

**NUM-CONSULTA** V2012-15

**ORGANO** SG de Impuestos sobre el Consumo

**FECHA-SALIDA** 26/06/2015

**NORMATIVA** Ley 37/1992 art. 70-Uno-1º

**DESCRIPCION-HECHOS** La consultante es una sociedad dedicada a la prestación de servicios de gestoría para entidades bancarias, primordialmente gestión de escrituras notariales de cancelación de hipoteca.

**CUESTION-PLANTEADA** Si los servicios de gestión de escrituras públicas de cancelación de hipotecas que recaen sobre inmuebles sitos en Canarias se encuentran sujetos a IGIC o a IVA.

**CONTESTACION-COMPLETA** 1.- El art. 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre de 1992) define el Impuesto del siguiente modo:

“El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.”

El artículo 3 de la Ley 37/1992, define el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

“Uno. El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

1.º «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:

- a) En la República Federal de Alemania, la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.
- b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal, y en la República de Finlandia, las islas Aland, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

2.º "Comunidad" y "territorio de la Comunidad", el conjunto de los territorios que constituyen el «interior del país» para cada Estado miembro, según el número anterior.

3.º "Territorio tercero" y "país tercero", cualquier territorio distinto de los definidos como «interior del país» en el número 1.º anterior.”

De conformidad con el artículo 4 de la Ley 37/1992, el hecho imponible del Impuesto será el siguiente:

“Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

(...).”

Conforme al art. 11.Uno de la Ley 37/1992, tendrá la consideración de prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con la Ley del Impuesto, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En el caso planteado por la consultante, la prestación de servicios consistirá en el servicio de gestoría para entidades bancarias que incluye la gestión de las escrituras de cancelación de hipoteca.

Las reglas de localización de las prestaciones de servicios se encuentran reguladas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992. Establece el artículo 69 de la Ley del impuesto que:

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

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

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

El artículo 70 del mismo texto legal contiene una serie de reglas especiales de localización. En concreto, se establece en el art. 70.Uno.1º que:

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

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

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

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

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

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

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

Las reglas de localización de los servicios relacionados con un bien

inmueble son objeto de precisión en el Reglamento (UE) nº 282/2011, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en su redacción dada por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Establece el artículo 31 bis de dicho texto que:

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

a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;

b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

(...)

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.

3. El apartado 1 no abarcará:

(...)

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.”

El contenido anteriormente reproducido del Reglamento (UE) nº 282/2011 será norma vinculante a partir del 1 de enero del 2017, sin embargo, en la fijación del alcance del artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, aquí analizado, resulta procedente considerar el contenido de dicho Reglamento tal y como hiciera el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 16 de octubre del 2014, que resuelve el Asunto C 605/12, *Welmory sp. z o.o. vs Dyrektor Izby Skarbowej w Gdansk*, y que establece en su fundamento 46, analizando el alcance del artículo 44 de la Directiva y respecto del

Reglamento (UE) nº 282/2011, que:

“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.”

2.- De conformidad con todo lo anterior, los servicios por los cuales la entidad consultante intermediará en la transmisión de determinados derechos de crédito hipotecario sobre bienes inmuebles realizando operaciones varias de gestoría deben ser considerados como servicios relacionados con un bien inmueble pues el servicio pretende precisamente la modificación jurídica del mismo. Esta vinculación determina, por consiguiente, que el servicio de gestoría descrito deba ser localizado en función del lugar en que se encuentre el bien inmueble en cuestión, esto es, fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

Por último, debe recordarse que respecto de los servicios relacionados con operaciones inmobiliarias, ya este Centro Directivo se ha pronunciado en repetidas ocasiones. Así, en contestación dada a consulta V1195-15, se determinó que los servicios de tramitación de escrituras notariales referidas a una operación de cesión de créditos hipotecarios se sometían a esta regla especial del artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992, así como el servicio de asesoría jurídica prestado con ocasión de la adquisición “mortis causa” de un inmueble por una persona física, según contestación dada a la consulta V2297-13.

En conclusión, los servicios relacionados con la gestoría de escrituras de cancelación de hipotecas sobre inmuebles sitos en Canarias no se pueden considerar prestados en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido español.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.