de junio (NFC048404), mantiene que «en la medida en que los stands sean montados de forma personalizada, atendiendo a las exigencias individuales de los expositores en lo referente al aspecto y funcionalidad de los mismos, los servicios relacionados con dichos stands podrán calificarse como prestaciones publicitarias toda vez que los stands en sí mismos constituyan un atractivo para la difusión de las cualidades de los productos del expositor y, por tanto, sean concebidos con fines publicitarios. Por el contrario, si los stands responden a modelos uniformes y no individualizados según los requerimientos de los expositores por seguir una pautas fijadas por el organizador del evento, los servicios que tengan por objeto dichos stands podrán considerarse accesorios a la organización de ferias o exposiciones siempre que la feria se celebre una sola vez o varias veces pero en el mismo lugar». Finalmente, de no poder encuadrar los servicios en ninguna de las dos categorías anteriores, descartando la posibilidad de considerarlos como servicios relacionados con bienes inmuebles, califica estos servicios como arrendamiento de bienes muebles corporales.

*Letra F).* La instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles.

*Letra G).* La gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias.

*Letra H).* Los servicios jurídicos distintos de los cubiertos en el apartado 2, letra q), vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de

transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble.

### II.3.11. Cuadros-resumen sobre servicios relacionados con bienes inmuebles

Prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles		
Localización (norma de conflicto)	Ámbito objetivo de los servicios vinculados a bienes inmuebles	
<p>Art. 47 Directiva IVA: El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.</p> <p>Art. 70.Uno.1.º LIVA: Se entienden prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.</p>	<p>Abarcarán únicamente aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles.</p> <p>Lo tendrán en los siguientes casos:</p>	<p>a) Cuando deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos.</p> <p>b) Cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.</p>

Servicios con vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 1, y art. 31 ter)	
Servicios incluidos (apartado 2, art. 31 bis)	Servicios excluidos (apartado 3, art. 31 bis)
a) El trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, independientemente de que la construcción tenga lugar.	a) El trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado.
b) La prestación de servicios <i>in situ</i> de seguridad o vigilancia.	
c) La construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo.	
d) La construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.	
.../...	

Servicios con vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 1, y art. 31 ter)	
Servicios incluidos (apartado 2, art. 31 bis)	Servicios excluidos (apartado 3, art. 31 bis)
.../...	
e) La labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización.	
f) La supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles.	
g) La tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio.	
h) El arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente.	b) El almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente.
	c) La prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles.
i) La prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares.	d) La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.
	e) El suministro de un estand en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del estand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad.
.../...	

Servicios con vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 1, y art. 31 ter)	
Servicios incluidos (apartado 2, art. 31 bis)	Servicios excluidos (apartado 3, art. 31 bis)
.../...	
j) La concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje.	
k) El mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parquet.	
l) El mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.	
m) La instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles.	f) La instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles.
n) El mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles.	
o) La gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último.	g) La gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias.
p) La intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles	d) La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como
.../...	

Servicios con vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles (art. 31 bis, apartado 1, y art. 31 ter)	
Servicios incluidos (apartado 2, art. 31 bis)	Servicios excluidos (apartado 3, art. 31 bis)
.../...	
o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d).	lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.
q) Los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.	h) Los servicios jurídicos distintos de los cubiertos en el apartado 2, letra q), vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble.
Artículo 31 ter	Artículo 31 ter
Puesta a disposición de un cliente de maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble en caso de que el prestador asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión. Se presume cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento, y personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de las obras.	Puesta a disposición de un cliente de maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble en caso de que el prestador no asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión. La presunción de que el prestador tiene la responsabilidad de la ejecución de las obras podrá refutarse por cualquier medio pertinente de hecho o de derecho.

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
Artículo 31 bis, apartado 2	
a) El trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, inde-	LIVA: c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los presados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
	.../...

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
Artículo 31 bis, apartado 2	
.../...	
pendientemente de que la construcción tenga lugar.	Directiva: Los de preparación o coordinación de obras de construcción, como los prestados por arquitectos.
b) La prestación de servicios <i>in situ</i> de seguridad o vigilancia.	LIVA: e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles. Directiva: Los prestados por empresas de vigilancia seguridad.
c) La construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo.	LIVA: b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
d) La construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.	LIVA: b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
e) La labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización.	
f) La supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles.	Directiva: Los prestados por peritos.
g) La tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio.	
	.../...

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
Artículo 31 bis, apartado 2	
.../...	
h) El arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente.	LIVA: a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
i) La prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares.	LIVA: h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario. Directiva: La provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada.
j) La concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje.	LIVA: f) Los de alquiler de cajas de seguridad. LIVA: g) La utilización de vías de peaje.
k) El mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parque.	
l) El mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.	
	.../...

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
Artículo 31 bis, apartado 2	
.../...	
m) La instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles.	
n) El mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles.	
o) La gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último.	LIVA: d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias. Directiva: Los prestados por agentes inmobiliarios.
p) La intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d).	
q) Los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.	
	.../...

Cuadro comparativo de los servicios incluidos en la regla de localización: Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y Ley del IVA y Directiva 2006/112/CE	
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011	Ley del IVA (art. 70.Uno.1.º) y Directiva 2006/112/CE (art. 47)
.../...	
<b>Artículo 31 ter</b>	
<p>Puesta a disposición de un cliente de maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble en caso de que el prestador asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión.</p> <p>Se presume cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento, y personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de las obras.</p>	
<b>Artículo 31 quater</b>	
<p>Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, se considerarán prestados en dichas ubicaciones.</p>	

### III. TRATAMIENTO DE LAS OPERACIONES CON BONOS CANJEABLES POR BIENES O SERVICIOS

#### III.1. DIRECTIVA (UE) 2016/1065. FINALIDAD Y OBLIGACIÓN DE TRANSPOSICIÓN AL DERECHO INTERNO. EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNA

La Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, modifica la Directiva 2006/112/CE (reguladora del sistema común del IVA) en lo que respecta al tratamiento de los bonos canjeables, incluyendo nuevos preceptos en esta última.

Como señala la exposición de motivos, si bien la Directiva IVA comprende normas para determinar los distintos elementos de la relación jurídico-tributaria en el caso de operaciones con

bonos, no eran lo suficientemente claras o completas para garantizar la coherencia del tratamiento fiscal de estas operaciones. Los distintos Estados miembros habían regulado determinados aspectos referentes a la comercialización de los bonos polivalentes o interpretaban la norma comunitaria de manera diversa, en aquellos aspectos que no habían sido analizados, o solo parcialmente analizados, por la jurisprudencia del TJUE, según sus propios criterios al no existir reglas comunes sobre la tributación de estos productos de creciente generalización e importancia económica, que, si bien no habían quedado al margen de la norma comunitaria, si planteaban cuestiones específicas que creaban incertidumbre si consideramos el ámbito territorial de la Unión.

Así, entre los aspectos controvertidos y no armonizados a nivel interpretativo se encontraba la tributación de las operaciones de intermediación en la comercialización de los bonos polivalentes, considerándose que constituían operaciones de intermediación en la comercialización de medios de pago que se declaraban exentas del IVA, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.18.º de la Ley del IVA (así quedaba reflejado en la doctrina de la DGT estimándose que eran operaciones financieras exentas por ser operaciones de intermediación en la distribución de medios de pago).

Este criterio administrativo había sido cuestionado por los servicios de la Comisión que consideraba que las operaciones de mediación en la comercialización de los bonos polivalentes no se encontraban amparados por la exención contenida en el artículo 135.1, letra d), de la Directiva IVA (art. 20.Uno.18.º de la Ley del IVA), referente a las operaciones financieras.

Por ello, la finalidad de los nuevos preceptos que se incluyen ahora es la de asegurar la certidumbre y uniformidad del tratamiento aplicado a las operaciones con bonos, reduciendo el riesgo de elusión fiscal, esencialmente, respecto de los denominados bonos polivalentes; pues respecto de los bonos univalentes, en tanto está delimitado de manera específica el bien o servicio subyacente integrado en el bono, los problemas que se plantean quedan circunscritos en su caso al tratamiento de determinadas operaciones intermedias.

El legislador ha optado por una regulación de estas operaciones, considerando distintos aspectos económicos de las operaciones englobadas en bonos canjeables. No obstante, es de advertir que, frente a los postulados del legislador de la UE podría haberse atendido a otros criterios que podrían haber llevado a una tributación diferente, más acorde con el carácter de derecho a ejercitar en el futuro por parte de quien adquiere un bono. Así, la transferencia de un bono, en tanto no se ejercita el negocio subyacente que en él se contiene, no es sino la adquisición de un derecho (una opción) que puede ejercitarse o no por el adquirente o el poseedor del bono, y la adquisición de derechos está sujeta a IVA como prestación de servicios. Es cierto que debería distinguirse o singularizarse alguna situación, como es el caso de que el bono sea un mero instrumento de pago (ocurre en ocasiones con los bonos polivalentes), en cuyo caso no existe hecho imponible alguno en tanto no se ejercita el derecho a la adquisición del bien o a la prestación del servicio; pero con la configuración como derecho de opción se hubieran evitado determinados problemas que van a surgir como consecuencia del desistimiento o no ejercicio de esa opción por parte del poseedor, etc. Tampoco deberían plantearse bajo esta hipótesis problemas de sobreimposición, dado que entre empresarios o profesionales el impuesto es neutral.

Si bien la directiva entra en vigor el 2 de julio de 2016, sin embargo el legislador de la UE fija un plazo que finaliza el 31 de diciembre de 2018 para que los Estados miembros adopten y publiquen las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a esta directiva; aplicándose las disposiciones a partir del 1 de enero de 2019.

Nuestro legislador nacional no ha aprobado todavía las disposiciones necesarias para adecuar la norma interna del IVA a la directiva, pero la cuestión que surge inmediatamente es en qué medida las reglas y criterios fijados por la disposición comunitaria nos vinculan internamente.

Dados los efectos que las directivas tienen sobre los Estados miembros, estableciendo una obligación de transposición en el plazo concedido por ellas, no puede decirse que los órganos administrativos encargados de la aplicación del sistema tributario puedan aplicarla directamente (lo que quedaría sujeto a los principios del ordenamiento jurídico comunitario, esencialmente a la prohibición del efecto directo vertical inverso o descendente), ni tampoco los ciudadanos pueden invocarla cuando les beneficie en tanto no ha existido incumplimiento por parte del legislador en su transposición.

Como señala la propia exposición de motivos de la Directiva 2016/1065, la Directiva IVA contiene las normas determinantes de los distintos elementos que componen la relación jurídico-tributaria (hecho imponible, lugar de realización, devengo, base imponible, etc, así como el derecho a la deducción) y, por tanto, en principio, las operaciones con bonos quedan encuadradas en el ámbito de la Directiva IVA cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, sujetos pasivos del impuesto.

Se añade que las disposiciones relativas al tratamiento de los bonos a efectos de IVA solo deben aplicarse a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018, no prejuzgando la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros.

Ahora bien, la Directiva (UE) 2016/1065 no es más que una norma que aclara o completa la Directiva 2006/112/CE, y en la medida en que su función es esta no cabe duda de que puede ser tenida en cuenta a la hora de interpretar los distintos elementos de la relación jurídico-tributaria, indudablemente respetando los principios inherentes a la aplicación y efectos que el ordenamiento jurídico-comunitario tiene sobre los nacionales. No pueden aplicarse pues directamente los nuevos preceptos incluidos por la Directiva (UE) 2016/1065, pero sí que el espíritu y finalidad que tienen puede impregnar la interpretación de los preceptos contenidos en la Directiva 2006/112/CE y en la Ley del IVA, al integrarlos para determinar los distintos elementos de las operaciones con bonos.

Ya para normas reglamentarias comunitarias, en concreto respecto del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, había señalado el TJUE en Sentencia de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12, *Welmory sp. z o.o. vs Dyrektor Izby Skarbowej w Gdansk* (NFJ055958), respecto de supuestos de hecho anteriores a la entrada en vigor del citado reglamento, que aunque no eran de aplicación en el momento del litigio principal ya habían sido adoptadas, señalando expresamente:

«45 Resulta del considerando 14 de este reglamento que la voluntad del legislador de la Unión era precisar ciertos conceptos necesarios para determinar los criterios relativos al lugar de realización de las operaciones imponibles, teniendo además en cuenta la jurisprudencia del tribunal en la materia.

46 Por ello, incluso si dicho reglamento no estaba todavía en vigor en el momento de los hechos que son objeto del litigio principal, procede aun así tenerlo en consideración».

Ello refuerza todavía más la tesis sustentada anteriormente, en el sentido de que se hace necesario que los criterios administrativos en la interpretación de la Ley del IVA, siempre respetando los principios inherentes al ordenamiento jurídico-comunitario y sus efectos en los ordenamientos internos, se ajusten a los parámetros fijados ya por la nueva Directiva 2016/1065.

Debe resaltarse, finalmente, que en este mismo sentido se ha expresado la DGT en Consulta V4588/2016, de 26 de octubre (NFC062570), en relación con operaciones de intermediación con bonos polivalentes, lo que lleva a concluir que los criterios doctrinales anteriores fijados por este órgano consultivo deben ser objeto de interpretación también de acuerdo con los nuevos parámetros fijados por la Directiva 2016/1065.

### III.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN OBJETIVO. REGULACIÓN DE LOS BONOS

El término «bono» tiene diversas acepciones. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española por «bono» se entiende «la tarjeta o medalla que puede canjearse por comestibles u otros artículos de primera necesidad, y a veces dinero». También es la «tarjeta de abono que da derecho a la utilización de un servicio durante cierto tiempo o un determinado número de veces». Finalmente, es también el «título de renta fija emitido por una empresa privada o una institución pública».

No cabe duda que la amplitud del concepto lleva pues al legislador de la UE a precisar el ámbito objetivo de aplicación de los nuevos preceptos, señalando:

- Las normas recogidas en la Directiva (UE) 2016/1065 solo tienen por objeto los bonos que pueden ser utilizados a efecto de canje por bienes o servicios. Acota positivamente por tanto el ámbito objetivo, precisando que el concepto de bono a efectos de IVA solo será el que determina esta directiva, reconociendo que puede tener soporte físico o formato electrónico.
- Por ello, al objeto de delimitar claramente qué es un bono a efectos de IVA y de distinguirlos de los instrumentos de pago, define los bonos, como se expondrá en el epígrafe siguiente. Para ello constata el legislador de la UE sus características esenciales, en particular la naturaleza de los derechos vinculados al bono y la obligación de aceptarlo como contraprestación de la prestación de un servicio o de la

entrega de un bien. Es importante pues la distinción en el tratamiento que a efectos del IVA deben tener los servicios de pago y los bonos canjeables.

- No son objeto de la norma que ahora se examina y, por tanto, quedan fuera del ámbito objetivo de su aplicación cualquier tipo de bono o instrumento análogo que no tenga encaje en el concepto dado por la Directiva 2016/1065. Así, entre otros:
  - Los instrumentos que dan al titular derecho a recibir un descuento al adquirir bienes o servicios, pero que no dan derecho a recibir los bienes o servicios propiamente dichos. Respecto de los bonos descuento, habida cuenta del aumento considerable en la utilización de este tipo de bonos y de sus tipos y usos, hubiera sido deseable que el legislador de la UE aclarase definitivamente la tributación de los mismos, a la vista además de la jurisprudencia del TJUE.
  - Los títulos de transporte, entradas de cine y museos, sellos de correos u otros semejantes, para los que el tratamiento a efectos de IVA no varía ni provoca cambio alguno.
  - Los bonos como instrumento financiero, cualquiera que sea su clase.
- Tampoco se aplica la Directiva (UE) 2016/1065 a aquellas situaciones en las que el consumidor final no canjea un bono polivalente durante su periodo de validez y el vendedor conserva la contraprestación recibida por dicho bono, cuyo tratamiento se realiza al final de este estudio. Quizás hubiera sido deseable que por parte del legislador de la UE se hubiese establecido un plazo para el canje del bono, con la problemática que conlleva, puesto que pueden surgir diversas cuestiones en relación con el reintegro del impuesto, esencialmente cuando cambian los tipos impositivos.

Finalmente, debe advertirse que, en cuanto a la regulación de los bonos que se hace en esta Directiva 2016/1065, en ella no se realiza una regulación general de cada tipo de bonos, sino que se recogen determinadas especialidades en la tributación de los bonos respecto de algunos elementos concretos de la relación jurídico-tributaria (hecho imponible, base imponible, etc.). Por ello, de encontrarnos ante operaciones que quedan encuadradas en el concepto de bono, deberemos aplicar estas reglas especiales y en lo no regulado por ellas, acudir al resto de las normas generales del impuesto.

### III.3. CONCEPTO DE BONOS. TIPOS

El tratamiento de las operaciones ligadas a bonos, a efectos del IVA, depende de las características específicas que tenga el bono, por lo que es preciso diferenciar estos tipos de bonos, haciéndolo el legislador de la UE a partir de un concepto común.

Por ello, a efectos de IVA, se incluye un nuevo artículo 30 bis en la Directiva 2006/112/CE, recogiendo en dicho precepto las definiciones y tipología de bonos.

Se considera «bono» un «instrumento que debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento».

Del concepto anterior pueden extraerse las siguientes notas caracterizadoras del «bono» a efectos de IVA:

- Solo quedan comprendidos en el ámbito objetivo de aplicación del concepto aquellos bonos que reúnan las características que se citan en el precepto. Del mismo resulta que, desde un punto de vista habitual, podemos identificar al bono con el instrumento o vale canjeable por bienes o servicios (*vouchers*, sin alusión a los vales descuentos o *discount voucher*. En francés se correspondería con *le chèque cadeau* o cheque regalo o *le bon d'achat* o vale de compra y no con *le bon de livraison* o *bon de réduction* equivalente a vale descuento. En alemán se identifica con *Gutschein*).
- Estamos ante una delimitación positiva del concepto de bono, cuya primera nota es la de ser un instrumento que el sujeto pasivo de la futura operación sujeta al impuesto debe aceptar como contraprestación de la operación.
- Se reconoce que este instrumento puede servir como contraprestación total o parcial de la operación; por lo que en el segundo caso el destinatario o un tercero pueden entregar la contraprestación restante en un momento distinto al de la adquisición del bono, bien antes, en el momento en que recibe la operación, o en un momento posterior.
- A cambio del bono puede recibirse cualquier entrega de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. No existe una limitación al respecto, al margen de los supuestos excluidos que se citan en la exposición de motivos y que se han referido en el epígrafe anterior.
- Deben quedar identificados en el bono, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente anexa, incluidas las condiciones de uso del instrumento, los elementos más determinantes de la operación subyacente.
- En la delimitación de la operación subyacente y su concreción en el instrumento es donde el legislador de la UE ha pretendido reconocer la amplitud del concepto. Indudablemente estaremos ante una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta al impuesto, esto es, el bono no es sino un instrumento que se acepta como contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios. Ahora bien, en el propio instrumento, en sus condiciones de uso, o en la documentación anexa debe delimitarse de alguna manera la operación subyacente como se ha expuesto. En este sentido, deberá expresarse en cualquiera de estos elementos una o las dos informaciones que a continuación se indican (el bono es considerado como tal por el hecho de que contenga una de ellas):

- Los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar. Con ello quien adquiere el bono conoce de antemano de manera concreta y definida el bien o el servicio contratado que será entregado en un futuro. Puede determinarse con exactitud en dicho momento el elemento más trascendente de la relación jurídico-tributaria, el hecho imponible.
- La identidad de los posibles suministradores o prestadores. En este caso se desconoce el hecho imponible y se identifica al futuro sujeto pasivo. No cabe duda de que si se identifica a un suministrador o a un prestador que solo realiza un determinado tipo de operaciones, todas ellas de la misma naturaleza, indudablemente conoceremos también el hecho imponible, si bien puede ocurrir que operaciones de la misma naturaleza quedan sujetas a una tributación diferenciada en el IVA (es el caso, por ejemplo, de las prestaciones médicas, pues no todas están exentas de IVA, incluso las prestaciones efectuadas por un mismo profesional no quedan todas gravadas de la misma manera, como es el caso de la cirugía estética, que puede estar sujeta y exenta o bien sujeta y no exenta).
- No limitándose el formato del bono, este puede ser emitido en soporte físico (cualquiera que sea este soporte) o en formato electrónico. El formato de emisión no limita, por tanto, el concepto de bono a efectos de IVA.

Expresado el concepto general de bono, se distinguen en el artículo 30 bis de la Directiva 2006/112/CE dos tipos de bonos, a los que se da un tratamiento diferente a efectos de IVA:

- A. Bono univalente (*single purpose voucher, bon à usage unique, Einzweck-Gutschein*): es aquel bono en el que a la hora de su emisión se conoce el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios.

Este concepto viene delimitado por las siguientes notas caracterizadoras:

- Se conoce la operación subyacente, es delimitada en el momento de emisión del bono, ya sea una entrega de bienes o una prestación de servicios.
- Se conoce también, este es el elemento diferenciador del concepto general de bono, el lugar de la entrega de bienes o de la prestación de los servicios. Este elemento de la relación jurídico-tributaria resulta fundamental, pues determina la tributación en un territorio u otro, siendo siempre un elemento que debe determinarse con carácter previo a cualquier otro de la relación jurídico-tributaria (al margen de ser una entrega de bienes o una prestación de servicios).

¿Qué debe entenderse por «lugar» de la entrega de los bienes o de la prestación de servicios? Considerando los preceptos reguladores del lugar de realización de las operaciones, tanto de la Directiva 2006/112/CE como los

de la Ley del IVA, por «lugar de realización» ha de entenderse el territorio de aplicación del impuesto en un Estado miembro, en el que los distintos elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria no van a variar, esencialmente el tipo impositivo (al margen de la Administración territorial que recauda dentro de un Estado, que no debe tener incidencia en esta materia), de manera que puede determinarse la cuota impositiva a repercutir por la operación subyacente. Ello resultará de gran trascendencia pues pueden englobarse dentro de este concepto aquellos bonos en los que, si bien no se ha delimitado de manera expresa el sitio concreto en el que se entregará el bien o se prestará el servicio, se conoce de forma inequívoca que va a estar en el territorio de un Estado miembro concreto, por lo que, con independencia del sitio en el que se realice la operación dentro de este territorio, se conoce con seguridad la tributación de la operación.

- La cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios es el otro de los elementos que se conocen a la hora de emitir el bono. Estos términos deben ser interpretados en el sentido de que si el lugar de realización es el territorio de aplicación del impuesto, se conocerá la cuota devengada, siempre que la operación no quede exenta de IVA, aun cuando no tiene por qué estar incluida en el precio por el que se adquirió el bono, ya que puede producirse respecto de determinadas operaciones subyacentes la inversión del sujeto pasivo.

Puede la operación localizarse en el territorio de otro Estado miembro, en cuyo caso también se conocerá la cuota devengada en términos análogos a los que se acaban de exponer.

El problema surge respecto de aquellas operaciones que se localizan fuera del territorio de la Unión, porque la dicción del precepto impide concluir si quedan comprendidos o no dentro de este concepto, ya que se alude expresamente a conocer la cuota del IVA devengada. Si bien en el caso de que el lugar de realización se sitúe en el territorio de cualquier otro Estado miembro no hay duda que se aplicarán las mismas reglas, sin embargo en este que ahora examinamos la incertidumbre que crean los términos utilizados lleva a concluir que quedan excluidos de este concepto de bono univalente, por lo que quedarán integrados dentro del concepto de bono polivalente en su caso.

### EJEMPLO 62

1. Quedan integrados dentro de este concepto de bono univalente los vales para una noche de hotel en un establecimiento hotelero concreto. Ahora bien, deberemos distinguir: en caso de que el establecimiento hotelero se encuentre establecido en el te-

.../...

.../...

territorio de aplicación del impuesto y el proveedor del bono esté establecido en este territorio además de conocerse la cuota, esta quedará integrada dentro del precio del bono o vale.

Si el establecimiento hotelero se encuentra fuera del territorio de aplicación del impuesto, la operación no estará sujeta al IVA español. Si el establecimiento hotelero se sitúa en el territorio IVA de otro Estado miembro, la operación quedará sujeta en el mismo y se conocerá la cuota del impuesto, si bien será al tipo impositivo vigente en dicho Estado miembro y puede considerarse que quedan integrados dentro del concepto de bono univalente.

En caso de que el establecimiento hotelero se sitúe fuera del territorio de la Unión a efectos de IVA, se considerará que estamos ante un bono polivalente.

2. Comprende también las tarjetas de telefonía, en tanto está identificada la prestación de servicios que comprende, y se conoce el lugar de realización, pues no puede utilizarse más que en el territorio de aplicación del impuesto.

B. Bono polivalente (*multi purpose voucher, bon à usages multiples, Mehrzweck-Gutschein*): cualquier bono que no sea un bono univalente. Se trata pues de una definición residual, por exclusión del concepto anterior, de forma que quedan comprendidos dentro de este bono polivalente cualquier bono distinto del univalente, pero siempre que se encuentren dentro del marco objetivo del concepto general de bono que da este mismo artículo 30 bis. El perímetro objetivo total dentro del que se definen ambos tipos de bono es el concepto general de bono antes reseñado, y el polivalente es definido por exclusión del univalente por lo que tendrá un ámbito mucho más amplio que el univalente.

Se comprenden así aquellos en los que no se ha determinado el lugar en que se efectuará la operación, o no se determina el sujeto pasivo que la llevará a cabo, o puede ser realizada la operación por proveedores establecidos en distintos territorios, etc.

### EJEMPLO 63

1. Se integra en ese concepto un bono o vale para una noche de hotel en un establecimiento no definido previamente pero de los relacionados en una lista que comprende tanto establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto español como en Portugal.

.../...

.../...

En este caso, si bien la naturaleza del servicio está concretada (una noche de hotel), se desconoce el lugar en que se prestará el servicio y, por ende, la cuota devengada, que podrá ser la del impuesto español o el portugués.

2. Comprende también las tarjetas regalo que pueden intercambiarse por cualquier tipo de bien o servicio en una cadena de establecimientos comerciales, bien sea en el territorio de aplicación del impuesto, o puede comprender un territorio más amplio.

Desde un punto de vista práctico, ante un determinado instrumento de contraprestación o pago que tenga la naturaleza de bono deberá concretarse en primer lugar si queda recogido dentro del concepto general de bono que nos da el punto 1 del artículo 30 bis. En caso negativo dejamos de aplicar la normativa reguladora de los bonos canjeables. En caso afirmativo, debe analizarse si queda incluido dentro del concepto de bono univalente. De ser así, lo trataremos como tal. De no ser así, esto es, en caso de que un análisis de la operación nos lleve a la conclusión de que no se enmarca como bono univalente, lo calificaremos de bono polivalente. En uno y otro caso aplicaremos las reglas especiales establecidas para cada tipo de bonos y en lo no regulado por las reglas especiales, aplicaremos las generales del impuesto en cada uno de los elementos de la relación jurídico-tributaria.

Debe advertirse finalmente que la distinción entre bonos univalentes y polivalentes era habitual en la interpretación de la normativa por parte de la DGT, así, entre otras, en Consultas 1838/2003, de 6 de noviembre (NFC027108), y V1246/2014, de 7 de mayo (NFC051586), si bien se habla de bonos multiusos en vez de polivalentes.

### III.4. TRATAMIENTO DE LOS BONOS UNIVALENTES

La delimitación general en el tratamiento de este tipo de bonos se realiza por el legislador de la UE estableciendo una equivalencia total entre la venta o entrega del bono y la realización de la entrega del bien o de la prestación de servicios subyacente.

Ello supone que con la entrega del bono se produce el hecho imponible de la operación subyacente, determinándose en dicho momento los elementos de la relación jurídico-tributaria que supone la entrega del bien o la prestación del servicio, como es la localización de la operación, su exención, base imponible, tipo impositivo y cuota, etc. Esto es, el tratamiento a efectos del IVA correspondiente a la entrega de bienes o a la prestación de servicios subyacente puede determinarse con certeza desde el momento de la emisión del bono univalente y, por ello, cada transferencia del bono quedará sujeta al IVA, incluida en la emisión del bono univalente, ya que no estamos ante operaciones independientes (la emisión del bono y la entrega del bien o la prestación de servicios subyacente son consideradas como una única operación, sin independencia entre ellas).

Como la transferencia del bono univalente supone o equivale a la realización de la operación subyacente, la base imponible de la operación, bien sea una entrega de bienes o una prestación de servicios, será la contraprestación exigida a cambio del bono.

Partiendo de este criterio deben distinguirse varias situaciones que se deducen de los términos en que queda redactado el artículo 30 ter de la Directiva 2006/112/CE, en el sentido de diferenciar si es el propio emisor el que procede a la venta del bono directamente a los consumidores finales, o bien se interponen entre ambos uno o varios intermediarios, los cuales pueden actuar en nombre propio o en nombre y por cuenta ajena.

El legislador de la UE no hace sino aplicar las reglas de tributación sobre delimitación del hecho imponible, que en nuestra norma interna se encuentran esencialmente en los artículos 8.Dos.6.º y 11.Dos.15.º de la Ley del IVA, y recoge previsiones específicas para los servicios de mediación o análogos (comisiones de venta o de compra) y aquellos que tienen una naturaleza distinta, que pueden producirse a lo largo de la cadena que tiene lugar desde la emisión del bono hasta que llega al consumidor final.

A) Si la venta del bono es realizada directamente por su emisor y proveedor de los bienes o prestador de los servicios al consumidor final, es decir, se realiza sin intermediación de otros empresarios o profesionales, dicha transferencia del bono supondrá la realización del hecho imponible del negocio subyacente.

Esto es, con la transferencia se considerará que se produce la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a que se refiere el bono.

Puede incluso prescindirse de la noción de bono, esto es, en este caso directamente el proveedor o el prestador son los que realizarán la operación futura.

Conociéndose de manera concreta y específica el bien que se entregará o el servicio que se prestará, en el momento de la emisión del bono se conocen los distintos elementos de la tributación de la operación y, por tanto puede identificarse plenamente la entrega del bono con un pago anticipado, de acuerdo con las previsiones del artículo 75.Dos de la Ley del IVA, produciéndose en el momento de la compra del bono el devengo anticipado de la operación. Y ello tanto si el bono es por la contraprestación total o como si es por parte de la misma.

#### EJEMPLO 64

1. Una sociedad mercantil, que tiene una cadena de hoteles en el territorio de aplicación del impuesto, a través de su página web, emite bonos por un precio determinado para pernoctar dos noches en cualquiera de sus establecimientos, para su adquisición por particulares.

.../...

.../...

2. En la Consulta de la DGT V0056/2016, de 8 de enero (NFC058022), se examina el supuesto de bonos univalentes en nombre propio en relación con los servicios médicos.

Se trata de una entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto que tiene por objeto la intermediación en la prestación de servicios médicos mediante la emisión y venta de «bonos» («bonomédicos») que son adquiridos por sus clientes y posteriormente redimidos por servicios médicos prestados por los profesionales o clínicas u hospitales que integran el «cuadro médico» formado por la emisora. Posteriormente, por cada bono redimido, la entidad satisface un importe determinado, inferior a aquel por el que se ha vendido previamente el «bono» al usuario del servicio médico.

La DGT concluye que la venta del «bonomédico» por parte de la entidad a los usuarios del servicio médico determinará la prestación de un servicio médico sujeto pero exento de IVA, cuya base imponible será el importe de la contraprestación convenida. Por otra parte, el profesional médico o la entidad médica prestará igualmente, un servicio médico exento a la entidad emisora del bono cuya base imponible será, también, la contraprestación convenida entre las partes.

## B) Existencia de empresarios o profesionales intermediarios (comisionistas) que actúan en nombre propio

En este caso cada transferencia de un bono univalente efectuada por un sujeto pasivo que actúa en nombre propio (cualquiera que sea el número de intermediarios que puedan darse) se considerará la entrega de los bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono.

Por ello, la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios efectuadas por el suministrador o por el prestador a cambio de un bono univalente aceptado como contraprestación o como parte de la contraprestación no se considerarán una operación independiente.

Existirán tantos hechos imposables como participantes existan en la cadena que se produce desde la emisión del bono hasta que llega a manos del consumidor o destinatario que no genera el derecho a deducir, esto es, en cada fase de comercialización del bono se produce el hecho imponible del negocio subyacente.

En este caso, cada uno de los sujetos pasivos intervinientes tiene que declarar el IVA correspondiente sobre la contraprestación recibida por el bono univalente, de acuerdo con la regla general de determinación de la base imponible del artículo 78 de la Ley del IVA (o en su caso de las especiales del art. 79). Se configura esta situación como si cada sujeto pasivo interviniente efectúa la entrega del bien o la prestación del servicio, produciéndose el devengo en el momento de la entrega del bono.

**EJEMPLO 65**

Una sociedad mercantil, que tiene una cadena de hoteles en el territorio de aplicación del impuesto, emite bonos para pernoctar dos noches en cualquiera de sus establecimientos. Estos bonos se adquieren en determinados establecimientos comerciales y grandes cadenas comerciales, que actúan en nombre propio frente al cliente que adquiere estos bonos, que se entregan en «cofres regalo».

Al actuar los establecimientos y cadenas comerciales en nombre propio, existirán dos entregas de bienes, por lo que tanto la sociedad mercantil que emite los bonos, como los establecimientos intermediarios tributarán por la entrega de los bonos en el momento en que se transfieren.

**C) Existencia de empresarios o profesionales intermediarios (comisionistas) que actúan en nombre y por cuenta ajena**

En el supuesto en que los bonos univalentes son emitidos o distribuidos por un sujeto pasivo que actúa en nombre de otra persona, no se considerará que ese sujeto pasivo ha participado en la entrega del bien o en la prestación de servicios subyacente. Realiza un mero servicio de intermediación y como tal debe tributar en IVA.

De ahí que en la norma se establezca que al actuar un sujeto pasivo (comisionista) en nombre de otro sujeto pasivo (comitente), se considerará que la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a que se refiere el bono es realizada por el comitente, lo que supone aplicar los principios y criterios generales en el IVA respecto a cualquier situación análoga a esta en la intermediación de operaciones en nombre y por cuenta ajena.

Por otro lado, se expresa en la norma que cuando la transferencia de un bono univalente la realice un sujeto pasivo que actúa en nombre de otro, esta transferencia se considerará la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a que se refiere el bono efectuada por el otro sujeto pasivo en cuyo nombre actúa el primero. Esto es, el intermediario o comisionista no entrega el bien o no presta el servicio, esta operación es realizada por el comitente. El comisionista exclusivamente presta un servicio de intermediación.

Se produce, por tanto, un servicio de comisión o de intermediación, gravado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.Dos.15.º de la Ley del IVA, independiente de la operación subyacente, que tributa en el IVA conforme al régimen general de este tipo de servicios, esto es, por la comisión o contraprestación pactada por el servicio de intermediación; al igual que la entrega del bien o la prestación del servicio subyacente, que tributará de acuerdo con las reglas generales del impuesto.

**EJEMPLO 66**

Una sociedad mercantil, que tiene una cadena de hoteles en el territorio de aplicación del impuesto, emite bonos para pernoctar dos noches en cualquiera de sus establecimientos. Estos bonos se adquieren en determinados establecimientos comerciales y grandes cadenas comerciales, que actúan en nombre y por cuenta de la sociedad mercantil emisora de los bonos, entregándose en «cofres regalo».

En este caso cuando un particular adquiere el producto en el establecimiento comercial la transferencia del bono es realizada no por este establecimiento sino por la sociedad mercantil emisora del bono. En ese momento se produce el devengo de la operación subyacente del bono (el tipo impositivo aplicable será del 10 %, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 91.Uno.2.2.º de la Ley del IVA). En tanto no se ha pernoctado todavía, no se ha prestado el servicio efectivamente, podemos considerar que estamos ante un devengo anticipado. En cuanto al establecimiento comercial presta un servicio de mediación facturándolo a la sociedad mercantil emisora del bono al tipo general del impuesto.

**D) Prestaciones de servicios distintas de las anteriores**

Indudablemente en la cadena de comercialización del producto, pueden existir operaciones distintas de las que se han señalado anteriormente.

Pueden existir otros servicios de intermediación distintos de los señalados, o prestaciones de servicios diferentes, como son los servicios de distribución o de promoción y publicidad, etc. Estos quedarán sujetos al IVA con arreglo a los criterios generales del impuesto.

**III.5. TRATAMIENTO DE LOS BONOS POLIVALENTES****III.5.1. Hecho imponible**

El legislador de la UE, en el artículo 30 ter de la Directiva 2006/112/CE, sienta el criterio de que en los bonos polivalentes se tributará por IVA cuando se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacente a que se refiere el bono, de manera que las transferencias anteriores de bonos polivalentes no estarán sujetas al IVA, sin perjuicio de las prestaciones de servicios independientes que puedan producirse en la cadena de comercialización del producto. El IVA solo resultará exigible en el momento del canje del bono; por ello uno de los problemas fundamentales que se resuelven ahora es el de la determinación de la base imponible.

Se establece en el apartado 2 del artículo 30 ter que solo la entrega «efectiva» de los bienes o la prestación «efectiva» de los servicios efectuadas por el suministrador de los bienes o por el

prestador de los servicios a cambio de un bono polivalente aceptado como contraprestación total o parcial estará sujeta al IVA; mientras que no estará sujeta al IVA cada una de las transferencias anteriores de dicho bono polivalente.

En este sentido se había pronunciado ya la DGT entre otras en Consultas 1858/2003, de 7 de noviembre (NFC027158), y V1246/2014, de 7 de mayo (NFC051586), con apoyo en la jurisprudencia del TJUE (Sentencias de 21 de febrero de 2006, asunto C-419/02, BUPA Hospitals Ltd. [NFJ021665]; y de 24 de octubre de 1996, asunto C-288/94, Argos Distributors Ltd. [NFJ04903]): las conclusiones derivadas de la jurisprudencia del TJUE llevan a la DGT a concluir en relación con la tributación de los denominados bonos multiusos, que cuando una entidad emite unos títulos con los que sus adquirentes van a tener acceso a la adquisición de bienes o servicios que no se encuentran claramente identificados en el momento de la emisión del bono, la mera emisión y entrega de dichos bonos no ha de ser considerada en sí misma como una operación relevante a los efectos del IVA.

Estamos ante un adelanto, en general una entrega de dinero (operación no sujeta al IVA tanto si se realiza por quien no es empresario o profesional, como si lo es, en este último caso aun cuando pudiera considerarse como pago de contraprestación en virtud de lo dispuesto en el art. 7.12.º de la Ley del IVA) por una futura operación respecto de la que no se conoce o no existe certeza de todos o de alguno de los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, por lo que no existe devengo alguno del impuesto, ni tan siquiera a título de anticipo.

Por ello, podemos distinguir también en este caso si la transferencia del bono polivalente al consumidor es efectuada por el propio emisor o por un sujeto pasivo distinto del emisor.

#### A) Transferencia del bono efectuada por su emisor

En el primer caso si es el propio emisor del bono polivalente el que lo transfiere al consumidor, no existirá devengo alguno en el momento en que se realiza esta transferencia (no está determinado o concretado el hecho imponible, o el lugar de realización, etc.). Por ello no se tributa en ese momento por IVA.

El devengo de la operación se producirá en el momento en que se entregue el bien o se preste el servicio.

#### EJEMPLO 67

1. Una cadena de establecimientos comerciales emite cheques o bonos regalo que pueden adquirirse por distintos importes y que serán canjeables con posterioridad por cualquiera de los productos con los que comercializa el empresario en cualquiera de sus establecimientos comerciales en el territorio de aplicación del impuesto.

.../...

.../...

Este cheque o bono regalo es un bono polivalente. En el momento en que se produce la transferencia del bono por parte del empresario, cualquiera que sea la cantidad de dinero que lleva incorporada, no existe operación sujeta al IVA.

El devengo se producirá por cada entrega de bienes o cada prestación de servicios que tenga lugar a partir del momento en que el poseedor del bono o cheque regalo lo utilice en la cadena de establecimientos.

2. Una sociedad mercantil propietaria de una cadena de establecimientos hoteleros repartidos por todo el territorio de la Unión a efectos de IVA vende bonos a través de internet para pernoctar dos noches en cualquiera de estos establecimientos.

En este caso se conoce la naturaleza de la prestación de servicios que realizará el sujeto pasivo que transfiere el bono, pero se desconoce el lugar de realización y, por tanto, su tributación por IVA, esencialmente la cuota tributaria y posiblemente el sujeto pasivo (cada establecimiento hotelero tendrá la consideración de establecimiento permanente, por lo que el sujeto pasivo puede variar en función de como se instrumente la operación). En el momento de la transferencia del bono no existe sujeción al impuesto, que se producirá cuando se consuma el bono, esto es, cuando se preste el servicio de pernoctación en alguno de los establecimientos hoteleros.

## B) Transferencia del bono polivalente efectuada por un sujeto pasivo distinto de aquel que realizará la operación sujeta al IVA

Si la transferencia de un bono polivalente la efectúa un sujeto pasivo distinto de aquel que realizará la transacción (entrega de bienes o prestación de servicios) sujeta al IVA, tampoco en el momento de efectuarse la transferencia del bono se producirá hecho imponible sujeta al IVA por el negocio subyacente futuro que se producirá cuando se entregue el bien o se preste el servicio subyacente.

En este caso, solo los servicios de intermediación o las prestaciones de servicios distintas, como servicios de distribución o de promoción, quedarán sujetos al IVA. De ahí que en el párrafo segundo del artículo 30 ter, se establezca que «cuando la transferencia de un bono polivalente la efectúe un sujeto pasivo distinto de aquel que realiza la transacción sujeta al IVA [...], cualquier prestación de servicios que pueda identificarse, como, por ejemplo, la prestación de servicios de distribución o de promoción estará sujeta al IVA».

Puede dar lugar ello a situaciones complejas, cuya resolución exigirá examinar caso por caso, pues entre otras situaciones, pueden contratarse paquetes de servicios, que comprendan la intermediación, la distribución, la promoción, etc., debiendo entonces acudir a los criterios que para estos paquetes de servicios ha establecido el TJUE (entre otras, Sentencias de 27 de junio

de 2013, asunto C-155/12, Donelley Global Turnkey Solutions Poland [NFJ051149]; y de 16 de abril de 2015, asunto C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie [NFJ057926]). Su tributación dependerá de considerar la existencia de un único servicio (distinguiendo uno principal y siendo los demás accesorios) o de varios servicios independientes a efectos del IVA.

### EJEMPLO 68

1. Un grupo empresarial tiene varias cadenas de establecimientos comerciales, cada una de ellas se integra en una sociedad mercantil diferente. Una de ellas emite cheques o bonos regalo que pueden adquirirse por distintos importes y que serán canjeables con posterioridad por cualquiera de los productos con los que comercializa el empresario en los establecimientos comerciales en el territorio de aplicación del impuesto de la cadena que los emite. Se distribuyen no solo en la cadena de establecimientos que los emite, sino también en el resto de sociedades mercantiles del grupo a través de sus distintos centros comerciales.

Este cheque o bono regalo es un bono polivalente. Los comercializados por la propia cadena que los emite seguirán el régimen tributario que se ha expuesto en el ejemplo anterior. Por los distribuidos por las otras cadenas del grupo tampoco existirá hecho imponible por la transferencia del bono, pero la sociedad mercantil que los transfiere a los consumidores presta como mínimo un servicio de distribución a la sociedad mercantil emisora, que constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA.

El devengo por la operación subyacente se producirá por cada entrega de bienes o cada prestación de servicios que tenga lugar a partir del momento en que el poseedor del bono o cheque regalo lo utilice en la cadena de establecimientos de la sociedad mercantil del grupo emisora de los bonos.

2. Una sociedad mercantil propietaria de una cadena de establecimientos hoteleros repartidos por todo el territorio de la Unión a efectos de IVA comercializa bonos para pernoctar dos noches en cualquiera de estos establecimientos a través de una sociedad mercantil que tiene una cadena de establecimientos comerciales.

Si bien se conoce la naturaleza de la prestación de servicios que realizará el sujeto pasivo que transfiere el bono, se desconoce el lugar de realización y, por tanto, su tributación por IVA, estando ante bonos polivalentes. La sociedad comercializadora presta el servicio de comercialización, independiente del servicio de pernoctación, que deberá facturarse a la entidad emisora de los bonos. En el momento de la transferencia del bono no existe sujeción al impuesto, que se producirá cuando se consuma el bono, esto es, cuando se preste el servicio de pernoctación en alguno de los establecimientos hoteleros, siendo sujeto pasivo de esta prestación de servicios el emisor del bono, el propietario de los establecimientos hoteleros.

En la comercialización de los bonos polivalentes pueden plantearse diversas situaciones, algunas de ellas habituales, que deben contemplarse de manera explícita dada la problemática que contemplan. Así, es habitual que, en los supuestos que examinamos con bonos polivalentes, el empresario o profesional que realiza la entrega del bien o presta el servicio lo hace por encargo del poseedor último del bono polivalente, pero este ha adquirido el bono a otro empresario emisor del mismo o distribuidor o comercializador del bono. Quien abona la operación al sujeto pasivo que efectúa la entrega del bien o presta el servicio al tenedor último del bono no es el usuario del servicio o quien se lleva consigo el bien, sino el comercializador del bono polivalente o el distribuidor del mismo o intermediario en nombre propio.

En este caso el tenedor del bono acude al empresario profesional y recibe el bien o servicio, pero al no ser este sujeto pasivo quien ha emitido el bono polivalente recibirá la contraprestación del empresario o profesional que emitió el bono o que lo comercializó en nombre propio. Por ello, hemos de concluir que el destinatario de la operación subyacente será el emisor del bono.

#### EJEMPLO 69

Es el caso de la emisión de bonos polivalentes comercializados como «cofres regalo» que permiten al tenedor último del bono recibir servicios de distinta naturaleza. Cuando el tenedor acude a un establecimiento y redime el bono a cambio de un servicio concreto se produce el hecho imponible. El tenedor del bono a quien ha adquirido el servicio es al emisor del bono o a quien lo distribuyó en nombre propio, pero no a quien presta materialmente el servicio. Este lo presta al emisor del bono.

### III.5.2. Base imponible

La tributación de estas operaciones con bonos polivalentes, en la forma expuesta en el epígrafe anterior, plantea como cuestión principal la de determinar la base imponible, esencialmente si la operación subyacente no está exenta de IVA. En caso de estarlo la problemática se reduce, si bien deberá determinarse siempre en este caso la base imponible de los servicios diferenciados a la operación subyacente, estén o no exentos.

A fin de garantizar la exactitud de la cuota del IVA en estos bonos polivalentes, cuyo hecho imponible se produce y devenga cuando se entregan los bienes o se prestan los servicios subyacentes, como se ha indicado, se exigirá el impuesto en el momento del canje, y por ello el suministrador de los bienes o el prestador de los servicios debe declarar el IVA en función de la contraprestación abonada por el bono polivalente, siempre que la operación esté sujeta y no exenta, pues puede darse el caso de que la operación subyacente se encuentre exenta de IVA.

La regulación adoptada por el legislador de la UE es coherente con la naturaleza y características de estos bonos polivalentes y es consecuente con la fijación del momento del devengo cuando se produce el canje del bono por los bienes o servicios, si bien no es completa y deja un margen de interpretación dada la casuística que se ha planteado en el epígrafe anterior.

En el supuesto de que sea el propio emisor del bono quien efectúe la entrega final del bien o realice la prestación del servicio, por la entrega posterior de cada bien o de cada servicio subyacente deberá determinarse la base imponible, que se calculará de acuerdo con su contraprestación y el tipo impositivo aplicable. Para el legislador de la UE dentro del importe total por el que se transfiere el bono polivalente se encuentra incluida la cuota de IVA correspondiente a cada entrega de bienes o cada prestación de servicios subyacente futura (el bono se considera emitido «IVA incluido»). Así, el criterio es pues que en el importe total del bono se considera incluido el IVA total de las operaciones subyacentes, cuyo devengo se producirá a medida en que se entreguen los bienes o se presten los servicios. Si estamos ante operaciones subyacentes exentas, la base imponible se corresponderá con importe del bono.

Se establece a estos efectos en el artículo 73 bis de la Directiva 2006/112/CE que la base imponible de la entrega de bienes o prestación de servicios realizada en relación con un bono polivalente será igual a la contraprestación pagada por el bono o, a falta de información sobre dicha contraprestación, al valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación correspondiente, menos la cuota del IVA sobre los bienes entregados o los servicios prestados.

El precepto añade que esta determinación de la base imponible se produce sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE (donde se recoge la regla general de determinación de la base imponible correspondiente al art. 78.Uno de la Ley del IVA), la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones. Esto es, en todo caso, a las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios subyacentes deberemos aplicar las reglas general y especiales de determinación de la base imponible. La singularidad radica en considerar que dentro del importe de transferencia del bono se encuentra incluida la cuota del IVA correspondiente a la operación subyacente.

### EJEMPLO 70

Un particular adquiere un bono o cheque regalo en una cadena de establecimientos comerciales por importe de 500 euros para regalarlo a una pareja que contrae matrimonio próximamente. Dicho bono o cheque regalo es canjeable por cualquiera de los productos o servicios que comercializa esta cadena de establecimientos comerciales.

.../...

.../...

Entregado el bono regalo a la pareja esta adquiere en la cadena comercial el 1 de julio una mesa por importe de 400 euros (IVA incluido), descontándose esta cantidad del bono regalo. El 10 de julio, con destino a una cena que quieren ofrecer a unos amigos, adquieren diversos productos en la pescadería de la cadena comercial por importe de 250 euros (IVA incluido), abonándose este importe parcialmente mediante el cheque regalo y el resto en efectivo.

En el momento de la transferencia del bono o cheque regalo no hay hecho imponible ni devengo alguno de IVA. Las operaciones sujetas se realizan:

- El 1 de julio por la compra de la mesa se produce el devengo de esta entrega de bienes. En el importe de 400 euros va incluido el IVA repercutido al tipo general del 21 %; por lo que la base imponible será de 330,58 euros (400 €/1,21), y la cuota será de 69,42 euros.
- El 10 de julio se produce la entrega del pescado, al tipo impositivo del 10 %. Ahora bien, el coste total IVA incluido es de 250 euros (estamos ante una única operación), y se entrega como contraprestación parcial el importe que quedaba en el cheque regalo de 100 euros, y dentro del mismo debe ir incluida la parte proporcional de cuota. Por ello la base imponible por la parte proporcional del importe abonado con el cheque regalo será de 90,91 euros y la cuota correspondiente a esta cantidad de 9,10 euros. Respecto de los restantes 150 euros (la operación era de 250 €) la base imponible será de 136,36 euros y la cuota de 13,64 euros.

Ahora bien, se encuentran aquellos otros supuestos en los que el emisor del bono no es quien finalmente entregará el bien o prestará el servicio, pudiendo existir entre este emisor y el sujeto pasivo que realizará la operación subyacente sujeta al IVA una cadena de distribuidores o comercializadores del producto que pueden actuar en nombre propio o en nombre y por cuenta ajena.

El problema radica en que la regulación ahora recogida en el artículo 73 bis de la Directiva 2006/112/CE no prevé cómo determinar la base imponible de estos servicios de intermediación, distribución o comercialización que se encuentran incluidos en el precio final que abona el último tenedor del bono y ello incide en la base imponible de la operación subyacente, puesto que el tenedor último del bono ha abonado un importe por el bien o el servicio que recibirá, pero no cabe duda de que en dicho importe se encuentra también la base imponible de los distintos servicios intermedios.

La respuesta a este problema la ha dado la DGT en Consulta V4588/2016, de 10 de octubre (NFC062570), respecto a los supuestos en que el distribuidor opera en nombre propio, considerando lo dispuesto en los artículos 78 de la Ley del IVA y 73 y 73 bis de la directiva (aun cuando este último precepto no es de obligatoria aplicación hasta el 1 de enero de 2019, plazo que se tiene para que el legislador nacional efectúe la transposición de los nuevos preceptos de la directiva). En ella se indica:

«[...] cuando un empresario o profesional emite un bono polivalente, o participa en nombre propio en una cadena de distribución de un bono polivalente, adquiriendo y vendiendo el mismo mediante precio hasta su último tenedor, parece evidente que la base imponible de este servicio de emisión, distribución o promoción del bono polivalente no debe coincidir con la cantidad abonada por su adquirente puesto que, [...], el tenedor del bono, último poseedor en ese momento, puede optar por su redención y la cantidad satisfecha en su adquisición constituirá, en su caso, la base imponible del bien o del servicio individualizado que pueda derivarse de dicha redención. [...].

De esta forma, la propia regulación armonizada de los bonos excluye que la base imponible del servicio de distribución o promoción se corresponda con la cantidad pagada por el tenedor del bono, que si constituirá, en su caso, la base imponible de la operación subyacente si ese tenedor opta por su redención, cantidad que debe entenderse con el IVA incluido.

En estas circunstancias la interpretación conjunta y sistemática del artículo 73 de la directiva en relación con el nuevo artículo 73 bis de la misma, determina que la base imponible del servicio de distribución o promoción deberá determinarse mediante un sistema de margen, que estará constituido por la diferencia entre el precio efectivo de venta del bono y su valor de adquisición, IVA incluido, en ambos casos.

No obstante, en el supuesto que el empresario o profesional que participa en la distribución del bono mediante precio sea el empresario o profesional que lo ha emitido, dicha base imponible se determinará por la diferencia entre el precio efectivo abonado por la venta del bono y la cantidad que se obliga a entregar al empresario o profesional que finalmente realiza la entrega del bien o la prestación del servicio individualizado al titular del bono cuando se produzca la redención, IVA incluido, en ambos casos.

El empresario o profesional que emita el bono o participe en la distribución o comercialización del bono polivalente deberá aplicar a la base imponible determinada según los criterios anteriores el tipo impositivo general del 21 por ciento que constituirá el IVA devengado por sus servicios de distribución o promoción del bono polivalente».

De esta forma queda resuelto el problema de determinar la base imponible tanto de la operación subyacente como de las prestaciones de servicios diferenciadas que puedan producirse en la comercialización o distribución en nombre propio del bono polivalente.

### III.5.3. Servicios identificables en la distribución del bono

Al igual que en el bono univalente, en la comercialización del bono polivalente si se identifican servicios de intermediación o prestaciones de servicios distintas, como son los servicios de distribución, o de promoción y publicidad, etc., quedarán sujetos al IVA de acuerdo con las reglas generales del impuesto.

Debe tenerse en cuenta que, como regla general, los intermediarios que actúen en la comercialización de los bonos polivalentes actuarán en nombre y por cuenta ajena, por lo que sus servicios serán de mera comisión o intermediación, totalmente independientes de la operación subyacente que pueda quedar incluida en el bono.

### III.5.4. Facturación en la transferencia de bonos polivalentes por las operaciones subyacentes

Uno de los problemas que surgen inmediatamente en relación con los bonos polivalentes es el de la facturación de estas operaciones subyacentes en el bono.

Desde el punto de vista fiscal, de acuerdo con el artículo 11 del Reglamento de facturación, la factura no puede expedirse antes de producirse el devengo, o dicho de otra forma, el documento expedido con anterioridad no tiene la consideración de factura a efectos fiscales. De acuerdo con las reglas de este precepto se expide en el momento en que se realiza la operación si el destinatario no es empresario o profesional que actúa como tal; y si lo es, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la operación.

En los bonos polivalentes no existe hecho imponible por la transferencia de los mismos, por lo que en ese momento, al no existir devengo, no debe expedirse factura de acuerdo con el Reglamento de facturación, sin perjuicio de que pueda expedirse cualquier otro documento que acredite la entrega monetaria a cambio del bono polivalente.

La factura deberá expedirse a partir del momento en que acontece el devengo, en los plazos reseñados; y con ello pueden concurrir diversas cuestiones que en el comercio de estos bonos deberán resolverse con la práctica habitual.

La primera de ellas es la determinación del destinatario de la operación, ya que puede ser el tenedor del bono polivalente o el emisor del bono o distribuidor o comercializador del bono en nombre propio.

La primera situación se producirá habitualmente cuando sea el emisor del bono el que efectuó directamente la operación subyacente (caso de los bonos o cheques regalo, por ejemplo). El destinatario puede ser el mismo que adquirió el bono o una persona distinta a la que en su día adquirió el bono polivalente. Debe tenerse en cuenta que la operación sujeta al impuesto es la entrega del bien o la prestación del servicio que acaece cuando se entrega materialmente el bien o se presta el servicio y el destinatario será quien demanda el bien o el servicio entregando a cambio como contraprestación el bono polivalente.

Si resulta ser la misma persona que adquirió el bono, estaremos simplemente ante una mera cuestión temporal, pero en todo caso recibirá la factura de adquisición de los bienes o de los

servicios, pudiendo deducirse las cuotas de IVA en la medida en que tenga derecho a ello, esto es, en función del cumplimiento de las condiciones previstas en el título VIII de la Ley del IVA.

Si es una persona distinta a aquella que entregó el importe monetario a cambio del bono polivalente (sucede habitualmente en los bonos o cheques regalo, en cuyo caso el que adquiere el bien o recibe el servicio no abona cantidad alguna, entregando como contraprestación total o parcial el bono que ha recibido), surge el problema del destinatario que debe figurar en la factura que emite quien realiza materialmente la operación sujeta al impuesto. En principio debe serlo aquel que adquiere los bienes o servicios, encontrándonos en este caso ante la regla general prevista en el artículo 78.Uno de la Ley del IVA, en el sentido de que la base imponible queda integrada también por la contraprestación procedente de terceras personas (la que adquirió el bono y lo entregó a la persona que ahora adquiere el bien o el servicio). No habrá cuota soportada alguna para la persona que adquirió el bono, sin perjuicio del tratamiento del gasto a efectos de la imposición directa y el soporte documental que acredita el gasto. Recordemos que el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria prevé que «los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones».

Pueden darse situaciones en las que el tenedor del bono cuando lo redime lo hace en nombre y por cuenta de quien abonó el precio del bono en el momento de su transferencia por parte del emisor, en cuyo caso la factura deberá emitirse a nombre de quien pagó el precio del bono.

Cuestión distinta es la deducibilidad de las cuotas soportadas. En el supuesto de que el adquirente del bono y quien recibe la entrega del bien o la prestación del servicio es un empresario o profesional que afecta el bien o el servicio a su actividad empresarial o profesional, no podrá deducir las cuotas antes del momento en que reciba el bien o el servicio así como la correspondiente factura. En ningún caso el documento acreditativo de la transferencia del bono será documento que acredite el derecho a la deducción, porque no tiene el carácter de factura fiscal y no se ha producido el devengo del impuesto. Y ello aunque pueda conocerse, por la naturaleza del bien o el servicio subyacente, el tipo impositivo al que tributará la operación. En tanto es un bono polivalente no hay hecho imponible alguno por la transferencia del bono, por lo que no hay derecho en ese momento a la deducción del impuesto.

La segunda situación que puede darse es que el emisor del bono o el distribuidor o comercializador del bono en nombre propio sea una persona distinta de aquella que realizará la operación subyacente. En este caso, como se ha expuesto anteriormente, el tenedor del bono redime el mismo ante el empresario o profesional al que acude para que le entregue un bien o preste un servicio, y a cambio le entrega el bono polivalente, el documento en formato papel o en otro soporte (informático, etc.). El tenedor del bono ha abonado el precio al emisor o al distribuidor o

al comercializador en nombre propio, siendo uno de estos el que abona la contraprestación por el bien o por el servicio al sujeto pasivo que realizó materialmente la operación subyacente, y este emisor o comercializador en nombre propio será quien reciba la factura por la entrega del bien o la prestación del servicio.

No obstante, deberemos distinguir entre la emisión de la factura por quien realiza materialmente la operación a favor del emisor del bono y otra la que debe expedir este emisor a favor de quien adquirió en su día el bono, que no podrá expedirla en tanto no se haga uso del bono por el consumidor. Pueden darse por este motivo desfases o problemas que pueden ocasionar importantes desajustes en la tributación de la operación, dado que el emisor del bono en tanto no conoce que se ha hecho uso del mismo por parte del consumidor no puede emitir factura, y el hecho imponible ha podido producirse sin este conocimiento, haciendo dejadez de la obligación de expedir factura no por negligencia, sino por falta de certeza en la producción del hecho imponible. El desconocimiento por parte del emisor del bono dificulta en gran medida la tributación de estas operaciones.

Quede claro que, tanto respecto de esta cuestión como de cuantas se trata en esta materia de bonos, bien sean univalentes o polivalentes, la práctica habitual para quien asesore fiscalmente o quiera conocer la tributación de estas operaciones desde un punto de vista general supondrá identificar en primer lugar todas las operaciones que se producen en la emisión, comercialización o distribución de los bonos, determinando la naturaleza y características de las mismas (nombre propio o por cuenta ajena, clase de servicio prestado, etc.), para ir concretando después la tributación de cada una de las operaciones que se producen en el circuito de emisión y comercialización del bono y la obligación de expedir factura.

### III.5.5. Otras cuestiones de interés en relación con los bonos polivalentes

Entre las cuestiones de interés que suscitan los bonos polivalentes se encuentra el hecho de que pueda comportarse en un momento posterior a su transferencia como pago anticipado de una operación sujeta al IVA, o situación análoga.

Como se ha expuesto la transferencia del bono polivalente no supone la realización del hecho imponible, en cuanto no existe certeza sobre el bien o el servicio futuro o alguno de los elementos esenciales de su gravamen. En este extremo radica una de las más notables diferencias con el bono univalente.

Ahora bien, puede producirse una transferencia de un bono polivalente, no sujeto a IVA, y que con posterioridad el poseedor del mismo concrete de manera cierta y segura con el suministrador de un bien o el prestador de un servicio la operación a realizar por cualquiera de estos. A partir del momento en que se conoce con certeza y seguridad la operación subyacente, pudiendo determinarse incluso el lugar de realización y la cuota devengada, la entrega del bono a este suministrador o prestador, o la concreción de la operación, con anterioridad a que se produzca la entrega del bien o la prestación del servicio supondrá un pago anticipado y como tal deberá tributar a efectos del IVA.

### EJEMPLO 71

Una sociedad mercantil que tiene una cadena de establecimientos comerciales emite bonos o cheques regalos para intercambiar por cualquier producto o servicio con los que comercia. Un empresario adquiere uno de ellos por importe de 500 euros, que entrega como regalo a uno de sus empleados. Este último acude a uno de los centros comerciales y adquiere el 31 de diciembre un ordenador portátil si bien no le será entregado hasta el 15 de enero, pues no hay existencias en ese momento en el centro comercial. A cuenta del ordenador, cuyo precio total es de 800 euros, entrega el bono o cheque regalo por 500 euros.

Por la transferencia del bono polivalente que hace la sociedad mercantil al empresario no existe hecho imponible alguno, no hay operación sujeta al impuesto, al encontrarnos ante un bono polivalente.

La operación subyacente será la entrega del ordenador, cuyo devengo se produce el 15 de enero, que es cuando el bien se pone a disposición del empleado adquirente del ordenador. Ahora bien, el 31 de diciembre entrega a cuenta del ordenador el cheque regalo, produciéndose en ese momento el pago anticipado parcial de la operación. Al existir la certeza y seguridad de la operación subyacente, se producirá el devengo en ese momento como pago anticipado, siendo la base imponible de 413,22 euros ( $500/1,21$ ), y la cuota de 86,78 euros.

Se plantea asimismo si pueden darse situaciones en las que los intermediarios en la comercialización de estos bonos polivalentes actúen en nombre propio, situación que parece no estar contemplada en la Directiva (UE) 2016/1065.

Seguramente no será la situación habitual, pero no debe descartarse *a priori* esta posibilidad. En este caso, en tanto no existe hecho imponible hasta que se efectúe la entrega del bien o la prestación de servicios, las distintas transferencias del bono polivalente no supondrán la realización de hecho imponible alguno por este motivo, al margen de que puedan diferenciarse prestaciones de servicios autónomas en cuyo caso tributarán por las normas generales del impuesto.

Así cuando la operación realizada por el distribuidor o intermediario consista en la transferencia en nombre propio de un bono polivalente (aquel en el que la naturaleza del servicio a prestar, el lugar de prestación o el sujeto pasivo, no estén determinados en el momento de su emisión o distribución), la transferencia no supondrá en ningún caso el devengo de la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente derivados de la redención del bono polivalente; pero constituirá un servicio de distribución o promoción sujeto al IVA.

La operación subyacente quedará sujeta al IVA cuando el último tenedor o poseedor del bono reciba el bien o el servicio concreto del empresario o profesional que efectúa la operación a cambio de la entrega del bono que constituye, por tanto, la contraprestación de esa entrega de bienes o prestación de servicios.

**EJEMPLO 72**

Estaremos ante la comercialización de bonos polivalentes en nombre propio en el supuesto que examina la Consulta de la DGT V4588/2016, de 26 de octubre (NFC062570). Se trata de una entidad que efectúa la distribución y venta de un producto denominado «cajas de experiencias», en virtud del cual el adquirente o, en caso de posterior transmisión, el poseedor final del mismo, podrá acceder a alguno de los servicios que se le ofrecen (hostelería, restauración, ocio, etc.) en diversos centros asociados ubicados tanto dentro como fuera del territorio de aplicación del impuesto. La «caja de experiencias» incluye algún objeto de escaso valor (por ejemplo, una pulsera) junto con una guía o manual de prestaciones de servicios y un vale, no nominativo, por cuyo importe, impuestos indirectos incluidos, puede el tenedor disfrutar de un solo servicio o bien de varios de ellos. En ambos casos, el servicio puede tener lugar en el territorio de aplicación del impuesto o bien fuera de él. El adquirente del vale reservará directamente el servicio elegido en el centro asociado, el cual le prestará el servicio a cambio de la entrega del correspondiente vale, dentro de su disponibilidad.

Finalmente debemos tratar el tema de la deducibilidad de las cuotas. El empresario o profesional que emita o comercialice el bono tiene derecho a la deducción del IVA que soporte, de conformidad con las reglas y requisitos establecidos, con carácter general, en el título VIII de la Ley del IVA.

Ahora bien, ya se ha hecho alusión anteriormente al momento en que se entenderán soportadas las cuotas en caso de bonos polivalentes si el emisor del bono o el comercializador en nombre propio son los destinatarios de las operaciones subyacentes, en tanto en cuanto hasta que no se realizan estas operaciones no existirá devengo por las mismas.

Todo ello sin perjuicio de que puedan deducir las cuotas soportadas por los distintos servicios que se diferencien en la comercialización de los bonos, por promoción, publicidad, etc., al quedar afectas a una actividad empresarial o profesional.

**III.6. NO UTILIZACIÓN O USO DEL BONO POR SU POSEEDOR**

Se ha señalado al inicio del análisis de los bonos canjeables que la Directiva (UE) 2016/1065, y por ende los nuevos preceptos incluidos en la Directiva 2006/112/CE, no se aplica a aquellas situaciones en las que el consumidor final no canjea un bono polivalente durante su periodo de validez y el vendedor conserva la contraprestación recibida por dicho bono. Por extensión, la cuestión del tratamiento fiscal de las cantidades abonadas trasciende también a los bonos univalentes.

Respecto de los bonos polivalentes, el tratamiento de esta situación puede equipararse a un desistimiento e inexistencia final de hecho imponible alguno, sin perjuicio de la interpretación que de estos supuestos dé el TJUE.

Si se recupera el importe abonado nada habrá que señalar, puesto que si no existió hecho imponible alguno por la transferencia del bono polivalente, mal puede hablarse de modificación de la base imponible o de rectificación de cuotas repercutidas cuando no ha existido un hecho imponible previo.

Ahora bien, si el emisor mantiene en su poder el importe total percibido o una parte del mismo, debemos preguntarnos sobre su significado y tributación en IVA. En este sentido, el importe abonado podría equipararse al tratamiento que se da a las arras (aun cuando su naturaleza es distinta, dado que el adquirente del bono paga la cantidad estipulada adquiriendo un derecho que puede ejercitar o no la compra de bienes o la obtención de servicios, siendo algo voluntario), por lo que sería de aplicación a este supuesto lo que había señalado el TJUE en Sentencia de 18 de julio de 2007, asunto C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (NFJ026002): las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicios sujetas al IVA (en el caso examinado se trataba de servicios hoteleros) deben considerarse, cuando el cliente hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone y esas cantidades quedan en poder del empresario futuro prestador, indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas a IVA.

No puede considerarse como una contraprestación o contrapartida de una prestación de reserva pues la cantidad pagada no es una contrapartida efectiva de un bien o servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas, al no estar determinado de manera clara y precisa, con certeza, la operación imponible; en definitiva no existe un vínculo directo entre un bien o servicio y el importe o contraprestación recibida (requisito exigible reiteradamente por el TJUE, entre otras, en las Sentencias de 8 de marzo de 1988, asunto C-102/86, *Apple and Pear Development Council* [NFJ000379]; de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, *Tolsma* [NFJ003302]; de 21 de marzo de 2002, asunto C-174/00, *Kenemer Golf* [NFJ011964]; de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, *FCE Bank* [NFJ021920]; y de 18 de julio de 2007, asunto C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* [NFJ026002]).

En cuanto a los bonos univalentes la cuestión es más compleja de lo que a simple vista parece. Como se ha indicado al examinar la naturaleza de estos bonos, el legislador opta por considerar que con la transferencia del bono se ha producido la entrega del bien o la prestación del servicio, por lo que de no producirse la entrega efectiva del bien o la prestación del servicio parecería que nada debe efectuarse. La transferencia del bono se equipara a la venta de la operación subyacente.

Sin perjuicio de que pueda ser esta la interpretación que den los órganos consultivos administrativos, no cabe duda de que pueden darse situaciones en las que se produzca un enriquecimiento injusto por parte de la Administración tributaria en tanto la realidad nos lleva a concluir que no ha existido entrega efectiva del bien o prestación efectiva del servicio. Si a través del IVA se pretende gravar el consumo, este materialmente no ha existido, más allá de la presunción legal que ahora se establece, por lo que no parece razonable que se tribute por un hecho imponible (entrega de bienes o prestaciones de servicios) que finalmente no se ha producido. Esto es, si el bono univalente no se canjea, ¿existirá un derecho a recuperar el impuesto soportado del emisor del

bono? Indudablemente debería establecerse un procedimiento que permitiera el reconocimiento a la recuperación de una cuota por una entrega de un bien o la prestación de un servicio que materialmente no han ocurrido.

Ello quedaría solventado si consideramos que si bien se produce el devengo en el momento de la transferencia del bono univalente, estamos ante un devengo anticipado, pues esta es la verdadera naturaleza del pago efectuado en ese momento, ya que el bien o el servicio se recibirá efectivamente con posterioridad, y el hecho imponible viene configurado en el IVA por la entrega de bienes o las prestaciones de servicios. Ello conllevaría la obligación de modificar la base imponible y rectificar la repercusión del impuesto, lo que permitiría al destinatario (al adquirente del bono univalente) recuperar una parte de lo abonado, la cuota de IVA devengada, por un bien o un servicio que no ha recibido, sin que en ningún caso existiera enriquecimiento alguno por parte de la Administración.

En cuanto al resto del importe abonado, deberá estarse a las cláusulas contractuales pudiendo darse un tratamiento análogo al que se ha señalado en caso de desistimiento de los bonos polivalentes.

### III.7. CUADROS-RESUMEN SOBRE TRATAMIENTO DE BONOS

Concepto y tipos de bono	
Concepto	Tipos
Instrumento que debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores de servicios hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento.	<b>BONO UNIVALENTE:</b> Bono en el que a la hora de su emisión se conozca el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios.
	<b>BONO POLIVALENTE:</b> Cualquier bono que no sea un bono univalente.

Bonos univalentes	
Sin intermediación, por la transferencia del bono.	Se produce el hecho imponible: Equivale a la entrega del bien o a la prestación del servicio.
Con intermediación en nombre propio.	Cada transferencia equivale a la entrega del bien o a la prestación del servicio.
.../...	

<b>Bonos univalentes</b>	
.../...	
Con intermediación en nombre y por cuenta ajena.	<p>El intermediario no realiza la transferencia del bono.</p> <p>La transferencia la efectúa el sujeto pasivo emisor del bono.</p> <p>El intermediario solo presta un servicio de intermediación, tributando de acuerdo con las reglas generales del impuesto.</p>
Base imponible de la transferencia del bono.	Bien sea una entrega de bienes o una prestación de servicios, será la contraprestación exigida a cambio del bono.
Servicios producidos en la cadena de comercialización del bono distintos de la mera intermediación en nombre y por cuenta ajena.	Cuando se identifiquen los servicios (promoción, publicidad, etc) tributarán de acuerdo con las reglas generales del impuesto.

<b>Bonos polivalentes</b>	
Transferencia del bono.	No supone la realización de un hecho imponible.
Entrega efectiva del bien o prestación efectiva del servicio (operación subyacente al bono).	Supone la realización del hecho imponible por la entrega del bien o la prestación del servicio.
Base imponible de la entrega del bien o de la prestación del servicio.	Contraprestación pagada por el bono o, a falta de información sobre la misma, valor monetario indicado en el bono en la documentación correspondiente, menos la cuota del IVA sobre los bienes entregados o los servicios prestados.
Servicios que puedan identificarse en caso de que la transferencia del bono se realice por un sujeto pasivo distinto de aquel que realiza la transacción sujeta al IVA.	Cualquier prestación de servicios que pueda identificarse (mediación, promoción, publicidad, etc.) estará sujeta al IVA, aplicando las reglas generales del impuesto.