

NUM-CONSULTA: V3087-17

ORGANO: SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA: 28/11/2017

NORMATIVA: Ley 37/1992 arts. 4, 69, 70; Reglamento UE 282/2011 artículo 31 bis

DESCRIPCION-HECHOS: La sociedad consultante presta servicios de ingeniería consistentes en el diseño de moldes metálicos (encofrados) para la fabricación industrializada de grandes prefabricados de hormigón. Los moldes que diseña se utilizarán para fabricar las vigas de hormigón de un inmueble situado fuera de España.

El destinatario es una empresa española que va a fabricar el molde fuera de España, y a partir del molde fabricado obtiene un prefabricado que se va a utilizar para la construcción de un inmueble fuera de España.

CUESTION-PLANTEADA: Lugar de realización de la operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION-COMPLETA: 1.- La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de ingeniería consistentes en la fabricación de moldes prestados por la entidad consultante deberá realizarse conforme a las reglas de localización de servicios contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

La regla general de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicios viene regulada en el artículo 69 de la citada Ley cuyo apartado Uno dispone lo siguiente:

“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:

1º. 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.

(...).”

Dentro de las reglas especiales de localización, conforme a lo dispuesto en el artículo 70.Uno de la Ley 37/1992, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

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

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.

(...).”

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 166/05) establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (actual 47 de la Directiva 2006/112/CE y 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.”.

En cuanto al concepto de bien inmueble contenido en los precitados artículos 47 de la Directiva 2006/112 y 70 de la Ley del impuesto, éste es objeto de precisión en el Reglamento de ejecución nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo del 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificado a su vez por el Reglamento de ejecución nº 1042/2013, de 7 de octubre del 2013, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Señala el artículo 13 ter del Reglamento de ejecución nº 282/2011 que:

“A efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE, por “bienes inmuebles” se entenderá:

- 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.”.

Adicionalmente, el artículo 31 bis del Reglamento de ejecución establece 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:

- 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;
- b) la prestación de servicios in situ 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;

(...)

3. El apartado 1 no abarcará:

(...).”.

Por otra parte, debe aquí recordarse que la regulación de los servicios relacionados con bienes inmuebles contenida en la Directiva del Impuesto y su Reglamento de ejecución ha sido objeto de un detallado análisis en el documento “Notas Explicativas sobre las normas de la UE referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos de IVA” que ha entrado en vigor en 2017, si bien fue publicado por la Comisión Europea en el mes de octubre del 2015.

De acuerdo con todo lo anterior, los servicios de ingeniería prestados por la entidad consultante consistentes en el diseño de moldes metálicos (encofrados) para la fabricación industrializada de grandes prefabricados de hormigón no tienen la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles por lo que se localizarán por aplicación de la regla general del artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992.

Por tanto, los servicios de ingeniería consistentes en la fabricación de moldes prestados por la entidad consultante se localizarán en el territorio de aplicación del Impuesto cuando tengan por destinatario a 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.

2.- 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.