



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 entrarán en vigor en 2017

(Reglamento de ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo)

Exención de responsabilidad: Estas notas explicativas no son jurídicamente vinculantes y solo contienen orientaciones prácticas e informales sobre cómo se debe aplicar el Derecho de la UE basándose en los puntos de vista de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión.

OBSERVACIONES PRELIMINARES IMPORTANTES

Estas notas explicativas proporcionan información de contexto sobre las normas relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles, así como explicaciones sobre cómo deben entenderse dichas normas según la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea.

No son jurídicamente vinculantes y no impiden que los Estados miembros y las administraciones tributarias nacionales adopten directrices nacionales sobre el mismo asunto.

El **objetivo** de estas notas explicativas es **contribuir a una mejor comprensión de la legislación europea**, principalmente del Reglamento de ejecución (UE) n° 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento (UE) n° 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios. Estas notas explicativas pueden ser consideradas una **herramienta de orientación** cuyo uso puede esclarecer la aplicación práctica de la legislación europea del IVA en lo que respecta a los servicios relacionados con bienes inmuebles.

Las notas explicativas han sido elaboradas por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea (DG TAXUD) tras una amplia consulta con los Estados miembros y con representantes empresariales.

Estas notas explicativas no son jurídicamente vinculantes. No expresan una opinión oficial de la Comisión Europea, y las opiniones que se vierten en ella no obligan en modo alguno a la Comisión. Tampoco reflejan necesariamente los puntos de vista de todos los Estados miembros. Las administraciones tributarias nacionales también podrán publicar orientaciones específicas sobre la aplicación de las normas del IVA aplicables a los servicios relacionados con bienes inmuebles. Se invita a las partes interesadas en la búsqueda de una respuesta precisa, completa y vinculante a una consulta específica a ponerse en contacto con sus correspondientes administraciones tributarias nacionales¹ que, de acuerdo con el principio de subsidiariedad, son las principales responsables de informar a sus sujetos pasivos sobre la interpretación y aplicación de la legislación del IVA.

Las notas explicativas no son exhaustivas: solo se han incluido determinados temas cuando se ha considerado conveniente facilitar explicaciones. Es aconsejable y recomendable para cualquier usuario de las notas explicativas leer tanto las observaciones generales de la parte I como las observaciones específicas de la parte II, ya que a menudo las explicaciones de la parte I son pertinentes para la correcta comprensión de las disposiciones específicas.

Las notas explicativas representan un trabajo en curso: no son un producto final, sino que reflejan la situación existente en un momento determinado de acuerdo con los conocimientos y la experiencia disponibles.

¹ Puede obtenerse más información sobre las normas del IVA y los datos de contacto de las administraciones tributarias nacionales en http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm

Índice

PARTE 1	Observaciones generales sobre los servicios vinculados a bienes inmuebles	10
1.1.	Contexto histórico.....	10
1.2.	Contexto internacional.....	10
1.3.	Finalidad de la norma particular relativa a los servicios relacionados con bienes inmuebles.....	11
1.4.	Naturaleza de la norma particular relativa a los servicios relacionados con bienes inmuebles.....	11
1.5.	Tratamiento a efectos del IVA de las prestaciones de servicios remotas relacionadas con bienes inmuebles	12
1.6.	Aplicación de la norma particular relativa a los servicios relacionados con bienes inmuebles en el caso de paquetes de servicios.....	12
1.7.	Vinculación de un servicio a uno o varios bienes inmuebles específicos	13
1.8.	Servicios relacionados con bienes inmuebles y contratos complejos	13
1.9.	Obligaciones de los proveedores que prestan servicios vinculados a bienes inmuebles.....	14
1.10.	Interacción entre la norma particular del artículo 47 de la Directiva del IVA y el concepto de establecimiento permanente reconocido a efectos del IVA.....	15
1.11.	Interacción entre las normas sobre el lugar de prestación de los servicios y las exenciones del IVA	15
1.12.	Carácter irrelevante de los conceptos y definiciones recogidos en las legislaciones nacionales de cara a la aplicación de la norma particular	15
1.13.	Actos jurídicos pertinentes	15
PARTE 2	Observaciones específicas sobre las disposiciones del Reglamento de ejecución pertinentes para los servicios vinculados a bienes inmuebles.....	17
2.1.	Enfoque general de los artículos 13 <i>ter</i> y 31 <i>bis</i>	17
2.2.	Definición de bien inmueble.....	17
2.2.1.	¿Qué engloba el artículo 13 <i>ter</i> , letra a)?	18

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 entrarán en vigor en 2017

2.2.1.1.	Un área determinada de la corteza terrestre.....	19
2.2.1.2.	Propiedad y posesión.....	19
2.2.2	¿Qué engloba el artículo 13 <i>bis</i> , letra b)?	21
2.2.2.1.	¿Qué se entiende por edificios y construcciones en virtud del artículo 13 <i>ter</i> , letra b)?.....	21
2.2.2.2.	¿Debe un edificio incompleto ser considerado no obstante un edificio a los efectos del artículo 13, letra b)?	21
2.2.2.3.	¿Qué se entiende por «cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar», y «que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad»?	22
2.2.3.	¿Qué engloba el artículo 13 <i>ter</i> , letra c)?	24
2.2.3.1	¿Cuándo se considera que un elemento instalado en un edificio o construcción forma parte integrante de este?	24
2.2.4.	¿Qué engloba el artículo 13 <i>ter</i> , letra d)?	25
2.2.4.1.	¿Qué se entiende por «instalados de manera permanente» en virtud del artículo 13 <i>ter</i> , letra d)?	26
2.2.4.2.	¿Cómo debería evaluarse si un edificio o construcción ha sido alterado o destruido?	26
2.2.4.3.	¿Qué relación existe entre las letras b), c) y d) del artículo 13 <i>ter</i> ?.....	27
2.3.	Definición de servicios que tienen una «vinculación suficientemente directa» con un bien inmueble	29
2.3.1.	¿Cuál es la interacción de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 31 <i>bis</i> ? ¿Cuál es la interpretación global que debe dárseles?	29
2.3.2.	¿Cómo debe evaluarse si la vinculación es suficientemente directa?	30
2.3.3.	¿Es posible que servicios prestados a distancia cumplan el criterio de «vinculación suficientemente directa»?.....	31
2.3.4.	¿Afecta la condición del destinatario de los servicios a la calificación de estos?	31
2.3.5.	¿Afecta la ubicación del destinatario de los servicios a la calificación de estos?	31
2.3.6.	¿Cómo debe entenderse la letra a) del artículo 31 <i>bis</i> , apartado 1?.....	31

2.3.7.	¿Cómo debe entenderse la letra b) del artículo 31 <i>bis</i> , apartado 1?.....	32
2.3.8.	¿Son acumulativas las letras a) y b) del artículos 31 <i>bis</i> , apartado 1?.....	32
2.4.	Ejemplos concretos de servicios vinculados o no vinculados a bienes inmuebles.....	32
2.4.1.	¿ Tiene la lista incluida en el artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, carácter indicativo o exhaustivo?.....	32
2.4.2.	Trazado de planos (artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra a), y artículo 31 <i>bis</i> , apartado 3, letra a))	33
2.4.2.1.	¿Cuál es el régimen jurídico aplicable a los estudios realizados con respecto a un bien inmueble cuya ubicación no se conoce todavía?	33
2.4.3.	Servicios de vigilancia y seguridad <i>in situ</i> (artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra b))	34
2.4.3.1.	¿Qué servicios entran en el ámbito de aplicación del artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra b)?	34
2.4.3.2.	¿Es aplicable también el artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra b), a los servicios prestados a distancia?	35
2.4.3.3.	¿Entra la instalación de un sistema de seguridad en el ámbito de aplicación del artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra b)?.....	35
2.4.4.	Construcción de edificios (artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra c))	36
2.4.4.1.	¿Qué categorías de obras de construcción están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra c)?	36
2.4.4.2.	¿Qué tratamiento debería darse a efectos del IVA a la contratación de personal para la realización de obras de construcción?	36
2.4.5.	Construcción de estructuras permanentes (artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra d))	37
2.4.5.1.	¿ Se aplica también el artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra d), a la construcción de estructuras permanentes fijadas al suelo de un río, mar u océano?	37
2.4.5.2.	¿Qué obras de construcción y demolición engloba el artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra d)?	37
2.4.6.	Labor del suelo y actividades agrícolas (artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra e))	37

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 entrarán en vigor en 2017

2.4.6.1.	¿Qué categorías de labores y actividades agrícola están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra e)?.....	38
2.4.7.	Supervisión y evaluación del riesgo y la integridad (artículo 31 bis, apartado 2, letra f))	38
2.4.7.1.	¿Cuál es la finalidad del artículo 31 bis, apartado 2, letra f)?	38
2.4.8.	Servicios de tasación (artículo 31 bis, apartado 2, letra g))	39
2.4.8.1.	¿Qué servicios de tasación de bienes inmuebles abarca el artículo 31 bis, apartado 2, letra g)?.....	39
2.4.8.2.	¿Pueden considerarse los servicios de diligencia debida vinculados a bienes inmuebles en virtud del artículo 31 bis, apartado 2, letra g)?	39
2.4.8.3.	¿Influye el método mediante el que se lleva a cabo una tasación de bienes inmuebles en la consideración del servicio como vinculado a bienes inmuebles?.....	40
2.4.9.	El arrendamiento con o sin opción de compra, de bienes inmuebles (artículo 31 bis, apartado 2, letra h), y artículo 31 bis, apartado 3, letra b))	40
2.4.9.1.	Cómo entender la expresión «arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles» a efectos de las normas sobre el lugar de prestación de los servicios	40
2.4.9.2.	¿Cómo debe entenderse el almacenamiento de mercancías previsto en el artículo 31 bis, apartado 2, letra h), teniendo en cuenta la posición adoptada por el TJUE en el asunto RR Donnelley?.....	41
2.4.9.3.	¿Qué tratamiento debería darse a los servicios de almacenamiento prestados junto con otros servicios adicionales?.....	41
2.4.10.	Prestación de servicios de alojamiento (artículo 31 bis, apartado 2, letra i), y artículo 31 bis, apartado 3, letra d)).....	42
2.4.10.1.	¿Es de aplicación el artículo 31 bis, apartado 2, letra i), también a los servicios de alojamiento prestados fuera del sector hotelero (por ejemplo, casas rurales, villas vacacionales, intercambio de apartamentos, etc.)?	42
2.4.10.2.	¿Qué servicios abarca la disposición relativa al «derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos» recogida en el artículo 31 bis, apartado 2, letra i)?	42
2.4.11.	Concesión o transmisión de derechos de utilización parcial o íntegra de un bien inmueble (artículo 31 bis, apartado 2, letra j)).....	44

2.4.11.1.	¿Cuál es la finalidad del artículo 31 bis, apartado 2, letra j)?	44
2.4.11.2.	¿Cuáles son los límites del ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra j)?	44
2.4.11.3.	¿Se aplica el artículo 31 bis, apartado 2, letra j), a las oficinas compartidas?.....	45
2.4.11.4.	¿Se aplica el artículo 31 bis, apartado 2, letra j), a las casas flotantes?	45
2.4.12.	Mantenimiento, renovación y reparación de edificios (artículo 31 bis, apartado 2, letra k)).....	46
2.4.12.1.	¿Abarca el artículo 31 bis, apartado 2, letra k), únicamente el mantenimiento, la renovación y la reparación de edificios o también el mantenimiento, la renovación o la reparación de diferentes tipos de bienes inmuebles?	46
2.4.12.2.	¿ Se aplica el artículo 31 bis, apartado 2, letra k), únicamente al mantenimiento, la renovación o la reparación vinculados a grandes obras o también a los servicios de limpieza periódicos, dentro y fuera de los edificios?	46
2.4.13.	Mantenimiento, renovación y reparación de estructuras permanentes (artículo 31 bis, apartado 2, letra l))	46
2.4.13.1.	¿Se aplica el artículo 31 bis, apartado 2, letra l), a las infraestructuras de telecomunicaciones?	46
2.4.14.	Instalación o montaje de máquinas o equipos (artículo 31 bis, apartado 2, letra m), y artículo 31 bis, apartado 3, letra f))	47
2.4.14.1.	¿Cómo debe interpretarse el artículo 31 bis, apartado 2, letra m), en relación con el artículo 13 ter, letras c) y d)?	47
2.4.14.2.	¿A partir de qué momento del proceso de instalación o montaje de máquinas o equipos estos pasan a ser bienes inmuebles?.....	47
2.4.15.	Mantenimiento, reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos (artículo 31 bis, apartado 2, letra n), y artículo 31 bis, apartado 3, letra f))	48
2.4.15.1.	¿Es aplicable también el artículo 31 bis, apartado 2, letra n), a los servicios prestados a distancia?	48
2.4.16.	Gestión inmobiliaria (artículo 31 bis, apartado 2, letra o), y artículo 31 bis, apartado 3, letra g)).....	48
2.4.16.1.	¿Qué se entiende por gestión inmobiliaria en el artículo 31 bis, apartado 2, letra o)?	48

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 entrarán en vigor en 2017

2.4.16.2.	¿Qué se entiende por gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias? ¿Se inscribe la gestión de un único activo de inversión en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 3, letra g)?.....	49
2.4.17.	Intermediación en transacciones que afecten a bienes inmuebles (artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra p), y artículo 31 <i>bis</i> , apartado 3, letra d)).....	50
2.4.17.1.	¿Qué actividades de intermediación se consideran relacionadas con bienes inmuebles? ¿Cuál es el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra p)?	50
2.4.17.2.	¿Se aplica el artículo 31 bis, apartado 2, letra p), únicamente a la intermediación de los agentes de la propiedad inmobiliaria o también a cualquier persona implicada en servicios de intermediación?	51
2.4.17.3.	¿Incluye la letra p) del artículo 31 bis, apartado 2, los servicios prestados también en el caso de que finalmente no tenga lugar la venta, arrendamiento, con o sin opción de compra, establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles?	51
2.4.17.4.	¿Por qué subraya el artículo 31 bis, apartado 3, letra d), la condición de «si el intermediario actúa en nombre o por cuenta de otra persona»?.....	51
2.4.17.5.	¿Qué tratamiento debería darse a las situaciones en que los servicios de intermediación contemplados en el artículo 31 bis, apartado 2, letra p), incluyan diversos elementos (como la investigación, el establecimiento de contactos, la creación de sitios web, la prospección y el análisis de calidades de los bienes inmuebles)?	52
2.4.18.	Servicios jurídicos (artículo 31 <i>bis</i> , apartado 2, letra q), y artículo 31 <i>bis</i> , apartado 3, letra h))	52
2.4.18.1.	¿Qué criterios permitirán determinar si una prestación de servicios está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra q), o del artículo 31 bis, apartado 3, letra h)?	52
2.4.18.2.	¿Se considera que los servicios jurídicos relacionados con la celebración de acuerdos de arrendamiento, con o sin opción de compra, están vinculados a bienes inmuebles?	54
2.4.18.3.	Cómo entender el término «modificación» en el contexto del artículo 31 bis, apartado 2, letra q)	54
2.4.18.4.	¿Se limita el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra q), únicamente a los servicios jurídicos prestados por abogados y notarios?	55

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 entrarán en vigor en 2017

2.4.18.5.	¿Cuál es el significado de la expresión «determinados derechos» que figura en el artículo 31 bis, apartado 2, letra q)?	55
2.4.18.6.	¿ Se consideran los servicios de asesoramiento que requieran la presencia in situ o que estén vinculados a un bien inmueble específico relacionados con bienes inmuebles según el artículo 31 bis, apartado 2, letra q)?	56
2.4.18.7.	¿Se consideran los servicios jurídicos relacionados con la financiación de la compra de un bien inmueble o los servicios de consultoría en materia de inversiones relacionados con bienes inmuebles?	56
2.4.19.	Servicios de publicidad (artículo 31 <i>bis</i> , apartado 3, letra c)).....	56
2.4.19.1.	¿Qué se entiende por prestación de servicios publicitarios en el artículo 31 bis, apartado 3, letra c)?.....	56
2.4.19.2.	¿Se aplica también el artículo 31 bis, apartado 3, letra c), a los casos en que la publicidad implica una modificación física de los bienes inmuebles, por ejemplo el pintado de una parte del edificio?	57
2.4.20.	Suministro de un stand junto con otros servicios relacionados (artículo 31 bis, apartado 3, letra e))	57
2.4.20.1.	¿Cuál es el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 3, letra e)?	57
2.4.20.2.	¿Cómo debe definirse «el suministro de un stand» con arreglo al artículo 31 bis, apartado 3, letra e)?	58
2.4.21.	Suministro de equipos para la realización de trabajos en bienes inmuebles (artículo 31 <i>ter</i>).....	59
ANEXO	Extractos de la legislación pertinente	60

PARTE 1

OBSERVACIONES GENERALES SOBRE LOS SERVICIOS VINCULADOS A BIENES INMUEBLES

1.1. Contexto histórico

1. En virtud de la legislación europea sobre el IVA, el lugar de imposición de las prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles se define por una norma particular establecida en el artículo 47 de la Directiva del IVA². Esta norma dispone que el lugar de prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles será el lugar en el que esté situado el inmueble.
2. En el análisis de la revisión de las normas sobre el lugar de prestación de servicios que comenzó con una primera propuesta de la Comisión Europea en 2003 y dio lugar a la adopción de la Directiva 2008/8/CE del Consejo³, el Consejo decidió mantener la norma particular sobre el lugar de imposición de las prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles.
3. Paralelamente, el Comité del IVA⁴ ha debatido determinadas cuestiones específicas relativas a la interpretación de esta disposición y ha acordado una serie de directrices, que afectan principalmente a algunas situaciones concretas, como la prestación de servicios jurídicos relativos a bienes inmuebles, la prestación de paquetes de servicios que incluyen la colocación de stands en ferias y exposiciones, etc.⁵ Sin embargo, estas directrices no siempre fueron acordadas por unanimidad.
4. Con el fin de aumentar la coherencia, la eficacia y la seguridad en el tratamiento a efectos del IVA de las prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles situados en la UE, las directrices relativas a los servicios relacionados con bienes inmuebles acordado en el Comité del IVA se han integrado en las disposiciones del Reglamento de ejecución del IVA⁶ y, por lo tanto, serán vinculantes y directamente aplicables en todos los Estados miembros a partir del 1 de enero de 2017.

1.2. Contexto internacional

5. No solo se aplican normas especiales sobre el lugar de la prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles en la Unión Europea, sino también en algunos terceros países. En la UE, esta norma particular está en consonancia con la aplicación del principio de gravamen en el país de destino. A escala internacional⁷, se suele admitir que tales normas particulares en las que se utiliza el emplazamiento de un bien inmueble como indicador para determinar el lugar de

2 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006, p. 1.).

3 Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO L 44 de 20.2.2008, p.11).

4 El Comité del IVA es un órgano consultivo creado en virtud del artículo 398 de la Directiva del IVA para promover la aplicación uniforme de las disposiciones de la Directiva del IVA. No se le ha atribuido ningún tipo de poder legislativo y no puede adoptar decisiones jurídicamente vinculantes, pero puede ofrecer orientación.

5 Véanse las Directrices de la 93ª reunión del Comité del IVA.

6 Reglamento de ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios (DO L 284, 26.10.2013, p. 1).

7 Véanse las Directrices internacionales sobre el IVA y el impuesto sobre bienes y servicios elaboradas por la OCDE.

imposición puede dar lugar a una asignación justa de derechos imposables entre las diferentes jurisdicciones fiscales.

1.3. Finalidad de la norma particular relativa a los servicios relacionados con bienes inmuebles

6. El objetivo de la norma particular sobre el lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles es garantizar la imposición en el supuesto lugar de consumo de los servicios. Es preciso tener presente este objetivo en todas las situaciones en las que la aplicación práctica de la legislación plantee dificultades. Tales situaciones deberán resolverse de manera que se garantice que los ingresos por IVA reviertan al Estado miembro en que presumiblemente se consume el servicio, teniendo en cuenta que los servicios vinculados a bienes inmuebles se consideran consumidos en el lugar donde radica el bien inmueble. En consecuencia, las partes que intervienen en este tipo de operaciones no pueden eludir el artículo 47 de la Directiva del IVA indicando en sus acuerdos contractuales que los servicios prestados en virtud del contrato deben estar sujetos a la normativa general sobre el lugar de prestación de los servicios.

1.4. Naturaleza de la norma particular relativa a los servicios relacionados con bienes inmuebles

7. La norma que se establece en el artículo 47 de la Directiva del IVA es una norma particular y no una excepción a las normas generales sobre el lugar de prestación de los servicios recogidas en los artículos 44 (servicios entre empresas «B2B») y 45 (servicios de una empresa a un particular «B2C») de la Directiva del IVA. Corresponde a lo previsto en el Título V «Lugar de realización del hecho imponible», capítulo 3 «Lugar de realización de las prestaciones de servicios», sección 3 «Disposiciones particulares» y no debe interpretarse como una excepción a las normas generales⁸.
8. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «TJUE»), las disposiciones que supongan excepciones a las reglas generales (por ejemplo, las disposiciones relativas a exenciones o tipos impositivos reducidos) deben interpretarse de forma estricta. Dado que la norma recogida en el artículo 47 de la Directiva del IVA no constituye una excepción, este criterio de interpretación estricta no se aplica a la definición de los servicios relacionados con bienes inmuebles.
9. El artículo 47 debe aplicarse sobre la base de una evaluación objetiva de las condiciones previstas en la Directiva sobre el IVA y en el Reglamento de ejecución del IVA. Esta norma particular se aplica con independencia de si el servicio se presta a un cliente empresarial (B2B) o a un consumidor final (B2C).
10. Cuando surge alguna incertidumbre con respecto a la aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA como una norma particular relacionada con las normas generales establecidas en los artículos 44 y 45, el tratamiento a efectos del IVA de las operaciones debe determinarse teniendo en cuenta la finalidad de la regla particular —permitir la imposición en el Estado miembro en el que se consume el servicio— y llevando a cabo una evaluación objetiva. En primer lugar, debe examinarse si los servicios entran en el ámbito de aplicación de la norma particular del artículo 47⁹ y, en caso afirmativo, el servicio se considerará

8 Véanse los asuntos del TJUE C-166/05, *Heger Rudi*, y C-41/04, *Levob Verzekeringen y OV Bank*.

9 Véase el asunto del TJUE C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, apartado 29.

relacionado con bienes inmuebles. Si no se aplica ninguna otra norma concreta¹⁰, serán de aplicación las disposiciones generales de los artículos 44 y 45.

11. En algunas circunstancias puede ocurrir que se cumplan las condiciones para la aplicación de dos o más normas particulares. En tales casos, deberá aplicarse la norma que mejor garantice la imposición en el lugar en el que presumiblemente tenga lugar el consumo de los servicios¹¹.

1.5. Tratamiento a efectos del IVA de las prestaciones de servicios remotas relacionadas con bienes inmuebles

12. En algunos casos puede que los servicios relacionados con bienes inmuebles se presten de forma remota, es decir, a distancia. Normalmente la forma en que se presta un servicio no debe influir en su tratamiento a efectos del IVA, siempre que su naturaleza no cambie. Tampoco puede excluirse que, gracias a las nuevas tecnologías, por ejemplo, algunos servicios relacionados con bienes inmuebles no solo puedan prestarse *in situ*, sino también a distancia.
13. Cuando un servicio prestado a distancia es susceptible de estar cubierto por más de una de las normas particulares que regulan el lugar de la prestación de servicios (por ejemplo, la norma relativa a los servicios relacionados con bienes inmuebles o la referente a los servicios prestados por vía electrónica), es necesario evaluar las consecuencias de aplicar cada una de las normas con el fin de determinar cuál sería el resultado más satisfactorio desde el punto de vista del objetivo de garantizar la imposición en el lugar de consumo de los servicios.

1.6. Aplicación de la norma particular relativa a los servicios relacionados con bienes inmuebles en el caso de paquetes de servicios

14. De conformidad con la jurisprudencia del TJUE, a efectos del IVA cada servicio prestado debe considerarse por lo general como una prestación específica e independiente¹². No obstante, cuando una operación consta de varios elementos, será necesario evaluar si debe considerarse como una prestación única o como varias prestaciones específicas e independientes¹³.
15. La prestación de un servicio 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 indisociable cuyo desglose resultaría artificial¹⁴. Es preciso establecer las características esenciales de la prestación a fin de determinar si el cliente, considerado como un consumidor típico, recibe varios servicios o uno solo¹⁵.

10 El servicio debe examinarse siempre sobre las mismas bases si entra en el ámbito de aplicación de alguna de las normas particulares recogidas en los artículos 46 a 59 *bis* de la Directiva del IVA. En ese caso sería de aplicación la disposición pertinente, y no las normas generales previstas en los artículos 44 y 45 de la Directiva del IVA.

11 Véase el asunto del TJUE C-37/08, *RCI Europe*, apartado 39.

12 Véanse los asuntos del TJUE C-392/11, *Field Fisher Waterhouse*, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, apartado 22, C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed*, apartado 35, y C-276/09, *Everything Everywhere*, apartado 21.

13 Véase el asunto del TJUE C-425/06, *Part Service*, apartado 51.

14 Véanse los asuntos del TJUE C-41/04, *Levob Verzekeringen* y *OV Bank*, apartado 22, y C-276/09 *Everything Everywhere*, apartados 24 y 25.

15 Véase, por ejemplo, la sentencia del TJUE en el asunto C-349/96, *Card Protection Plan*.

16. Además, así sucede también 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 prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para los clientes un fin en sí, sino un medio para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del proveedor¹⁶.
17. En presencia de un paquete de servicios único, debe identificarse el elemento predominante de la prestación y comprobarse si dicho elemento predominante está o no relacionado con bienes inmuebles.
18. La calificación de una situación determinada como una o varias prestaciones de servicios debe efectuarse caso por caso, teniendo en cuenta los criterios establecidos por el TJUE¹⁷. Cuando se lleve a cabo dicha evaluación, deberán tenerse en cuenta todas las circunstancias que intervengan en la transacción¹⁸.

1.7. Vinculación de un servicio a uno o varios bienes inmuebles específicos

19. Los servicios relacionados con bienes inmuebles engloban tanto operaciones relacionadas con un bien inmueble como con varios. El hecho de que el servicio esté vinculado a más de un bien inmueble no impide que pueda considerarse que el servicio tiene una relación suficientemente directa con un bien inmueble, en el sentido del artículo 31 *bis*, apartado 1, del Reglamento de ejecución del IVA.
20. Para lograr la imposición en el lugar en el que presumiblemente se produce el consumo, la norma particular del artículo 47 de la Directiva IVA solo es aplicable cuando el servicio está vinculado a uno o varios inmuebles específicos, es decir, cuando los servicios se refieren a uno o varios inmuebles claramente identificados o identificables. En las situaciones en las que resulta imposible identificar el bien inmueble, resulta imposible, *a fortiori*, gravar el servicio en la jurisdicción en la que se encuentre el inmueble. En tales situaciones, debe concluirse que el servicio no está suficientemente relacionado con el bien inmueble.
21. En todos los casos en los que el servicio está vinculado a uno o varios inmuebles específicos, debe evaluarse debidamente si reviste una vinculación suficientemente directa a un bien inmueble, en el sentido del artículo 31 *bis* del Reglamento de ejecución del IVA.
22. El hecho de que uno o varios inmuebles estén situados en una zona geográfica más amplia dentro de una jurisdicción (como, por ejemplo, una ciudad o región) o en Estados miembros distintos no impide, por sí mismo, que el servicio esté vinculado a bienes inmuebles. En los casos en que el servicio abarque más de una jurisdicción, los derechos fiscales deberán repartirse proporcionalmente entre las jurisdicciones afectadas.

1.8. Servicios relacionados con bienes inmuebles y contratos complejos

23. Existe una gran variedad de posibilidades para formalizar contratos, puesto que los proveedores disponen de una gran cantidad de métodos diferentes para

16 Véanse los asuntos del TJUE C-349/96, *Card Protection Plan*, apartado 29; C-41/04, *Levob Verzekeringen* y *OV Bank*, apartado 20; C-111/05, *Aktiebolaget NN*, apartado 22; C-276/09, *Everything Everywhere*, apartados 21 y 22, y C-497/09, *Bog y otros*, apartado 53.

17 Véase el asunto del TJUE C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, apartado 30 y siguientes.

18 Véase el asunto del TJUE C-349/96, *Card Protection Plan*, apartado 27.

organizar la prestación de sus servicios. A modo de ejemplo, puede haber numerosos subcontratistas involucrados en la prestación de un servicio, el cliente puede estar establecido en un país diferente de aquel en el que se encuentra situado el bien inmueble, etc.

24. Deberán tenerse en cuenta los elementos siguientes al evaluar si estas situaciones pueden considerarse relacionadas con bienes inmuebles:
- En caso de que la prestación del servicio afecte a más de un bien inmueble, cada uno de ellos debe estar claramente identificado o ser claramente identificable.
 - Los servicios vinculados a varios bienes inmuebles específicos no pueden considerarse carentes de una conexión suficientemente directa con los bienes inmuebles simplemente por estar relacionados con más de un bien inmueble o porque estos inmuebles estén situados en diferentes Estados miembros.
 - El hecho de que el servicio se preste fuera del emplazamiento del inmueble, y no directamente al propietario de este o a un cliente situado en un país diferente del Estado en que esté ubicado el inmueble, no basta por sí solo para alcanzar una conclusión definitiva (sobre su conexión o no con bienes inmuebles) cuando se evalúe el servicio.
 - Cuando exista una cadena de operaciones, cada prestación de servicios debe evaluarse por separado, teniendo en cuenta las circunstancias de hecho en cuestión.
 - Cuando una prestación compleja incluya servicios relacionados con bienes inmuebles pero también con otros bienes o servicios (es decir, cuando se trate de un paquete de servicios que incluya varios elementos), será necesario verificar si el elemento predominante de la prestación es el servicio relacionado con un bien inmueble y si este servicio guarda una relación suficientemente directa con el bien en cuestión (véanse también las explicaciones anteriores sobre los paquetes de servicios).

1.9. Obligaciones de los proveedores que prestan servicios vinculados a bienes inmuebles

25. Cuando un proveedor presta los servicios contemplados en el artículo 47 de la Directiva del IVA en un Estado miembro, se le considera en general responsable del pago del IVA a las autoridades tributarias del Estado miembro en el que se encuentren los bienes inmuebles (véase el artículo 193 de la Directiva del IVA). Como consecuencia de ello, el proveedor normalmente tiene que identificarse a efectos del IVA y cumplir todas las obligaciones conexas en dicho Estado miembro¹⁹. Si un servicio está relacionado con varios bienes inmuebles situados en distintos territorios, el proveedor será responsable de pagar el IVA adeudado y de identificarse a efectos del IVA en todos esos territorios.
26. No obstante, cada Estado miembro puede prever que, cuando el proveedor no está establecido en su territorio, el deudor del IVA es el destinatario de la prestación (véase el artículo 194 de la Directiva del IVA). Por lo tanto, los explotadores de empresas deberán comprobar si se aplica esta opción en los Estados miembros en los que no estén establecidos, pero en los que tengan intención de ejercer su actividad.

¹⁹ Para obtener más información sobre las normas nacionales vigentes en los Estados miembros, véase también: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm

1.10. Interacción entre la norma particular del artículo 47 de la Directiva del IVA y el concepto de establecimiento permanente reconocido a efectos del IVA

27. El concepto de establecimiento permanente (que no debe confundirse con el concepto de establecimiento permanente utilizado a efectos de la fiscalidad directa) se define en el artículo 11 del Reglamento de ejecución del IVA. Dicho concepto no está vinculado a la norma particular sobre el lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles.
28. Cuando una prestación cumpla los requisitos establecidos para ser considerada un servicio relacionado con un bien inmueble, el IVA se adeudará en el Estado miembro en que esté ubicado el bien inmueble (véanse también las explicaciones relativas a las obligaciones de pago en el [punto 1.9.](#) anterior). Por lo tanto, la existencia de un establecimiento permanente del proveedor en el mismo Estado miembro es irrelevante a la hora de determinar el lugar de prestación de dicho servicio. Por otra parte, el mero hecho de que una empresa sea propietaria de un inmueble en un Estado miembro determinado no permite, de por sí, extraer la conclusión de que dispone de un establecimiento permanente en esa jurisdicción.

1.11. Interacción entre las normas sobre el lugar de prestación de los servicios y las exenciones del IVA

29. Al examinar la interacción entre las normas relativas al lugar de prestación de los servicios y las normas relativas a las exenciones del IVA, no debe olvidarse que el enfoque general adoptado en el sistema del IVA de la UE consiste en identificar, en primer lugar, el lugar correcto en el que se produce la prestación de un servicio determinado, y solo después examinar las normas aplicables a dicha prestación de servicios en la jurisdicción identificada (un Estado miembro o un tercer país). Esto incluye la determinación de si el servicio está sujeto al impuesto (y, en caso afirmativo, a qué tipo impositivo) o exento. En otros términos, aun cuando un determinado servicio puede estar exento del IVA, este hecho no altera la necesidad de identificar correctamente en primer lugar dónde se produce la prestación.

1.12. Carácter irrelevante de los conceptos y definiciones recogidos en las legislaciones nacionales de cara a la aplicación de la norma particular

30. Con el fin de llegar a una interpretación común y a una aplicación coherente de la norma particular del artículo 47 de la Directiva del IVA en el conjunto de la Unión Europea, las administraciones tributarias responsables de la aplicación de la legislación de la UE en materia de IVA deben evitar hacer uso de definiciones y conceptos derivados de sus respectivas leyes nacionales.
31. Por lo tanto, a efectos de la aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA, la evaluación debe basarse en las definiciones que figuran en la legislación de la UE sobre el IVA y no en las definiciones establecidas en la legislación nacional de cada Estado miembro. En el caso de que surjan serias dudas que puedan dar lugar a la doble imposición o la no imposición, los Estados miembros deberán plantear la cuestión en el Comité del IVA.

1.13. Actos jurídicos pertinentes

32. Los actos jurídicos a que se refieren estas notas explicativas incluyen:

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 entrarán en vigor en 2017

- La Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, [en su versión] modificada por la Directiva 2008/8/CE («Directiva IVA»).
 - El Reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 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, en su versión modificada por el Reglamento (UE) nº 1042/2013, de 7 de octubre de 2013 («Reglamento de ejecución del IVA»).
33. Todas las disposiciones legales pertinentes se citan al final de las notas explicativas en la redacción aplicable a partir del 1 de enero de 2017.
34. Siempre que se haga referencia a un artículo del Reglamento de ejecución del IVA, se omite la referencia a este acto jurídico particular y únicamente se menciona el artículo. En todos los demás casos, se especifica el acto jurídico al que se hace referencia.

PARTE 2

OBSERVACIONES ESPECÍFICAS SOBRE LAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN PERTINENTES PARA LOS SERVICIOS VINCULADOS A BIENES INMUEBLES

2.1. Enfoque general de los artículos 13 *ter* y 31 *bis*

35. La parte 2 de estas notas explicativas ofrece aclaraciones respecto a la aplicación de las disposiciones del Reglamento de ejecución del IVA, con el fin de ayudar a determinar el lugar de prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles.
36. Cuando las prestaciones efectuadas cumplan los requisitos para ser consideradas como prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles, el lugar de prestación será aquel en el que radiquen los bienes inmuebles de conformidad con el artículo 47 de la Directiva del IVA.
37. Para que se considere que guarda relación con bienes inmuebles, un servicio debe presentar una relación suficientemente directa con un bien inmueble.
38. Por lo tanto, en primer lugar debe evaluarse si el servicio se refiere a un bien que puede calificarse de inmueble. El objetivo del artículo 13 *ter* es proporcionar una definición del concepto de «bien inmueble». En el [punto 2.2.](#) se ofrece una aclaración con respecto a esta disposición.
39. En segundo lugar, si la respuesta a la primera pregunta es afirmativa, debe evaluarse si existe una vinculación suficientemente directa entre el servicio y el bien inmueble al que se refiere, a fin de determinar si se trata de un servicio vinculado a bienes inmuebles. El objetivo del artículo 31 *bis* es ayudar a determinar si se considerará que un servicio tiene o no una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble. En los [puntos 2.3 y 2.4](#) se ofrece una aclaración con respecto a esta disposición.
40. Dado que en la práctica pueden producirse situaciones y concurrir circunstancias diferentes, y que por tanto no es posible examinar cada caso concreto en este marco, la explicación se centra en los criterios que deben permitir al lector determinar si un servicio está o no vinculado a bienes inmuebles.

2.2. Definición de bien inmueble

Artículo 13 *ter*

A efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE, por «**bienes inmuebles**» se entenderá²⁰:

41. Aunque en la mayoría de los supuestos puede parecer sencillo determinar la naturaleza de un bien o de un activo, en algunos casos concretos pueden surgir dudas. Por consiguiente, al objeto de procurar una única definición aplicable en todos los Estados miembros, el legislador europeo ha acordado una definición común del concepto de «bienes inmuebles» en el artículo 13 *ter*.

²⁰ Se han resaltado en negrita determinados elementos para facilitar la lectura del documento.

42. Esta definición se inspira en gran medida en la sentencia del TJUE en el asunto *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*²¹. En cuanto a la exención del arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles, prevista en el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva del IVA, el Abogado General que intervino en dicho asunto²² declaró que un bien inmueble puede definirse como «una determinada parte de la superficie de la tierra, incluidos los edificios construidos con firmeza sobre ella, en la que puede fundarse la propiedad y la posesión».
43. Mediante la inclusión de cuatro categorías —de las letras a) a d)—, la definición de «bienes inmuebles» prevista en el artículo 13 *ter* es más detallada que la recogida en la jurisprudencia y tiene por objeto distinguir entre bienes inmuebles y bienes muebles corporales desde la perspectiva del IVA.
44. Si bien el concepto de «bienes inmuebles» siempre debe evaluarse exclusivamente tomando como referencia la definición establecida en el artículo 13 *ter*, es preciso comprender cómo se ha interpretado esta definición.
45. Por una parte, hay bienes que no se pueden trasladar (o, al menos, no sin dificultad; por ejemplo, terrenos, edificios, árboles o cultivos). Estos bienes son inmuebles y estarían cubiertos por el artículo 13 *ter*, letras a) o b). Por otro lado, existen bienes que pueden desplazarse o ser trasladados, pero que serán considerados inmuebles por estar «estrechamente vinculados a» o «integrados en» un bien inmueble (por ejemplo, ascensores, puertas o ventanas). Estos bienes entran en el artículo 13 *ter*, letras b), c) o d).
46. La lista de las cuatro categorías mencionadas en el artículo 13 *ter* tiene carácter exhaustivo. Sin embargo, estas categorías no deben considerarse mutuamente excluyentes, lo que significa que algunos bienes pueden estar cubiertos por más de una categoría, como se mostrará más adelante. Para determinar si un servicio está vinculado a un bien inmueble es fundamental comprobar si se refiere al menos a una de las cuatro categorías anteriores.
47. Cabe destacar que el hecho de que un bien pueda calificarse de bien inmueble con arreglo a una o varias de las categorías de la definición no implica que vaya a considerarse que todos los servicios prestados a ese tipo de bien están vinculados a bienes inmuebles. Únicamente se tratarán como servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos del IVA aquellos «que tengan una vinculación suficientemente directa a los bienes en cuestión» (se ofrecen explicaciones más detalladas al respecto en los [puntos 2.3 y 2.4](#)).

Artículo 13 *ter*, letra 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.

2.2.1. ¿Qué engloba el artículo 13 *ter*, letra a)?

48. Para ser considerados «bienes inmuebles» a los efectos del artículo 13 *ter*, letra a), los bienes en cuestión deben cumplir dos condiciones acumulativas: 1) deben estar situados en un área determinada de la corteza terrestre, sobre su superficie o en su subsuelo y 2) debe ser posible fundar sobre ellos la propiedad y la posesión (véase la observación específica sobre la conjunción «y» en el [apartado 60](#) de este documento).

²¹ Véase el asunto del TJUE C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

²² Véase el apartado 30 de las conclusiones del Abogado General presentadas en el asunto C-428/02 del TJUE, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

2.2.1.1. Un área determinada de la corteza terrestre

49. La referencia a «un área determinada de la corteza terrestre» significa que lo que podría considerarse como bienes inmuebles se compone de zonas claramente identificadas o identificables de la tierra en las que puede fundarse la propiedad y la posesión. El alcance del concepto de «tierra» es amplio, puesto que la referencia a la tierra incluye el suelo y todo lo que hay sobre él, pero también lo que hay debajo de este, es decir, el subsuelo.
50. El suelo de la tierra abarca todo terreno, incluida la parte de tierra cubierta por el agua, es decir, el mar, los océanos, ríos, lagos y otras vías navegables interiores.
51. También se hace referencia a lo que se encuentra sobre la superficie de la tierra. Habida cuenta del contexto de la disposición, no todo lo que esté simplemente sobre el suelo se considerará «inmuebles».
52. Los bienes también deben estar unidos o incorporados al terreno, o anclados en él. Por consiguiente, esta disposición incluye, en particular, los árboles y cultivos (cabe señalar que, ya que estos tienen raíces en tierra, también están contemplados en la parte que dice «por debajo de la superficie de la tierra»), en la medida en que permanezcan unidos al suelo.
53. Esto también debería aplicarse a las aguas que cubren la tierra, como ríos, lagos y otras vías navegables interiores. Aunque el agua pueda circular, debe considerarse un bien inmueble mientras no sea retirada de su cuenca.
54. El subsuelo de la tierra abarca todo lo que está por debajo del suelo. Por lo tanto, pozos de petróleo, capas freáticas, minerales y otros recursos presentes en el subsuelo (así como sobre el suelo subacuático) se consideran bienes inmuebles. En la medida en que estos componentes no se extraigan del subsuelo, se considerarán parte de la tierra, es decir, bienes inmuebles.
55. La conclusión de que el agua, el petróleo u otras sustancias contenidas en el suelo o el subsuelo pueden cumplir los requisitos establecidos para ser consideradas inmuebles no implica que todos los servicios en los que se utilicen tales sustancias puedan considerarse necesariamente vinculados a bienes inmuebles (véase, en particular, el [apartado 173](#) de este documento).

2.2.1.2. Propiedad y posesión

56. Teniendo en cuenta la redacción del artículo 13 *ter*, letra a), únicamente los «bienes inmuebles sobre los que puede fundarse la propiedad y la posesión» están cubiertos por la definición de «bienes inmuebles».
57. Aunque la «propiedad» y la «posesión» son conceptos que no están definidos a efectos de la aplicación de la Directiva del IVA, los Estados miembros deberán aplicarlos de una manera común a efectos del IVA sin basarse en las definiciones nacionales.
58. Para comprender su significado es necesario remontarse a la definición del concepto de «entregas de bienes» previsto en el artículo 14 de la Directiva del IVA. En efecto, procede recordar que el objetivo del artículo 13 *ter* es definir el concepto de «bienes inmuebles» que se deriva de un bien corporal en el sentido de la Directiva del IVA. Se entenderá por entrega de bienes «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Según reiterada jurisprudencia del TJUE, la «entrega de bienes» no se refiere a la transmisión de la propiedad de conformidad con los procedimientos previstos por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra

parte a disponer de hecho de este bien como si fuera el propietario del bien²³. Por tanto, puede producirse una transmisión del poder de disponer de un bien como propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien. Lo que importa es la «propiedad económica» o la «posesión económica».

59. En consonancia con este razonamiento, lo que debe verificarse es si es probable que el inmueble sea «propiedad» de una persona, en el sentido de que esa persona puede disponer de ese bien como si fuera su propietario. Este concepto de la propiedad va más allá del mero hecho de la posesión de un título.
60. Las divergencias lingüísticas en el Reglamento de ejecución del IVA son sintomáticas en este sentido: algunas versiones lingüísticas hacen referencia a «la propiedad y la posesión», mientras que otras se refieren a la «propiedad o la posesión». Este hecho pone de manifiesto que, aunque en la mayor parte de los casos la propiedad real y la posesión pertenecerán a la misma persona, puede que el título pertenezca a una de ellas y la posesión a otra. Por lo tanto, la expresión «la propiedad y la posesión» puede interpretarse como «la propiedad o la posesión» o como «la propiedad y la posesión».
61. Por otra parte, la elección de la redacción «puede fundarse» significa que los bienes también podrán ser considerados inmuebles incluso si en el momento de la evaluación nadie ostenta la propiedad real o la posesión sobre dichos bienes. Es suficiente con que se pueda fundar la propiedad o la posesión sobre ellos, lo que refleja el amplio ámbito de aplicación de esta disposición, ya que los únicos bienes que no quedarían cubiertos por ella son los bienes inmuebles que no pueden pertenecer a nadie, en el sentido anteriormente descrito²⁴.
62. Por lo general, la propiedad y la posesión de bienes inmuebles se representan a través de una escritura de propiedad y/o la inscripción en un registro oficial. No obstante, estas únicamente constituyen la prueba de la propiedad y la posesión. Sin embargo, estas últimas también pueden demostrarse de otras formas, e incluso sin esta prueba, sería necesario determinar si podría fundarse la propiedad y la posesión.
63. El artículo 13 *ter*, letra a), también engloba los bienes inmuebles inalienables, como los bienes públicos (por ejemplo, lagos, vías navegables, puertos o parques públicos), incluso cuando su propiedad sea intransferible. Aparte del hecho de que su condición jurídica pueda cambiar con el tiempo en virtud de las decisiones de los poderes públicos, también pueden ser objeto de prestaciones de servicios (por ejemplo, obras de construcción, licencias de explotación, etc.), que se considerarán vinculadas a bienes inmuebles.

23 Véanse los asuntos del TJUE C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, apartados 7 a 9 y 12; C-25/03, *HE*, apartado 64; y C-88/09, *Graphic Procédé*, apartado 16.

24 Dado que podrían plantearse algunas dudas en relación con las aguas internacionales, conviene señalar a este respecto que, con arreglo a la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, la alta mar es territorio abierto a todos los Estados. Aunque ningún Estado puede someter válidamente parte alguna de la alta mar a su soberanía, un Estado (o una persona en su jurisdicción) podrá llevar a cabo actividades como perforaciones, dragados o excavaciones del suelo o subsuelo marino u oceánico en alta mar. Dichas obras estarán relacionadas con bienes inmuebles, pese a que nadie tiene soberanía sobre esa parte de la tierra.

Artículo 13 bis, letra 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;**

2.2.2 ¿Qué engloba el artículo 13 bis, letra b)?

2.2.2.1. ¿Qué se entiende por edificios y construcciones en virtud del artículo 13 ter, letra b)?

64. Un edificio puede definirse como una estructura (artificial) con techo y paredes, como una casa o una fábrica.
65. El término «construcción» tiene un significado más amplio e incluye otras estructuras (artificiales) que no suelen tener la consideración de edificios (para consultar explicaciones adicionales sobre los elementos, equipos y máquinas que pueden calificarse de bienes inmuebles, véanse los [puntos 2.2.3](#) a [2.2.4 infra](#)). Las construcciones pueden incluir obras de ingeniería civil tales como carreteras, puentes, aeropuertos, puertos, diques, gasoductos, sistemas de abastecimiento de agua y alcantarillado, así como instalaciones industriales tales como centrales eléctricas, refinerías, turbinas eólicas, etc.
66. Cabe señalar que los edificios o construcciones se considerarán bienes inmuebles en todas sus partes constitutivas. El término «constitutivo» no se refiere únicamente a la estructura del edificio o de la construcción sino también a cada elemento instalado y que forme parte integrante de ese edificio o construcción o instalado de forma permanente en él, que conforme un conjunto de tal manera que en ausencia de estos elementos el edificio o construcción estaría incompleto o su integridad resultaría alterada. El grado en que estos elementos instalados en un edificio o en una construcción también deben considerarse bienes inmuebles se expone detalladamente en los puntos [2.2.3](#) a [2.2.4](#) que figuran más adelante.
67. Para que puedan considerarse «bienes inmuebles», los edificios y construcciones deben estar fijados al suelo o anclados en este, sobre o por debajo del nivel del mar, y no debe ser posible desmantelarlos o trasladarlos fácilmente²⁵.

2.2.2.2. ¿Debe un edificio incompleto ser considerado no obstante un edificio a los efectos del artículo 13, letra b)?

68. Con arreglo a la definición que figura en el artículo 12, apartado 2, de la Directiva del IVA, se entenderá por edificio toda construcción incorporada al suelo.
69. Por lo tanto, con independencia de si un edificio está completo o no (por ejemplo, cuando carezca de techo o ventanas, como los monumentos antiguos), quedará cubierto por el artículo 13, letra b), siempre que permanezca fijado al suelo. También será el caso de los edificios en construcción; se convierten en bienes inmuebles desde el momento en que comienzan las obras y la estructura se incorpora al suelo. Incluso si ha dejado de ser habitable o ya no puede utilizarse para los fines para los que fue construida, una estructura de este tipo se considera un bien inmueble.
70. Este mismo razonamiento también es válido para las construcciones. En efecto, el Reglamento de ejecución del IVA se refiere a edificios y construcciones, mientras que la Directiva del IVA solamente hace referencia a estructuras incorporadas al suelo o arraigadas en él. Por lo tanto, independientemente de si la estructura se considera un edificio o una construcción, el factor decisivo para saber si cumple

25 Véanse los asuntos del TJUE C-315/00, *Rudolf Maierhofer*, y C-532/11, *Leichenich*.

los requisitos para ser considerada como un bien inmueble es si la estructura está fijada al suelo o arraigada en él.

71. Cabe señalar que la finalidad de las letras c) y d) del artículo 13 *ter* (véase más información en los puntos 2.2.3 a 2.2.4 *infra*) es ofrecer una evaluación sobre si, y en qué medida, determinados elementos instalados en un edificio o en una construcción que completen o equipen ese edificio o construcción también deben considerarse bienes inmuebles. La ausencia de elementos que completen o equipen el edificio o construcción y hagan que sea habitable y apto para el fin para el que fue construido no impide que estas estructuras se consideren bienes inmuebles.

2.2.2.3. ¿Qué se entiende por «cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar», y «que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad»?

72. Deben cumplirse dos condiciones simultáneamente: el edificio o construcción debe 1) estar fijado al suelo o anclado en él (por encima o por debajo del nivel del mar), y 2) no debe poder desmontarse o trasladarse fácilmente.
73. La aplicación de la condición de que el edificio o la construcción esté «fijado al suelo o anclado en él» requiere inevitablemente hacer referencia al otro requisito (que «no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad»).
74. Si bien resulta evidente que los edificios o construcciones que requieren importantes obras de infraestructura para fijarlos al suelo cumplirían estos criterios, pueden surgir dudas en situaciones en las que sea posible cuestionar la naturaleza del edificio o construcción o el tipo de vínculos utilizados para fijarlo al suelo. A modo de ejemplo, cabe citar una embarcación habitable utilizada como restaurante-discoteca en las circunstancias descritas en el asunto *Leichenich*²⁶, o los edificios construidos a partir de elementos prefabricados destinados a ser extraídos y reutilizados en otro lugar en las circunstancias mencionadas en el asunto *Maierhofer*²⁷.
75. Un edificio o construcción puede fijarse al suelo o anclarse a él por diferentes medios: utilizando materiales como el cemento, o sujeciones como cuerdas, cadenas, pernos o anclas.
76. Sin embargo, lo que resultará decisivo para determinar si un edificio o una construcción debe considerarse un bien inmueble es si es posible o no desmantelarlo o trasladarlo con facilidad.
77. De conformidad con la jurisprudencia del TJUE, no es necesario que un edificio o una construcción se halle indisociablemente incorporado al suelo para tener la consideración de bien inmueble²⁸. Lo que debe comprobarse es si los dispositivos para inmovilizar el bien pueden suprimirse fácilmente o no, es decir, si se pueden eliminar sin un esfuerzo y sin incurrir en gastos considerables.
78. En algunos casos, cuando estén destinados a constituir ubicaciones permanentes, los bienes que son, por su propia naturaleza, bienes muebles (por ejemplo, viviendas prefabricadas, quioscos, puestos, embarcaciones, caravanas, etc.), podrían fijarse al suelo de tal forma que efectivamente su estructura quede inmovilizada. Aunque, en principio, podrían ser objeto de un traslado posterior

26 Véase el asunto del TJUE C-532/11, *Leichenich*.

27 Véase el asunto del TJUE C-315/00, *Rudolf Maierhofer*.

28 Véanse los asuntos del TJUE C-532/11, *Leichenich*, apartado 23, y C-315/00, *Rudolf Maierhofer*, apartado 33.

como consecuencia de su naturaleza «móvil», deben considerarse como bienes inmuebles en la medida en que la estructura inmovilizada no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad. Según el TJUE, los dispositivos de inmovilización no pueden eliminarse fácilmente cuando no es posible retirarlos sin esfuerzo y sin incurrir en gastos no desdeñables²⁹.

79. La referencia a «desmantelarse o trasladarse fácilmente» podría crear dificultades prácticas, puesto que el adverbio «fácilmente» sigue siendo un concepto bastante subjetivo y poco específico que, en determinadas circunstancias, puede exigir un análisis caso por caso.
80. Sin embargo, en línea con el criterio físico («sin esfuerzo») y el económico («sin incurrir en gastos no desdeñables») proporcionado por el TJUE para evaluar este aspecto, se podrían adoptar los siguientes criterios objetivos³⁰:
- las competencias profesionales —herramientas, equipos, conocimientos técnicos, etc.— necesarias para desmantelar o trasladar el edificio o construcción, incluidos los medios necesarios para su desmantelamiento o traslado (utilizando una grúa, un camión, un remolque, etc.);
 - el coste de la operación o el servicio completo de desmantelamiento o traslado del edificio o construcción, comparado con el valor de lo que realmente se desmantele o traslade;
 - el tiempo necesario para desmantelar o trasladar el edificio o construcción;
 - el hecho de que el desmantelamiento o el traslado del edificio o construcción provoque su destrucción o una pérdida de valor significativa.
81. Además de los criterios anteriormente enumerados, la utilización prevista o el uso efectivo de la estructura como ubicación permanente o no permanente también pueden revestir importancia a este respecto. Por ejemplo, los vehículos de restauración temporalmente presentes en un mismo lugar no deben ser considerados bienes inmuebles aunque estén fijados al suelo, en el caso de que las piezas utilizadas para fijarlos al suelo basten para inmovilizarlos durante el período que se vayan a utilizar en ese lugar pero sean en realidad estructuras fáciles de trasladar o desmantelar. Por el contrario, si se utilizan como ubicación permanente para el ejercicio de una actividad económica, podría considerarse que no se pueden desmantelar o trasladar con facilidad por el hecho de que su fijación al suelo basta para permitir su inmovilización durante un período más prolongado.
82. Por lo tanto, el uso previsto de un bien como ubicación permanente puede ofrecer una indicación sobre su carácter «inmóvil», pero no basta como criterio para determinar si una estructura debe tener la consideración de bien inmueble. Lo que debe comprobarse es si la estructura está fijada al suelo o anclada a él de manera que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad.

29 Véase el asunto del TJUE C-532/11, *Leichenich*, apartado 23.

30 Téngase en cuenta que estos criterios no son exhaustivos y, dependiendo de la situación, un criterio podría resultar más preciso que otro o podría suceder que fuera necesario cumplir algunos criterios de manera simultánea.

Artículo 13 *ter*, letra 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;

2.2.3. ¿Qué engloba el artículo 13 *ter*, letra c)?

83. Con arreglo a esta disposición, cualquier elemento que haya sido instalado en un edificio o en una construcción se considera un bien inmueble cuando forme parte integrante de dicho edificio o construcción. «Integrante» significa que, sin ese elemento, dicho edificio o construcción estaría incompleto.
84. El efecto de esta disposición es dar el tratamiento de bien inmueble a cualquier elemento que de otro modo sería un bien mueble, por el solo hecho de formar parte integrante de un edificio o construcción.

2.2.3.1 **¿Cuándo se considera que un elemento instalado en un edificio o construcción forma parte integrante de este?**

85. Como ya se ha indicado en el [apartado 66](#), un edificio o construcción debe considerarse como un bien inmueble en todas sus partes constitutivas. Además de la estructura principal de un edificio o construcción, algunos elementos instalados en dicho edificio o construcción también se consideran bienes inmuebles cuando formen parte integrante de ellos.
86. Con arreglo al artículo 13 *ter*, letra c), la instalación de un elemento en un edificio o en una construcción significa que dicho elemento se coloca o fija en una posición que permite utilizarlo en ese edificio o construcción. Habitualmente, el elemento queda incorporado o fijado al edificio o construcción, o simplemente puede quedar colocado en él y, por lo general, puede ser eliminado o sustituido.
87. La respuesta a la pregunta de si debe considerarse que, sin los elementos instalados, el edificio o construcción estaría incompleto dependerá, por supuesto, de la naturaleza de dicho edificio o construcción.
88. El uso y la finalidad de una estructura determinan qué elementos constituyen parte integrante de ella. Por ejemplo, cuando se utiliza un edificio como vivienda, se considerará que elementos tales como las puertas y ventanas instalados en el edificio conforman un todo con el edificio, ya que estos elementos son necesarios para que el edificio pueda ser utilizado como vivienda. Es posible que dichos elementos no sean los mismos que los que se necesitan en un almacén, en una fábrica o en estructuras como centrales eléctricas, puentes o túneles. En determinadas circunstancias será necesario incorporar elementos específicos con el fin de que el edificio o la construcción sean aptos para su uso particular (por ejemplo, un extractor de humos en una fábrica, elementos de protección en un centro penitenciario).
89. Por lo tanto, para que tengan la consideración de bienes inmuebles, lo que debe verificarse es si, en ausencia de los elementos en cuestión (es decir, si se suprimieran) la naturaleza del edificio o construcción quedaría alterada de tal modo que no podría utilizarse para la función para la que fue diseñado.
90. No obstante, los elementos, equipos o máquinas (incluso si están incorporados al edificio o la construcción) que no pierdan su individualidad o su integridad estructural serán meros equipos de un edificio o construcción cuando este siga estando completo en ausencia de dichos elementos. Ahora bien, estos elementos podrían considerarse bienes inmuebles en caso de que su supresión pueda provocar la destrucción o alteración del edificio o de la construcción en que estén

instalados en el sentido del artículo 13 *ter*, letra d) (véase, a este respecto, una aclaración adicional en el [punto 2.2.4](#)).

91. Los ejemplos mencionados en el artículo 13 *ter*, letra c), forman parte de los elementos de acabado sin los que algunos edificios o construcciones se considerarían incompletos. Los elementos de acabado son aquellos cuya instalación no proporciona una estructura al edificio o construcción (en sí, no contribuyen a la resistencia o la estabilidad del edificio o construcción) pero completa o equipa dicho edificio o construcción. En la medida en que estos elementos de acabado contribuyen a completar la estructura principal del edificio o construcción de manera que pueda utilizarse con el fin para el que ha sido diseñada, se considerarán bienes inmuebles. Además de los ejemplos mencionados en la artículo 13 *ter*, letra c), se podría añadir los elementos de construcción de acabado que se colocan sobre el sistema estructural, como el aislamiento, los tabiques y los revestimientos de paredes y suelos. Lo mismo se aplica a las instalaciones eléctricas, de calefacción, ventilación y sanitarias distintas de las instalaciones principales englobadas en la letra b). Todos estos elementos están destinados a mejorar (o incluso hacer más eficaz) el uso o disfrute del edificio o construcción como tal edificio o construcción.
92. Se recuerda que el hecho de que un elemento forme parte integrante de un edificio o de una construcción no significa que si dicho edificio o construcción careciera de ese elemento perdería la consideración de bien inmueble. Lo que significa es que, una vez que los elementos estén instalados en el edificio o construcción, también deberán considerarse bienes inmuebles, ya que lo completan. Una casa sin puertas o ventanas seguiría considerándose una casa, pero las puertas y ventanas, una vez instaladas, contribuyen a completarla, es decir, a hacer que la casa sea habitable, y, por lo tanto, deberán considerarse bienes inmuebles.
93. En el caso de las construcciones específicas, lo que resulta determinante para concluir que un elemento forma parte integrante de la construcción es si la instalación del elemento es esencial o sumamente necesaria para que ese tipo de construcción sea calificado como tal. Así ocurriría en el caso de que la falta del elemento en cuestión hiciera que la construcción resultara completamente inútil. Por ejemplo, en un parque eólico, los componentes de los aerogeneradores (las palas, por ejemplo) instalados en una turbina eólica fijada al suelo son elementos constitutivos de la construcción de las turbinas eólicas, sin los cuales estas quedarían incompletas.
94. En consecuencia, la prueba que se describe a continuación resultaría adecuada: podría considerarse que un elemento instalado en un edificio o en una construcción forma parte integrante de dicho edificio o construcción cuando contribuya a completarlo, según las características generalmente asociadas a él y según el uso que vaya a dársele .

Artículo 13 *ter*, letra 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.

2.2.4. ¿Qué engloba el artículo 13 *ter*, letra d)?

95. Con arreglo a esta disposición, cualquier elemento, equipo o máquina que haya sido instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción se considera un bien inmueble cuando no sea posible trasladarlo sin destruir o alterar dicho edificio o construcción.
96. Esta disposición se refiere específicamente a los equipos y máquinas, aunque puede englobar cualquier otro elemento.

97. El efecto de esta disposición es considerar como bien inmueble cualquier elemento por el solo hecho de estar instalado de manera permanente en un edificio o construcción y de que no sea posible trasladarlo sin destruir o alterar dicho edificio o construcción. De otro modo, el elemento en cuestión sería un bien mueble.
98. Sobre el significado del concepto de elementos «instalados», se remite a la explicación proporcionada en el [apartado 86](#) anterior.

2.2.4.1. ¿Qué se entiende por «instalados de manera permanente» en virtud del artículo 13 ter, letra d)?

99. El uso de los términos «instalados de manera permanente» no debe considerarse necesariamente una condición para la aplicación del artículo 13 ter, letra d), sino un medio para comprender en qué circunstancias un elemento instalado en un edificio o en una construcción podría provocar la destrucción o alteración de este edificio o construcción al ser retirado de él. En efecto, el factor determinante en la aplicación del artículo 13 ter, letra d), es si la retirada del elemento instalado de forma duradera en el edificio o construcción causaría un perjuicio cierto a este edificio o construcción. Por lo tanto, el concepto de «instalación permanente» se refiere a aquellos elementos que se instalan para servir a un fin específico en un edificio o construcción y que se prevé que perduren en él o permanezcan inalterados.
100. El término «permanente» podría interpretarse de modo subjetivo, es decir, como la intención de la persona de instalar el elemento de forma permanente, o de una manera objetiva, es decir, en función del tiempo durante el que permanece instalado el elemento. La intención es un concepto útil para determinar inicialmente si la instalación está diseñada para «incorporar» el elemento al edificio o construcción, si no para siempre, al menos durante su vida económica normal. Esta incorporación es la que haría imposible retirar el elemento sin destruir o modificar dicho edificio o construcción durante el proceso.
101. Con respecto a los elementos instalados en edificios o construcciones utilizados para el ejercicio de una actividad económica, es preferible utilizar un criterio objetivo para determinar qué tipos de elementos es probable que se instalen de manera permanente. La vida útil de los equipos o máquinas industriales es más breve que la de los edificios o construcciones en los que se utilizan. En este contexto, «permanente» significa que los elementos se utilizan durante un período determinado en el curso de la actividad económica para la que han sido adquiridos.

2.2.4.2. ¿Cómo debería evaluarse si un edificio o construcción ha sido alterado o destruido?

102. Como se ha explicado anteriormente, un equipo, máquina o cualquier otro elemento podría instalarse de forma permanente en un edificio o construcción, pero la cuestión clave en lo que respecta a su carácter permanente es si se puede retirar sin destruir o alterar el edificio o construcción en que está instalado. Por consiguiente, es necesario aclarar el significado de «destruir» y «alterar».
103. La destrucción y alteración de un edificio o construcción, en el sentido del artículo 13 ter, letra d), se refieren tanto a la parte del edificio o construcción a la que está incorporado el elemento como al resto del edificio o construcción.
104. En relación con los edificios y las construcciones, «destrucción» significa habitualmente la acción o el proceso consistente en provocar tales daños que el edificio o la construcción deje de existir o no pueda ser reparado.

105. No debería ser especialmente problemático valorar si el traslado de un elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción provocaría la destrucción de dicho edificio o construcción. Sin embargo, se recuerda que «los elementos instalados de forma permanente» en un edificio o en una construcción no tienen por qué estar necesariamente incorporados al edificio o construcción por medio de una chapa, un enganche o cualquier otro tipo de sujeción. Una máquina industrial que, por sus características (dimensiones, peso, etc.), esté instalada de forma permanente en una planta, podría provocar, por ejemplo, la destrucción de (parte de) la planta al ser retirada (si para extraerla fuera necesario eliminar el techo o demoler un muro, por ejemplo).
106. Por consiguiente, el término «destruir» abarca aquellas situaciones en que el edificio o construcción sufre graves daños o un cambio físico sustancial debido a la supresión de cualquier elemento instalado de forma permanente en él.
107. El término «alteración» supone una modificación menos radical. Habitualmente hace referencia al cambio de las características o la composición, por lo general de forma significativa pero comparativamente menos importante que en el caso anterior.
108. Cualquier elemento que esté fijado a un edificio o construcción y posteriormente sea retirado de ella constituiría técnicamente una alteración. Sin embargo, un cambio o daño menor no es suficiente para aplicar el artículo 13 *ter*, letra d). Para que se aplique dicho artículo, el edificio o construcción debería experimentar una alteración significativa.
109. La alteración será sin duda insignificante en el caso de los elementos que simplemente estén colgados de una pared, clavados o atornillados al suelo o a las paredes, cuya eliminación únicamente deje marcas en el suelo o las paredes (por ejemplo, orificios de montaje) que sean fáciles de disimular o reparar.
110. Por ejemplo, una máquina atornillada al suelo de una fábrica para evitar que se mueva durante la producción podría retirarse mediante la simple eliminación de los pernos que la sujetan al suelo. Por supuesto, el hecho de retirar estos pernos producirá algún tipo de efecto en el suelo, pero no causará daños significativos al edificio.
111. La magnitud del esfuerzo, el tiempo o el coste necesario para reparar el edificio o construcción puede resultar útil para determinar si la modificación es significativa o no. El análisis de si la retirada del elemento ocasionaría un daño cierto al propio elemento también puede ofrecer un indicador adicional, por ejemplo, si una vez retirado, sería necesario reparar el elemento, este perdería por completo su valor o utilidad o ya no podría ser utilizado para el mismo fin.
112. Por lo tanto, para que sea de aplicación el artículo 13 *ter*, letra d), la incorporación del elemento al edificio o construcción debe ser lo suficientemente robusta como para crear un conjunto que cumpla una función específica independiente del edificio, y de manera que la retirada del elemento pueda ocasionar graves daños al edificio o construcción y posiblemente al propio elemento retirado.

2.2.4.3. ¿Qué relación existe entre las letras b), c) y d) del artículo 13 *ter*?

113. Como ya se ha mencionado en el [apartado 46](#), las cuatro categorías enumeradas en el artículo 13 *ter* no deben considerarse mutuamente excluyentes, lo que significa que algunos bienes pueden estar cubiertos por más de una categoría.

114. No obstante, mientras que la letra b) del artículo 13 *ter*, que se refiere a edificios o construcciones levantados, incluye elementos que se «incorporan» al edificio o construcción durante su proceso de construcción, reforma o modificación (por ejemplo, cemento, hormigón, ladrillos, vigas o columnas), la letra c) incluye elementos que se «instalan» en dicho edificio o construcción (en el [apartado 86](#) se ofrece una explicación sobre el significado de la instalación de un elemento).
115. Los elementos «incorporados» son componentes del sistema estructural de un edificio o construcción (muros, suelos, estructura, etc.). También incluyen aquellos elementos que se integran en un edificio o construcción como infraestructura o superestructura, por ejemplo la instalación sanitaria principal (sistemas de alcantarillado, conducciones de agua, conexiones con el sistema de alcantarillado, sistemas de drenaje, etc.), la instalación principal de calefacción, refrigeración y ventilación (por ejemplo, tuberías de calefacción/refrigeración, conductos de ventilación), la instalación eléctrica principal (cableado interno), la instalación principal del sistema de automatización de la vivienda o edificio, etc.
116. Los elementos «instalados» no forman parte de la estructura principal de un edificio o construcción, aunque pueden formar parte integrante del edificio o construcción. Están destinados a completar la estructura principal del edificio o construcción de manera que puedan utilizarse para la finalidad que se le asigna.
117. Los elementos, equipos o máquinas mencionados en la letra d) son elementos que desempeñan una tarea o función independiente del edificio o la construcción en que se encuentran instalados. Su finalidad, aunque estén físicamente adheridos a un bien inmueble, no es mejorar el uso o disfrute del bien inmueble (como sucede en el caso de los elementos mencionados en la letra b) del artículo 13 *ter*), sino servir para un fin específico.
118. No obstante, el ámbito de aplicación de las letras c) y d) también puede superponerse, puesto que en algunos casos la instalación de un elemento estará cubierta tanto por la letra c) como por la letra d). Así puede suceder cuando los elementos sean parte integrante del edificio o construcción y no puedan trasladarse sin destruirlo o alterarlo (por ejemplo, las escaleras de mármol en una casa, un armario empotrado o una cocina equipada).
119. Por lo tanto, un elemento solamente debería considerarse un bien inmueble en el caso de que su retirada de un edificio o construcción afecte a la naturaleza de ese edificio o construcción o a su integridad física.
120. Podrían surgir dudas en relación con la instalación de elementos en determinadas partes de un edificio o construcción, como paneles solares, por ejemplo. Dado que pueden plantearse situaciones diferentes según cómo se instalen estos elementos, sería necesario examinar con atención las circunstancias a fin de determinar si la instalación cumple los criterios previstos en el artículo 13 *ter*.
121. En general, los paneles solares estarían cubiertos por el artículo 13 *ter*, letra b), ya que forman parte de la infraestructura del edificio. Además, para cumplir su objetivo específico, que es producir electricidad o calor, deben integrarse en/con? las instalaciones eléctricas o de calefacción del edificio o construcción. Cuando se instalen paneles solares en un edificio o construcción sin formar parte de su infraestructura, sería necesario determinar si se cumplen las condiciones previstas en el artículo 13 *ter*, letras c) o d).
122. Como ya se ha mencionado, podría ocurrir que los bienes estén cubiertos por más de una de las disposiciones del artículo 13 *ter*. Por ejemplo, cuando se instalen paneles solares en el tejado de un edificio o construcción, también podrían estar cubiertos por el artículo 13 *ter*, letra c), si pasan a formar parte del tejado, es decir, si se incorporan al tejado y sirven como tal. Este sería también el caso de

los paneles solares utilizados como ventanas. Los paneles solares utilizados como paredes estarían cubiertos por el artículo 13 *ter*, letra b), puesto que constituyen parte del edificio.

123. Cuando surjan dudas en cualquier otra situación particular que afecte a la instalación de un elemento en un edificio o construcción, deberá llevarse a cabo un análisis caso por caso siguiendo un razonamiento similar: ¿forma el elemento parte de la estructura con arreglo a la letra b), es parte integrante de ella en el sentido previsto en la letra c) o está instalado de forma permanente en ella en el sentido de la letra d)?

2.3. Definición de servicios que tienen una «vinculación suficientemente directa» con un bien inmueble

Artículo 31 *bis*

2.3.1. ¿Cuál es la interacción de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 31 *bis*? ¿Cuál es la interpretación global que debe dárseles?

124. El objetivo del artículo 31 *bis* es ayudar a identificar los servicios relacionados con bienes inmuebles, tal como se definen en el artículo 47 de la Directiva del IVA. El apartado 1 del artículo 31 *bis* ofrece orientación sobre los servicios que pueden considerarse vinculados a bienes inmuebles. El apartado 2 contiene una lista de ejemplos de servicios que deben considerarse vinculados a bienes inmuebles y a los que se aplica, por tanto, el artículo 47 de la Directiva del IVA. El apartado 3 presenta una lista de ejemplos de servicios que **no** se consideran relacionados con bienes inmuebles y a los que no se aplica, por tanto, el artículo 47 de la Directiva del IVA.
125. Para determinar si un servicio se considera vinculado a bienes inmuebles, se debería aplicar el siguiente razonamiento:
- comprobar si el servicio figura incluido en el artículo 31 *bis*, apartado 2; en caso afirmativo, le será de aplicación el artículo 47 de la Directiva del IVA;
 - examinar si el servicio está excluido de la aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA en virtud del artículo 31 *bis*, apartado 3;
 - cuando el servicio no aparezca en ninguna de las dos listas anteriores, verificar si cumple alguno de los criterios enunciados en el artículo 31 *bis*, apartado 1.
126. La estructura del artículo 31 *bis* y la interacción entre los apartados 1, 2 y 3 de dicho artículo se explica por los antecedentes históricos de esta disposición y por el deseo de ofrecer seguridad jurídica en un marco legislativo caracterizado por grandes disparidades entre las legislaciones nacionales de los Estados miembros.
127. Debe recordarse que los ejemplos enumerados en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 31 *bis* son el resultado de los debates del Comité del IVA en el marco de los cuales los Estados miembros, ante interpretaciones divergentes y la existencia de riesgos de doble imposición o de ausencia de imposición, alcanzaron un acuerdo sobre una serie de directrices específicas.
128. En el proceso de adopción del Reglamento de ejecución del IVA, el Consejo volvió a examinar las orientaciones del Comité del IVA y las consideró una base sólida para ilustrar el espíritu del artículo 31 *bis*, apartado 1, y para facilitar una lista de los casos a los que se aplican actualmente los apartados 2 y 3 del citado artículo.

129. Es importante señalar que el artículo 31 *bis*, apartado 2, no limita el ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 1; únicamente expone situaciones en las que el legislador de la UE considera que se cumple el requisito de relación con bienes inmuebles.
130. Por último, es preciso subrayar que solamente es posible una aplicación común de las normas cuando no se recurre a los conceptos jurídicos nacionales³¹ a efectos del IVA. Esto es esencial para evitar la doble imposición o la ausencia de imposición.

Artículo 31 *bis*, apartado 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.

2.3.2. ¿Cómo debe evaluarse si la vinculación es suficientemente directa?

131. Procede recordar que la regla establecida en el artículo 47 de la Directiva del IVA es una norma particular y no una excepción a las normas generales de los artículos 44 y 45. Dicha regla debe aplicarse sobre la base de una evaluación objetiva de las condiciones previstas en la Directiva del IVA y en el Reglamento de ejecución del IVA³² (véase también el [punto 1.4 en la parte 1](#)). Este enfoque es coherente con la lógica de las normas sobre el lugar de prestación de los servicios, que consiste en garantizar la imposición en el lugar de consumo de los servicios³³.
132. Para inscribirse en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA, un servicio debe tener una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles. Como muchos servicios pueden estar relacionados de un modo u otro con un bien inmueble, es preciso reconocer que una conexión vaga o accesoria no debe considerarse suficiente para situar dichos servicios dentro del ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA³⁴.
133. De lo anterior se deduce que la apreciación de la existencia de una «vinculación suficientemente directa» entre el servicio prestado y el bien inmueble debe llevarse a cabo de manera objetiva aplicando los criterios previstos en el artículo 31 *bis*, apartado 1, letras a) y b).
134. Los criterios que se establecen en la letra a) engloban servicios cuyo resultado se origina en el propio bien inmueble (por ejemplo, el arrendamiento de un edificio o la obtención de un derecho a pescar dentro de un territorio delimitado), mientras

31 Véanse las conclusiones de la Abogada General Trstenjak en el asunto del TJUE C-37/08, *RCI Europe*, en particular el apartado 50.

32 Véanse los asuntos del TJUE C-166/05, *Heger Rudi*, y C-41/04, *Levob Verzekeringen* y *OV Bank*, así como las conclusiones de la Abogada General Trstenjak en el asunto C-37/08 del TJUE, *RCI Europe*, en particular el apartado 73.

33 Véase el asunto del TJUE C-37/08, *RCI Europe*, apartado 39.

34 Véanse, por ejemplo, los asuntos del TJUE C-166/05, *Heger Rudi*, apartados 23 y 24, y C-37/08, *RCI Europe*, apartado 36.

que en la letra b) el bien inmueble es el objeto central de la prestación del servicio (la reparación de un edificio, por ejemplo). Los [puntos 2.3.6 y 2.3.7](#) a continuación proporcionan información adicional sobre cómo deben entenderse los criterios establecidos en las letras a) y b) del artículo 31 *bis*, apartado 1. En cualquier caso, la prestación del servicio debe estar vinculada a uno o varios bienes inmuebles específicos³⁵ (véase también el [punto 1.7](#)).

2.3.3. ¿Es posible que servicios prestados a distancia cumplan el criterio de «vinculación suficientemente directa»?

135. La cuestión de si los servicios prestados a distancia pueden considerarse vinculados a bienes inmuebles depende de la naturaleza específica del servicio de que se trate. El hecho de que el servicio se preste (íntegra o parcialmente) a distancia no constituye en sí mismo un obstáculo para que los servicios tengan una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles. Cada caso debe evaluarse de forma objetiva, teniendo en cuenta las circunstancias específicas que concurren, la definición de bienes inmuebles prevista en el artículo 13 *ter* y las disposiciones del artículo 31 *bis*.

2.3.4. ¿Afecta la condición del destinatario de los servicios a la calificación de estos?

136. La condición del destinatario del servicio (es decir, si es o no propietario de los bienes inmuebles) es irrelevante para determinar la calificación del propio servicio: todo depende de la naturaleza y de las características objetivas del servicio en cuestión. Por ejemplo, es evidente que un servicio de reparación de una vivienda o una obra de construcción está relacionado con el bien inmueble, con independencia de que el servicio se preste al propietario, al inquilino o a cualquier ocupante de la vivienda, o a otro proveedor integrado en una cadena de transacciones (en caso de subcontratación, por ejemplo).
137. Además, en lo que concierne a la aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA, el hecho de que el receptor del servicio sea una empresa o un consumidor final es irrelevante. La calificación de los servicios prestados no debe verse afectada por la condición del beneficiario.

2.3.5. ¿Afecta la ubicación del destinatario de los servicios a la calificación de estos?

138. Esta cuestión debe abordarse con el mismo razonamiento que la anterior. El elemento determinante es la naturaleza del servicio y no la ubicación del destinatario de la prestación. El tratamiento del servicio a efectos del IVA no puede depender de si el bien está situado dentro o fuera del país en el que esté establecido su propietario. Cada servicio debe evaluarse teniendo en cuenta las circunstancias particulares.

2.3.6. ¿Cómo debe entenderse la letra a) del artículo 31 *bis*, apartado 1?

139. El artículo 31 *bis*, apartado 1, letra a), dispone que las prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles deben derivarse de un bien específico que sea un elemento constitutivo básico y esencial para el servicio prestado. No es posible prestar tal servicio sin el bien subyacente, lo que implica que el servicio ha de prestarse en relación con un bien inmueble concreto³⁶. El resultado del servicio debe originarse en el propio bien inmueble. En otras palabras, el servicio se deriva

35 Véase el asunto C-155/12 del TJUE, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, apartados 34 y 35.

36 Véase también la explicación sobre la parte específica de la corteza terrestre en el [punto 2.2.1.1](#) y en el [punto 1.7](#).

del bien inmueble cuando este último se utiliza para prestar el servicio, siempre y cuando dicho bien constituya el elemento dominante y principal de dicha prestación³⁷.

2.3.7. ¿Cómo debe entenderse la letra b) del artículo 31 bis, apartado 1?

140. Se considera que los servicios tienen una vinculación directa con bienes inmuebles cuando se prestan en relación con un bien inmueble o se destinan a él y tienen por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien. En otras palabras, los servicios han de centrarse en la modificación de la condición jurídica o de las características físicas de dicho bien inmueble.
141. La modificación jurídica de un bien inmueble debe abarcar cualquier cambio en la situación jurídica de dicho bien.
142. La letra b) del artículo 31 bis, apartado 1, se refiere a la modificación física, sin ninguna otra especificación. Por lo tanto, parece correcto suponer que cualquier tipo de modificación física de un bien inmueble debe ser suficiente para que le sea de aplicación esta disposición (incluidos los servicios que pretendan evitar cualquier modificación física). Cabe señalar que no debe entenderse que la expresión «modificación física» utilizada en el artículo 31 bis, apartado 1, letra b), hace referencia exclusivamente a cambios significativos. En otras palabras, incluso los cambios menores que den lugar a una modificación física de un bien inmueble (es decir, que no impliquen una alteración de la sustancia de dicho bien) estarán cubiertos por el artículo 31 bis, apartado 1, letra b) (por ejemplo, el mantenimiento o la limpieza de las carreteras, túneles, puentes, edificios, etc.).

2.3.8. ¿Son acumulativas las letras a) y b) del artículos 31 bis, apartado 1?

143. Las dos disposiciones establecidas en las letras a) y b) de los artículos 31, apartado 1, **no** son acumulativas. En la práctica, es posible que algunos servicios satisfagan los criterios de ambas disposiciones, pero basta con que cumplan los requisitos de una de las dos para que un servicio se considere vinculado a bienes inmuebles.
144. Tal como se explica en el [punto 2.3.1](#), únicamente debe evaluarse el servicio con arreglo a los criterios contenidos en el artículo 31 bis, apartado 1, cuando dicho servicio no figure incluido en ninguna de las dos listas recogidas en los apartados 2 y 3 del artículo 31 bis.

2.4. Ejemplos concretos de servicios vinculados o no vinculados a bienes inmuebles

Artículo 31 bis, apartado 2. El apartado 1 abarcará, en particular:
--

2.4.1. ¿ Tiene la lista incluida en el artículo 31 bis, apartado 2, carácter indicativo o exhaustivo?

145. La lista incluida en el artículo 31 bis, apartado 2, es meramente indicativa y establece, como indica el texto de la disposición («en particular»), ejemplos de servicios específicos que el legislador de la UE ha considerado vinculados a bienes inmuebles en el sentido del artículo 47 de la Directiva del IVA. De ese modo, ofrece seguridad jurídica en numerosos escenarios habituales.

³⁷ Véase el asunto del TJUE C-166/05, *Heger Rudi*.

146. El artículo 31 *bis*, apartado 2, no limita la definición general del concepto de servicios vinculados a bienes inmuebles prevista en el artículo 31 *bis*, apartado 1. Cualquier situación específica que no esté expresamente contemplada en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letras a) a q) o en el artículo 31 *bis*, apartado 3, debe por tanto evaluarse caso por caso a la luz de los criterios fijados en el artículo 31 *bis*, apartado 1.
147. Siguiendo esa misma lógica, el legislador de la Unión también ha establecido en el artículo 31 *bis*, apartado 3, una lista indicativa de servicios que no se consideran vinculados a bienes inmuebles (véase el [punto 2.3.1](#)).

En aras de la simplificación y la claridad, las explicaciones siguientes examinan de forma paralela las definiciones positivas y negativas de algunas situaciones comparables, cuando estas se mencionan tanto en el artículo 31 bis, apartado 2, como en el apartado 3 del mismo artículo.

2.4.2. Trazado de planos (artículo 31 *bis*, apartado 2, letra a), y artículo 31 *bis*, apartado 3, letra a))

Artículo 31 *bis*, apartado 2, 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;

Artículo 31 *bis*, apartado 3, letra a): el trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado;

2.4.2.1. ¿Cuál es el régimen jurídico aplicable a los estudios realizados con respecto a un bien inmueble cuya ubicación no se conoce todavía?

148. La fase preparatoria de las obras de construcción puede abarcar varias etapas (por ejemplo, el desarrollo de diseños conceptuales, la realización de estudios geostacionarios, etc.) que pueden guardar una relación más o menos estrecha con bienes inmuebles. Algunos servicios de esta fase preparatoria pueden prestarse sin que se conozca aún la ubicación específica del bien inmueble.
149. En tales circunstancias, los servicios que se prestan sin estar vinculados a un terreno o un bien específico no pueden considerarse suficientemente relacionados con bienes inmuebles y quedan fuera del ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA. Tales servicios deben gravarse con arreglo a las normas generales relativas al lugar de las prestaciones de servicios entre empresas (B2B) o de empresas a particulares (B2C) en función de que se presten a un cliente empresarial o a un consumidor final, a menos que sea de aplicación otra norma particular. Únicamente los servicios prestados en relación con un bien inmueble cuya ubicación sea conocida en el momento en que se preste el servicio podrán estar comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 47 (véanse también las explicaciones recogidas en el [punto 1.7](#)).
150. Cuando servicios tales como el trazado de planos no vayan seguidos de la realización de obras de construcción y no se construya edificio alguno, estos servicios podrán considerarse no obstante relacionados con bienes inmuebles, puesto que su prestación tuvo lugar en relación con una ubicación claramente identificada. Esto podría suceder en el caso de que el proveedor de servicios participe en un proceso de licitación pero no logre obtener el contrato.

2.4.3. Servicios de vigilancia y seguridad *in situ* (artículo 31 *bis*, apartado 2, letra b))

Artículo 31 *bis*, apartado 2, letra b): prestación de servicios *in situ* de seguridad o vigilancia;

2.4.3.1. ¿Qué servicios entran en el ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra b)?

151. El artículo 31 *bis*, apartado 2, letra b), dispone que los servicios de vigilancia y seguridad *in situ* se consideran servicios vinculados a bienes inmuebles.
152. Cuando se debatió inicialmente el tema en el Comité del IVA, en 2011, la vigilancia *in situ* se señaló como ejemplo de servicio prestado en el marco de la preparación y coordinación de los trabajos de construcción. De hecho, este es uno de los servicios expresamente enumerados en el artículo 47 de la Directiva del IVA como servicio vinculado a bienes inmuebles.
153. El Reglamento de ejecución del IVA aplica el mismo tratamiento fiscal a la prestación de servicios de vigilancia *in situ* y a la prestación de servicios de seguridad.
154. Por lo general, la vigilancia *in situ* o la vigilancia de una construcción se refiere a servicios prestados en el sector de la construcción a fin de garantizar que las obras de construcción, demolición o reforma se ejecuten correctamente, de conformidad con los requisitos técnicos y jurídicos, que respeten los plazos y el presupuesto asignado, que cumplan las normas reglamentarias y de calidad y que estén respaldadas por la documentación necesaria. Se trata de servicios especializados que a menudo implican la coordinación de diferentes contratistas y cuyo objetivo es salvaguardar la correcta ejecución de un proyecto. Parte del servicio de vigilancia puede conllevar una presencia permanente o regular de expertos sobre el terreno. Otra parte, que incluye tareas tales como la planificación de las obras, la coordinación de los subcontratistas, la elaboración y expedición de documentos, certificados y declaraciones, puede llevarse a cabo fuera del terreno de construcción.
155. Los servicios de seguridad tienen un alcance diferente. Por una parte, pueden prestarse durante la fase preparatoria de las obras o durante la fase de construcción, y su finalidad es evitar que se produzcan robos o daños al equipo y el material almacenados en una obra. Por lo general requieren la presencia física de vigilantes de seguridad, que se encargan de controlar el acceso al lugar por parte del personal y de los proveedores, realizan labores de vigilancia nocturna, supervisan el lugar mediante el control de vigilancia por vídeo (televisión en circuito cerrado), etc. Además, también pueden prestarse servicios de seguridad al término de las obras de construcción o reforma para garantizar la seguridad de los edificios residenciales, comerciales, industriales o de oficinas. Estos servicios pueden prestarse a través de la presencia física de vigilantes de seguridad así como mediante la instalación de sistemas de seguridad en el edificio (o ambas).
156. El ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra b), engloba todos estos diferentes supuestos. Por lo tanto, cuando un proveedor presta servicios de vigilancia o seguridad para un bien inmueble, con independencia de que se trate de una construcción, un edificio o solamente una parcela de terreno, es de aplicación el artículo 47 de la Directiva del IVA. Cuando, con el fin de garantizar la seguridad de un bien mueble (por ejemplo, elementos, equipos o máquinas situados en un edificio, en una obra de construcción o en un terreno), el proveedor también deba proteger el propio bien inmueble, el servicio de seguridad también entrará en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA.

2.4.3.2. ¿Es aplicable también el artículo 31 bis, apartado 2, letra b), a los servicios prestados a distancia?

157. Como se ha explicado anteriormente, con arreglo al artículo 31 *bis*, apartado 2, letra b), los servicios de vigilancia se refieren principalmente a la vigilancia de obras de construcción, mientras que los servicios de seguridad pueden referirse tanto a estas como a edificios construidos o en construcción.
158. En este contexto, y habida cuenta de las modernas tecnologías existentes en estos ámbitos, los servicios de vigilancia y seguridad deberían recibir idéntico tratamiento a efectos del IVA con independencia de que se presten a través de la presencia física del personal o a distancia (es decir, sin presencia física de personal sobre el terreno), como, por ejemplo, mediante el uso de medios tecnológicos instalados *in situ*. Ambos tipos de servicios deben cumplir la condición de que el bien inmueble constituya un elemento esencial en su prestación. Al llevar a cabo esta evaluación, debe recordarse que el objetivo de la norma particular del artículo 47 de la Directiva IVA es garantizar la imposición en el lugar de consumo, y que los servicios vinculados a bienes inmuebles se consumen en el lugar en que se encuentran los bienes.

2.4.3.3. ¿Entra la instalación de un sistema de seguridad en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra b)?

159. Para determinar si la instalación de un sistema de seguridad debe estar regulada por el artículo 47 de la Directiva del IVA, es preciso establecer en primer lugar si la transacción constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios.
160. Si la instalación del sistema de seguridad forma parte del acuerdo de venta de un sistema de seguridad, la transacción puede ser objeto de calificaciones diferentes a efectos del IVA. Puede constituir una entrega de bienes con instalación que, de acuerdo con el artículo 36 de la Directiva del IVA, se gravará cuando se instale o monte el sistema de seguridad. También puede constituir la prestación de un servicio vinculado a bienes inmuebles si se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra m).
161. Si la instalación se suministra como un servicio separado (independiente de la provisión del sistema de seguridad en sí mismo, que tributaría como una entrega de bienes), debe evaluarse si se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra m), es decir, si una vez efectuada la instalación el sistema de seguridad puede considerarse un bien inmueble según la definición prevista en el artículo 13 *ter* (véase también el [punto 2.4.14](#)). Las condiciones previstas en el artículo 13 *ter* se cumplirán y el servicio de instalación se considerará vinculado a bienes inmuebles cuando:
- i) el sistema de seguridad que haya sido instalado forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos (artículo 13 *ter*, letra c)); este podría ser el caso, por ejemplo, si el sistema de seguridad se ha instalado en una prisión o en los locales de una entidad bancaria en los que se almacenen objetos de valor;
- o bien,
- ii) el sistema de seguridad se haya instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción y no pueda trasladarse sin destruir o alterar dicho edificio o construcción (artículo 13 *ter*, letra d)); así puede ocurrir en el caso de apartamentos u oficinas.

162. En el caso de trabajos de instalación que hagan que el sistema de seguridad pase a formar parte del bien inmueble, el servicio se considerará vinculado a bienes inmuebles. Esto garantizaría la imposición en el mismo lugar, con independencia de que la prestación constituya una entrega de bienes con instalación o montaje o una prestación de servicios vinculados a bienes inmuebles.

2.4.4. Construcción de edificios (artículo 31 bis, apartado 2, letra c))

Artículo 31 bis, apartado 2, 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;

2.4.4.1. ¿Qué categorías de obras de construcción están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra c)?

163. El ámbito de aplicación de esta disposición abarca todos los tipos de obras de construcción, no solo la construcción de nuevos edificios, sino también otras obras de construcción como la conversión, alteración, reconstrucción, ampliación, demolición (total o parcial) de edificios o partes de edificios existentes (esta lista no es exhaustiva y en la práctica algunos servicios pueden abarcar dos o más de estos ejemplos).

2.4.4.2. ¿Qué tratamiento debería darse a efectos del IVA a la contratación de personal para la realización de obras de construcción?

164. Cabe preguntarse si la contratación de personal para la ejecución de obras de construcción constituye un servicio «prestado o destinado a un bien inmueble, que tenga [...] por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien».
165. Por un lado, podría considerarse que la cesión de personal, con independencia de que este haya sido contratado o no para la ejecución de obras de construcción, es una prestación de servicios sujeta a las normas generales relativas al lugar de la prestación y no debería considerarse vinculada a bienes inmuebles.
166. Por otra parte, respondiendo a una pregunta similar, el artículo 31 ter establece la presunción de que el alquiler de equipos con vistas a la ejecución de una obra en un bien inmueble debe considerarse una prestación de servicios vinculada a bienes inmuebles, en la medida en que el proveedor que alquila el equipo asume la responsabilidad de la ejecución de la obra. Aunque no existe presunción alguna en cuanto a la contratación de personal, podría alegarse que, al igual que el suministro de equipos, la contratación de personal puede constituir una prestación de servicios vinculada a bienes inmuebles en el caso de que el proveedor asuma la responsabilidad de la ejecución de la obra.
167. A fin de garantizar un tratamiento coherente del arrendamiento de equipos y la contratación del personal a efectos del IVA, debe seguirse el mismo razonamiento en ambos supuestos: el servicio solamente se considerará vinculado al bien inmueble si el proveedor del servicio de contratación de personal asume la responsabilidad de la ejecución de la obra. En estas situaciones, el proveedor no solo debería proporcionar personal a su cliente, sino también asumir la responsabilidad de la realización y los resultados de los trabajos de construcción, lo que equivale a la prestación de servicios de construcción, es decir, servicios vinculados a bienes inmuebles.

2.4.5. Construcción de estructuras permanentes (artículo 31 bis, apartado 2, letra d))

Artículo 31 bis, apartado 2, 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;

2.4.5.1. ¿Se aplica también el artículo 31 bis, apartado 2, letra d), a la construcción de estructuras permanentes fijadas al suelo de un río, mar u océano?

168. Sí; con arreglo a esta disposición, el término «tierra» debe entenderse como cualquier terreno situado por encima o por debajo del nivel del mar, de acuerdo con la definición que figura en la artículo 13 ter, letra b).
169. Esto puede deducirse de la jurisprudencia del TJUE³⁸, según la cual la instalación de un cable tendido sobre el fondo marino debe someterse al mismo tratamiento fiscal que una instalación sobre bienes inmuebles.

2.4.5.2. ¿Qué obras de construcción y demolición engloba el artículo 31 bis, apartado 2, letra d)?

170. El artículo 31 bis, apartado 2, letra d) complementa la letra c) del mismo artículo y abarca dos tipos de servicios: por un lado, la construcción de estructuras permanentes y, por otro, las obras de construcción y demolición que afecten a estructuras permanentes existentes.
171. Las obras de construcción y demolición relacionadas con estructuras permanentes (como redes de canalizaciones) abarcadas por la presente disposición incluyen también la fijación de estructuras permanentes al suelo así como la retirada de dichas estructuras permanentes del suelo, sea por encima o por debajo del nivel del mar.
172. El artículo 31 bis, apartado 2, letra d), establece varios ejemplos explícitos de estructuras permanentes, refiriéndose a redes de canalizaciones de gas, agua y aguas residuales. Como se indica en los términos de la disposición, esta lista no es exhaustiva. Otros ejemplos de estructuras permanentes abarcadas por esta disposición incluyen los sistemas de calefacción y refrigeración.
173. Una vez que la estructura permanente esté construida y que las obras de construcción hayan finalizado, el uso de esta estructura para servicios como el transporte de gas, agua, aguas residuales, electricidad, etc., no se considerará vinculado a bienes inmuebles.
174. Por lo que respecta a las obras de mantenimiento, reforma o reparación de estructuras permanentes, véase el artículo 31 bis, apartado 2, letra l).

2.4.6. Labor del suelo y actividades agrícolas (artículo 31 bis, apartado 2, letra e))

Artículo 31 bis, apartado 2, letra e): la **labor del suelo**, incluidas **actividades agrícolas** tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización;

38 Véase el asunto del TJUE C-111/05, *Aktiebolaget NN*.

2.4.6.1. ¿Qué categorías de labores y actividades agrícola están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra e)?

175. El artículo 31 *bis*, apartado 2, letra e), complementa las disposiciones anteriores y se refiere a labores del suelo distintas de la construcción o demolición de edificios (artículo 31 *bis*, apartado 2, letra c)) y de la construcción y demolición de otras estructuras permanentes fijadas al suelo (artículo 31 *bis*, apartado 2, letra d)). Incluye, por ejemplo, trabajos de acondicionamiento del suelo, como su apisonado antes del comienzo de las obras de construcción, o de jardinería paisajística en una determinada parcela de terreno.
176. También incluye las actividades agrícolas. Estas deben definirse como prestaciones de servicios realizadas con objeto de cultivar tierras o de preparar el suelo para los cultivos (por ejemplo mediante el arado, la recolección, la limpieza de terrenos o la tala de árboles).
177. Dado que las actividades agrícolas pueden abarcar una amplia gama de actividades, el Reglamento de ejecución del IVA exige aplicar una definición estricta a efectos del IVA. Las actividades agrícolas deben considerarse vinculadas a bienes inmuebles únicamente en la medida en que se refieran a la labor del suelo. Por ejemplo, la cría de ganado es una actividad agrícola que no se considera vinculada a bienes inmuebles. Asimismo, la manipulación, la transformación, el envasado, el etiquetado y el transporte de los cultivos después de la cosecha o de los árboles una vez talados no pueden calificarse de servicios vinculados a bienes inmuebles³⁹.

2.4.7. Supervisión y evaluación del riesgo y la integridad (artículo 31 bis, apartado 2, letra f))

Artículo 31 bis, apartado 2, letra f): la supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles;

2.4.7.1. ¿Cuál es la finalidad del artículo 31 bis, apartado 2, letra f)?

178. El artículo 47 de la Directiva del IVA define el lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles y se refiere explícitamente a los servicios de expertos. Al igual que los servicios de tasación, la supervisión y evaluación del riesgo y la integridad de los bienes inmuebles constituyen servicios especializados y, en consecuencia, deben ser gravados en el lugar en el que estén radicados los bienes inmuebles.
179. Los servicios de evaluación del riesgo y la integridad son prestados, por ejemplo, a las compañías de seguros por especialistas a fin de ayudar a determinar las condiciones de un contrato de seguro para un edificio. También pueden ser parte de los estudios de viabilidad realizados de cara a la ejecución de obras de construcción. Tales servicios implican una evaluación técnica del estado físico o la integridad de un bien inmueble concreto, sus elementos estructurales, equipos, etc. En algunos casos puede ser necesario visitar el inmueble en cuestión. Sin embargo, la presencia física de los expertos no es en sí misma un requisito para que el servicio entre dentro del ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra f). Otros ejemplos de servicios de evaluación del riesgo y la integridad son las evaluaciones antisísmicas, la vigilancia del lecho marino, la evaluación realizada sobre una parcela de terreno con el fin de determinar si resulta adecuada para la construcción, la evaluación de la eficiencia energética, y la evaluación de la documentación relacionada con la seguridad y con el

³⁹ Cuando tales servicios constituyan un paquete y vayan unidos a un servicio vinculado a un bien inmueble, deberá evaluarse si el paquete de servicios debe tratarse como una prestación agregada a efectos del IVA; véase también el [punto 1.6](#) anterior.

cumplimiento de otras obligaciones relacionadas con la seguridad, la salud o el medio ambiente.

180. Aunque en ocasiones los servicios de supervisión y evaluación del riesgo y la integridad pueden prestarse junto con los servicios de tasación, también pueden prestarse por separado. En consecuencia, el legislador de la UE ha decidido englobarlos individualmente en dos disposiciones complementarias del Reglamento de ejecución del IVA (véase a continuación el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra g)). El objetivo que se persigue con ello es aclarar que no solo la tasación, sino también otros servicios de expertos que sirvan para fines similares están cubiertos por la norma particular sobre el lugar de prestación contenida en el artículo 47 de la Directiva del IVA.

2.4.8. Servicios de tasación (artículo 31 *bis*, apartado 2, letra g))

Artículo 31 *bis*, apartado 2, 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;

2.4.8.1. ¿Qué servicios de tasación de bienes inmuebles abarca el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra g)?

181. Los servicios de tasación pueden prestarse en muy diversas circunstancias cuando resulta necesario determinar el valor de mercado de uno o varios bienes inmuebles por razones privadas, empresariales, jurídicas o administrativas (por ejemplo: compra, venta, aseguramiento o pago de impuestos sobre bienes inmuebles, o resolución de litigios relacionados con la integridad, la conformidad o los daños de los bienes inmuebles).
182. El ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra g), engloba por tanto todos los servicios de tasación con independencia del propósito de esta. Los ejemplos que figuran en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra g) (servicios de tasación con fines 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) únicamente tienen fines ilustrativos y no constituyen una lista exhaustiva, según lo indica el uso del término « por ejemplo» en esta disposición. Las situaciones en las que el servicio de tasación forme parte de un paquete de servicios se examinarán caso por caso según la jurisprudencia del TJUE⁴⁰ (véase el [punto 1.6](#)).

2.4.8.2. ¿Pueden considerarse los servicios de diligencia debida vinculados a bienes inmuebles en virtud del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra g)?

183. Los servicios de diligencia debida abarcan una amplia variedad de servicios especializados, consistentes en la investigación y el análisis de la situación de una empresa u organización previa a una transacción comercial. Estos servicios suelen estar destinados a establecer una relación de hechos significativos a fin de identificar posibles riesgos y permitir una mejor valoración de los activos de la empresa. Pueden estar relacionados con bienes inmuebles o no y ser prestados por expertos pertenecientes a distintos sectores profesionales tales como auditores, ingenieros, etc. A modo de ejemplos de servicios de diligencia debida cabe citar los servicios de diligencia debida fiscal, técnica y medioambiental (en relación con los servicios de diligencia debida que cumplan los requisitos establecidos para ser considerados servicios jurídicos, véase el [punto 2.4.18](#)).

40 Véanse los asuntos del TJUE C-425/06, *Part Service*, y C-392/11, *Field Fisher Waterhouse*.

184. Cuando la tasación de los activos inmobiliarios forme parte de un servicio de diligencia debida complejo, deberá llevarse a cabo una evaluación a fin de determinar cuál es el elemento predominante en la prestación. Cuando el elemento predominante sea la tasación de los bienes inmuebles, el servicio de diligencia debida podrá considerarse vinculado a bienes inmuebles con arreglo al artículo 31 *bis*, apartado 2, letra g), (véase también el [punto 1.6.](#) relativo a los paquetes de servicios).

2.4.8.3. ¿Influye el método mediante el que se lleva a cabo una tasación de bienes inmuebles en la consideración del servicio como vinculado a bienes inmuebles?

185. El valor de mercado de un bien inmueble puede calcularse a través de diversos métodos, como el método de comparación directa, el método del valor del capital, el método residual, etc. Algunos de estos métodos pueden requerir una inspección física de los bienes inmuebles, mientras que otros no. La elección del método de valoración no influye por sí mismo a la hora de determinar el lugar de prestación de los servicios a efectos del IVA.

2.4.9. El arrendamiento con o sin opción de compra, de bienes inmuebles (artículo 31 *bis*, apartado 2, letra h), y artículo 31 *bis*, apartado 3, letra b))

Artículo 31 *bis*, apartado 2, 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;

Artículo 31 *bis*, apartado 3, letra b): el almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente;

2.4.9.1. Cómo entender la expresión «arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles» a efectos de las normas sobre el lugar de prestación de los servicios

186. La Directiva del IVA no ofrece definiciones del concepto de arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles. El concepto se utiliza tanto para las normas relativas al lugar de la prestación como para las exenciones.
187. Según reiterada jurisprudencia, el alquiler, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles es en esencia 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 derecho⁴¹. Esta definición abarca los elementos clave del «arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles» y puede utilizarse a efectos de lo dispuesto en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra h). El hecho de que una situación determinada no se ajuste a la definición de «arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles» proporcionada por el TJUE (por no cumplir una de las condiciones establecidas, por ejemplo) no significa que no pueda regirse por el artículo 47 de la Directiva del IVA si se cumplen las condiciones generales contempladas en el artículo 31 *bis*, apartado 1.

41 Véanse, por ejemplo, los asuntos del TJUE C-174/06, *CO.GE.P.*, apartado 31, y C-270/09, *MacDonald Resorts*, apartado 46.

188. El arrendamiento de bienes inmuebles con opción de compra únicamente podrá entrar en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA en la medida en que pueda considerarse como una prestación de servicios y no una entrega de bienes en virtud de la legislación nacional aplicable.

2.4.9.2. *¿Cómo debe entenderse el almacenamiento de mercancías previsto en el artículo 31 bis, apartado 2, letra h), teniendo en cuenta la posición adoptada por el TJUE en el asunto RR Donnelley?*

189. El artículo 31 *bis*, apartado 2, letra h), establece que los servicios de arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles se considerarán vinculados a bienes inmuebles, salvo la prestación de servicios publicitarios (véase también el [punto 2.4.20.](#) sobre el suministro de un stand). También engloba explícitamente los servicios consistentes en el almacenamiento de mercancías y especifica las condiciones en las que estas actividades deben considerarse relacionadas con bienes inmuebles.
190. En el ejemplo concreto del almacenamiento de mercancías, para que el almacenamiento se considere vinculado a bienes inmuebles el legislador ha fijado el requisito de que una parte determinada del bien inmueble donde se almacenan las mercancías se destine al uso exclusivo del cliente (es decir, el espacio de almacenamiento de las mercancías está identificado, es conocido por el cliente y está asignado exclusivamente a sus necesidades durante toda la vigencia del contrato).
191. En el asunto *RR Donnelley*, el TJUE ha indicado además que «Si (...) resultase que los beneficiarios de esa prestación de almacenamiento no tienen, por ejemplo, ningún derecho de acceso a la parte del inmueble en que está almacenada su mercancía o que el bien inmueble en el que está debe almacenarse no constituye un elemento central e indispensable de la prestación de servicios», la prestación de servicios de almacenamiento complejos podría quedar fuera del ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA.
192. Estos dos elementos —el acceso a las mercancías almacenadas y el carácter esencial y central de los bienes inmuebles en el servicio prestado— son factores que ayudarán a los órganos jurisdiccionales nacionales a llevar a cabo su evaluación, pero no constituyen nuevas condiciones adicionales a las previstas en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra h). Por lo tanto, la situación en la que un cliente tenga asignada de forma exclusiva una zona para el almacenamiento de mercancías (es decir, un área en la que el cliente es el único que puede almacenar mercancías), puede considerarse un servicio relacionado con bienes inmuebles, incluso si el cliente puede acceder a esta zona solo en determinados momentos o en determinadas condiciones.

2.4.9.3. *¿Qué tratamiento debería darse a los servicios de almacenamiento prestados junto con otros servicios adicionales?*

193. El tratamiento a efectos del IVA de los servicios de almacenamiento complejos prestados en almacenes u otras instalaciones dependerá, en primer lugar, de la calificación de los servicios como una única prestación o como prestaciones múltiples (véanse las explicaciones al respecto en el [punto 1.6.](#)). En este sentido, las explicaciones del TJUE en el asunto *RR Donnelley*⁴² ofrecen orientaciones muy claras sobre el enfoque que debe adoptarse.
194. Por lo tanto, para determinar el lugar de la prestación del servicio de almacenamiento complejo, deberá llevarse a cabo la verificación siguiente:

42 Véase el asunto del TJUE C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, apartados 20 a 25.

- ¿Se presta el servicio de almacenamiento de mercancías 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 cliente?
 - ¿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?
195. Si la respuesta a una de estas dos preguntas es afirmativa, la prestación compleja se tratará como un único servicio. Siempre que una parte determinada de las instalaciones de almacenamiento se destine al uso exclusivo del cliente, las prestaciones indivisibles (en el primer caso) y, en el segundo caso, todos los componentes del servicio complejo (tanto el almacenamiento de las mercancías como los servicios auxiliares conexos) estarán sujetos al IVA en el lugar donde esté ubicada la instalación de almacenamiento.

2.4.10. Prestación de servicios de alojamiento (artículo 31 bis, apartado 2, letra i), y artículo 31 bis, apartado 3, letra d))

Artículo 31 bis, apartado 2, 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;

Artículo 31 bis, apartado 3, 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;

2.4.10.1. ¿Es de aplicación el artículo 31 bis, apartado 2, letra i), también a los servicios de alojamiento prestados fuera del sector hotelero (por ejemplo, casas rurales, villas vacacionales, intercambio de apartamentos, etc.)?

196. El ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra i) es amplio: no se aplica únicamente al alojamiento en hoteles, sino también «en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada». Esto significa que el tipo o el lugar del alojamiento es irrelevante para la calificación del servicio. El criterio importante es si el bien inmueble se utilizará o no para fines de alojamiento. Por lo tanto, cualquier servicio de alojamiento sujeto al IVA (es decir, considerado como un suministro imponible) se puede considerar relacionado con bienes inmuebles en virtud del artículo 31 bis, apartado 2, letra i), con independencia del tipo de alojamiento involucrado en la prestación del servicio (una habitación de hotel, un apartamento, un bungalow, una casa en un árbol, una yurta, un camping, etc.).

2.4.10.2. ¿Qué servicios abarca la disposición relativa al «derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos» recogida en el artículo 31 bis, apartado 2, letra i)?

197. El artículo 31 bis, apartado 2, letra i), confirma que la prestación de servicios de alojamiento en hoteles y establecimientos similares puede considerarse un servicio relacionado con un bien inmueble, que debe gravarse en el lugar en que esté ubicado el inmueble.

198. La misma disposición aclara también que los servicios que permiten que un cliente disfrute de un derecho de estancia en un lugar específico (por ejemplo, en un complejo residencial de aprovechamiento por turno) a cambio de sus derechos de aprovechamiento por turno también están sujetos a la norma sobre el lugar de prestación contemplada en el artículo 47 de la Directiva del IVA.
199. La «utilización de derechos de aprovechamiento por turnos» (también conocido por el nombre común de intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos) alude a servicios que permiten a los clientes ejercer, a título oneroso, el derecho a utilizar temporalmente una propiedad, alojarse en un hotel u ocupar un alojamiento. Este tipo de servicio ofrece una alternativa a las modalidades de alojamiento más tradicionales y, por tanto, está sujeto al mismo régimen de IVA que los servicios de alojamiento.
200. El TJUE ha resuelto⁴³ que existe un amplio reconocimiento en torno al hecho de que «los derechos de aprovechamiento por turno constituyen derechos sobre bienes inmuebles, y su cesión como contrapartida del disfrute de derechos análogos constituye una transacción conectada con bienes inmuebles».
201. En la práctica, los titulares de los derechos de aprovechamiento por turnos son generalmente miembros de un grupo o de una asociación. Un titular de derechos de aprovechamiento por turno que desee intercambiar su derecho por el de otro titular no se pondrá en contacto directo con dicha persona, sino con el grupo o asociación cuya actividad consista en organizar el intercambio entre sus miembros a cambio de una contrapartida.
202. Según el TJUE, el servicio consistente en facilitar, organizar o posibilitar el intercambio de derechos de aprovechamiento por turno se consume en el lugar en que está ubicado el bien inmueble cuyos derechos de aprovechamiento por turno se intercambian.
203. Por consiguiente, los servicios prestados por las empresas o asociaciones que gestionan y organizan el intercambio de derechos de aprovechamiento por turno entre sus miembros (tanto en el marco de programas tradicionales de tiempo compartido⁴⁴ como bajo regímenes de multipropiedad por puntos⁴⁵) están cubiertos por la cláusula relativa al «derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos» de conformidad con el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra i).
204. Asimismo, del artículo 31 *bis*, apartado 3, letra d), se desprende que la intermediación en la prestación de un derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos, por ejemplo facilitando el intercambio de los derechos de uso, puede estar relacionada con bienes inmuebles (véase el [punto 2.4.17 infra](#)), a condición de que el intermediario no actúe en nombre y por cuenta de otra persona.

43 Véase el asunto del TJUE C-37/08, *RCI Europe*, apartado 37.

44 Véase el asunto del TJUE C-37/08, *RCI Europe*.

45 Véase el asunto del TJUE C-270/09, *Macdonald Resorts*.

2.4.11. Concesión o transmisión de derechos de utilización parcial o íntegra de un bien inmueble (artículo 31 *bis*, apartado 2, letra j))

Artículo 31 *bis*, apartado 2, 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**;

2.4.11.1. ¿Cuál es la finalidad del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra j)?

205. La finalidad de esta disposición es completar el ámbito de aplicación de los servicios a los que se refiere el artículo 31 *bis*, apartado 2, letras h) e i), a fin de garantizar la coherencia de trato fiscal de los distintos tipos de uso de bienes inmuebles. Estas tres disposiciones (artículo 31 *bis*, apartado 2, letras h), i) y j)) engloban los servicios consistentes en conceder a un cliente un derecho de utilización de un inmueble en virtud de diversos tipos de condiciones contractuales [es decir, el arrendamiento, con o sin opción de compra, y almacenamiento con arreglo al artículo 31 *bis*, apartado 2, letra h); la prestación de servicios de alojamiento, en virtud del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra i), y la concesión o transmisión de otros derechos de uso sobre bienes inmuebles de conformidad con el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra j)].
206. Teniendo esto en cuenta y leyendo el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra j), junto con las letras h) e i) del mismo artículo, resulta evidente que el ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra j), es más amplio que el de las otras dos disposiciones porque pretende abarcar los servicios «distintos de los cubiertos en las letras h) e i)». Por lo tanto, esta disposición no debe aplicarse únicamente a los ejemplos que figuran incluidos en ella (derechos de pesca y caza, acceso a salas de espera en los aeropuertos, uso de puentes o túneles de peaje), sino también a cualquier otra concesión o transmisión similar de derechos de uso parcial o íntegro de un bien inmueble que no figure expresamente enumerada en las citadas disposiciones, cuando cumpla los requisitos de vinculación suficiente con bienes inmuebles.
207. La concesión o transmisión de los derechos de utilización parcial o íntegra de un bien inmueble también puede adoptar la forma de un bono, por ejemplo para el pago de los peajes en las autopistas. En tales circunstancias, el lugar de entrega del bono será el de la prestación subyacente. Siempre que la prestación subyacente esté suficientemente vinculada a bienes inmuebles, la venta del bono tributará en el lugar en que esté situado el inmueble (las infraestructuras de transporte, en el ejemplo anterior).

2.4.11.2. ¿Cuáles son los límites del ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra j)?

208. El ámbito de aplicación de esta disposición es amplio, pero sigue estando estrictamente limitado por el requisito de la existencia de una «vinculación suficientemente directa» entre el servicio y el bien inmueble. Si bien ejemplos como el amarre, anclaje, acoplamiento, prestación de servicios de atraque⁴⁶ en puertos o aeropuertos, la concesión de derechos de uso de determinadas zonas de un puerto o aeropuerto, etc., entrarían en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA, los servicios adicionales ofrecidos por separado por los mismos proveedores (por ejemplo, servicios de limpieza o lavandería propuestos a los clientes además de los servicios de atraque; servicios de

46 Véase el asunto del TJUE C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

telecomunicaciones, restauración y catering en salones VIP de los aeropuertos; mantenimiento de buques en los lugares de amarre alquilados, etc.) no se inscriben en el ámbito de aplicación del artículo 47, únicamente porque se presten en los puertos o aeropuertos. Sin embargo, si esos mismos servicios adicionales se prestan conjuntamente con un servicio relacionado con un bien inmueble, es preciso examinar si el paquete cumple los requisitos para ser considerado como una prestación única a efectos del IVA y debe gravarse en consecuencia (véanse también las explicaciones sobre los paquetes de servicios en el [punto 1.6.](#)).

2.4.11.3. ¿Se aplica el artículo 31 bis, apartado 2, letra j), a las oficinas compartidas?

209. La práctica de compartir oficinas, fenómeno en expansión, permite a las empresas u organizaciones que poseen o gestionan un edificio de oficinas compartir parte de su espacio con otras empresas. De ese modo los proveedores de oficinas pueden maximizar los ingresos de su espacio de trabajo y ampliar su red profesional. Las empresas o profesionales que hacen uso de este servicio reducen al mínimo sus costes de alquiler y disfrutan de mayor flexibilidad a la hora de elegir un espacio de trabajo en función de sus necesidades actuales. El servicio puede incluir diferentes componentes, desde el simple arrendamiento de una mesa hasta la utilización de una completa gama de servicios como el uso de teléfonos, fotocopiadoras, impresoras, cocinas, salas de reuniones, etc., que pueden facturarse juntos como un paquete de servicios o dar lugar a facturas separadas por el alquiler de una mesa, por una parte, y por los servicios adicionales, por otra.
210. El lugar de prestación de dichos servicios dependerá de su calificación como un único servicio o como varios servicios a efectos del IVA, con arreglo a los criterios definidos por la jurisprudencia del TJUE⁴⁷. Para cada prestación, incluidos los paquetes de servicios que se consideren como una única prestación, procede dilucidar si la utilización de la totalidad o de parte de los bienes inmuebles (espacio de oficinas) constituye el elemento central y esencial del contrato. Si es así, será de aplicación el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra j), y el IVA se adeudará en el Estado miembro en el que se encuentren las oficinas (véase también el [punto 1.6.](#)).

2.4.11.4. ¿Se aplica el artículo 31 bis, apartado 2, letra j), a las casas flotantes?

211. El TJUE ha dictaminado⁴⁸ que, en determinadas circunstancias, las casas flotantes pueden considerarse bienes inmuebles (véanse también las explicaciones a tal efecto en el artículo 13 *ter*, letra b)). Así sucede, en particular, cuando la casa flotante permanece fijada al margen y el lecho del río mediante algún elemento de sujeción que no puede 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, como un restaurante-discoteca, por ejemplo.
212. Una casa flotante también puede tener la consideración de bien inmueble en situaciones en las que, por ejemplo, se alquile con fines de alojamiento, para la organización de un acontecimiento o para ejercer una actividad comercial, como la prestación de servicios de restauración, si el contrato de arrendamiento establece que el barco solo puede utilizarse en reposo y debe permanecer fijo en una ubicación determinada. Muchas casas flotantes carecen de medios de

47 Véanse los asuntos del TJUE C-155/12, *Donelley Global Turnkey Solutions Poland*, apartados 20 a 25, y C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, apartado 30 y siguientes.

48 Véase el asunto del TJUE C-532/11, *Leichenich*, apartado 29.

autopropulsión y únicamente pueden desplazarse utilizando otros medios, como buques remolcadores o grúas.

213. Cuando se cumplan las condiciones para que una casa flotante tenga la consideración de bien inmueble, la concesión o transmisión de los derechos de utilización parcial o íntegra del buque en cuestión podrá considerarse vinculada a bienes inmuebles en el sentido previsto por el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra j).

2.4.12. Mantenimiento, renovación y reparación de edificios (artículo 31 *bis*, apartado 2, letra k))

Artículo 31 *bis*, apartado 2, 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 parqué;

2.4.12.1. ¿Abarca el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra k), únicamente el mantenimiento, la renovación y la reparación de edificios o también el mantenimiento, la renovación o la reparación de diferentes tipos de bienes inmuebles?

214. Resulta claro que la redacción del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra k), se refiere únicamente a los edificios o partes de edificios, lo que limita el ámbito de aplicación de esta disposición a algunos bienes inmuebles.
215. Sin embargo, el mantenimiento, la renovación o la reparación de otros tipos de bienes inmuebles puede tener una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble si entran dentro del ámbito de aplicación de otras disposiciones del Reglamento de ejecución, en particular del artículo 31 *bis*, apartado 2, letras l) y n), o de forma más general del artículo 31 *bis*, apartado 1, letra b).

2.4.12.2. ¿Se aplica el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra k), únicamente al mantenimiento, la renovación o la reparación vinculados a grandes obras o también a los servicios de limpieza periódicos, dentro y fuera de los edificios?

216. El ámbito de aplicación de esta disposición abarca una amplia gama de servicios. Se aplica a las obras de renovación de gran envergadura y a los servicios de reparación o de mantenimiento de alcance más limitado. Abarca la limpieza interior y exterior de un edificio y, por lo tanto, incluye los servicios de limpieza de oficinas.

2.4.13. Mantenimiento, renovación y reparación de estructuras permanentes (artículo 31 *bis*, apartado 2, letra l))

Artículo 31 *bis*, apartado 2, letra l): el **mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes** tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares;

2.4.13.1. ¿Se aplica el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra l), a las infraestructuras de telecomunicaciones?

217. Para ilustrar el concepto de «estructuras permanentes», en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra l), se establece una lista de ejemplos de tales estructuras haciendo referencia a las canalizaciones de gas, agua y aguas residuales. No obstante, esta lista no es exhaustiva y la disposición se aplica también a otras estructuras permanentes. Por lo general, estas son infraestructuras o instalaciones necesarias para suministrar bienes y servicios esenciales, tales como transporte, electricidad, calefacción, suministro de agua, comunicaciones, etc. Las

estructuras utilizadas para estos fines pueden estar enterradas en el suelo, colocadas sobre este o fijadas a él de diferentes formas.

218. El mantenimiento, la renovación o la reparación de las infraestructuras de telecomunicaciones (p. ej., la sustitución de una red de cable de instalación subterránea) pueden constituir, por lo tanto, servicios incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra l).

2.4.14. Instalación o montaje de máquinas o equipos (artículo 31 *bis*, apartado 2, letra m), y artículo 31 *bis*, apartado 3, letra f))

Artículo 31 *bis*, apartado 2, letra m): la **instalación o el montaje de máquinas o equipos** que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles;

Artículo 31 *bis*, apartado 3, letra f): la instalación o el montaje, (...) de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles;

2.4.14.1. ¿Cómo debe interpretarse el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra m), en relación con el artículo 13 *ter*, letras c) y d)?

219. El artículo 13 *ter*, letras c) y d), establece, respectivamente, que «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 «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» se considerarán «bienes inmuebles». Por lo tanto, ambas disposiciones hacen referencia a bienes muebles «instalados» que pasan a ser inmuebles en el momento de la instalación o el montaje.
220. El objetivo del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra m), es, por tanto, recordar y aclarar explícitamente que la instalación y el montaje de bienes muebles que, una vez instalados o montados, pasen a considerarse bienes inmuebles se consideran servicios relacionados con bienes inmuebles (véanse también los comentarios relativos a la instalación de sistemas de seguridad en el [punto 2.4.3.3](#)).
221. El artículo 31 *bis*, apartado 2, letra n), complementa esta disposición, al establecer que debe aplicarse el mismo trato al mantenimiento, la reparación, la inspección y la supervisión de dichos bienes.

2.4.14.2. ¿A partir de qué momento del proceso de instalación o montaje de máquinas o equipos estos pasan a ser bienes inmuebles?

222. El artículo 31 *bis*, apartado 2, letra m), abarca el proceso de instalación desde el principio. Todos los servicios de instalación y montaje realizados en el lugar en el que vaya a quedar instalado o montado definitivamente el elemento, equipo o máquina están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra m). Los servicios de montaje realizados en diferentes lugares antes de la entrega de los bienes en el lugar de instalación o montaje, por ejemplo, no entrarían en el ámbito de aplicación de esta disposición. Esta tampoco sería aplicable al transporte o la entrega de dichos bienes o de los instrumentos o aparatos necesarios para la instalación o el montaje.
223. Todos los servicios realizados sobre el elemento, máquina o equipo en una jurisdicción diferente de aquella en la que esté ubicado el inmueble, antes de su instalación o montaje, deben, en todo caso, considerarse no relacionados con bienes inmuebles.

224. En el caso de los paquetes de servicios (por ejemplo, cuando se incluyan los servicios de transporte), deberá llevarse a cabo una evaluación individual de la naturaleza global del servicio (véase el [punto 1.6](#) anterior).

2.4.15. Mantenimiento, reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos (artículo 31 bis, apartado 2, letra n), y artículo 31 bis, apartado 3, letra f))

Artículo 31 bis, apartado 2, letra n): el **mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos** si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles;

Artículo 31 bis, apartado 2, letra f): (...), el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles;

225. La finalidad de esta disposición es idéntica a la del artículo 31 bis, apartado 2, letra m), (véase *supra*). Una vez que las máquinas o equipos han sido instalados o montados y, en el momento de su instalación o montaje, pasan a ser considerados bienes inmuebles, los servicios de mantenimiento, reparación, inspección y supervisión de dichas máquinas o equipos se consideran relacionados con bienes inmuebles.

2.4.15.1. ¿Es aplicable también el artículo 31 bis, apartado 2, letra n), a los servicios prestados a distancia?

226. Las tecnologías modernas pueden permitir que empresas especializadas presten, por ejemplo, todos o parte de sus servicios de inspección o supervisión a distancia (es decir, sin estar físicamente presentes en el lugar en que se encuentran las máquinas o equipos). Dado que la naturaleza del servicio es la misma con independencia de los métodos técnicos utilizados y puesto que la tecnología seguirá evolucionando con el tiempo, el tratamiento de estos servicios a efectos del IVA debe ser el mismo con independencia de si requieren o no llevar a cabo intervenciones físicas de/¿en? las máquinas o equipos *in situ* (véase el [punto 1.5](#)).

2.4.16. Gestión inmobiliaria (artículo 31 bis, apartado 2, letra o), y artículo 31 bis, apartado 3, letra g))

Artículo 31 bis, apartado 2, 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;

Artículo 31 bis, apartado 3, letra g): la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias;

2.4.16.1. ¿Qué se entiende por gestión inmobiliaria en el artículo 31 bis, apartado 2, letra o)?

227. En virtud de lo dispuesto en el artículo 31 bis, apartado 2, letra o), el concepto de gestión inmobiliaria engloba los servicios administrativos prestados para garantizar el buen funcionamiento, mantenimiento y utilización de bienes inmuebles. Normalmente, estos servicios consisten en coordinar la supervisión, la limpieza y el mantenimiento de los inmuebles, el cobro de alquileres, el mantenimiento de registros y la gestión de los 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.

228. El concepto de gestión inmobiliaria se aplica a cualquier tipo de bien inmueble, con independencia de que se utilice con fines comerciales, industriales o residenciales.
229. Aunque el ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra o), está limitado por la redacción de la disposición, que hace referencia únicamente a la gestión inmobiliaria «en nombre o por cuenta del propietario del bien inmueble», no impide considerar que los servicios explotados en nombre del arrendatario o del inquilino están vinculados a bienes inmuebles en virtud de otras disposiciones específicas o con arreglo a las disposiciones generales del Reglamento de ejecución.
230. Además, aunque el legislador de la UE ha establecido que la gestión inmobiliaria tiene una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles, no ocurre lo mismo en el caso de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias, ni siquiera cuando la cartera contenga bienes inmuebles.

2.4.16.2. ¿Qué se entiende por gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias? ¿Se inscribe la gestión de un único activo de inversión en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 3, letra g)?

231. Tanto el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra o), como el artículo 31 *bis*, apartado 3, letra g), hacen referencia a «la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias». Ello demuestra la voluntad del legislador de la Unión de excluir tal actividad del ámbito de aplicación de los servicios considerados vinculados a bienes inmuebles, ya que la gestión de carteras de inversiones es un servicio de carácter financiero y, como tal, se puede considerar como una operación financiera⁴⁹.
232. Esta especificación recogida en el Reglamento de ejecución del IVA tiene por objeto distinguir entre la gestión inmobiliaria y la gestión de carteras, así como indicar que los servicios de gestión de inversiones no deben considerarse vinculados a bienes inmuebles, ni siquiera cuando la cartera contenga bienes inmuebles. A diferencia de los servicios de gestión inmobiliaria, que se centran en el buen funcionamiento y explotación de los bienes inmuebles, los servicios de gestión de carteras se ocupan de los intereses financieros del cliente y su principal objetivo es aumentar el valor de la cartera. Así pues, un gestor de cartera no se ocupa de la gestión diaria de un inmueble, sino que se centra en analizar y hacer seguimiento del mercado y de los activos de su cliente, en la compraventa de propiedades, en añadir valor y buscar nuevas oportunidades de inversión para su cliente, así como en el desarrollo de las relaciones con otros inversores.
233. A efectos del Reglamento de ejecución del IVA, la principal diferencia entre la gestión inmobiliaria y la gestión de carteras radica en la utilización que se haga del bien inmueble en cuestión. Los bienes inmuebles pueden constituir una inversión de la misma forma que las inversiones en oro, valores, objetos de coleccionismo, obras de arte, antigüedades, barcos, etc. Cuando se compran o venden bienes inmuebles con fines de inversión, los servicios de gestión relacionados con dichas operaciones (incluidos los servicios de gestión de activos prestados durante el período de tenencia) deben considerarse servicios de gestión de carteras y, por lo tanto, no relacionados con bienes inmuebles.
234. En la práctica, para evaluar si un servicio reúne las condiciones para ser considerado un servicio de gestión inmobiliaria o un servicio de gestión de carteras, conviene examinar si el proveedor presta o no un servicio de inversión a su cliente. Los proveedores que desarrollan su actividad en estos dos sectores específicos (por una parte, agentes inmobiliarios, y por otra, fondos de inversión

49 Véase el asunto del TJUE C-44/11, *Deutsche Bank AG*, apartado 54.

inmobiliaria, por ejemplo) no suelen presentar el mismo modelo de negocio, utilizan métodos de fijación de precios diferentes y no se dirigen a los mismos clientes.

235. Asimismo, el número de propiedades que abarca el servicio es irrelevante para calificarlo como gestión inmobiliaria o de carteras. Dado que la naturaleza del servicio es idéntica con independencia del número de propiedades a las que afecte, es posible que en algunas situaciones la gestión de carteras de inversión en bienes inmuebles esté relacionada con un único inmueble.
236. En conclusión, la gestión de inversiones (es decir, de carteras) no debe considerarse un servicio relacionado con bienes inmuebles, ni siquiera en el caso en que la inversión sea en bienes inmuebles.

2.4.17. Intermediación en transacciones que afecten a bienes inmuebles (artículo 31 bis, apartado 2, letra p), y artículo 31 bis, apartado 3, letra d))

Artículo 31 bis, apartado 2, 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);

Artículo 31 bis, apartado 3, 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;

2.4.17.1. ¿Qué actividades de intermediación se consideran relacionadas con bienes inmuebles? ¿Cuál es el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra p)?

237. El artículo 31 bis, apartado 2, letra p), solo se refiere a la intermediación en la venta, arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles (puede consultarse la definición de arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles en el [punto 2.4.9.1 supra](#)) y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (lo que tiene lugar, por ejemplo, cuando se haya establecido o transmitido el derecho a utilizar una carretera situada en un bien inmueble que sea propiedad de otra persona). 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 no está cubierta por los términos «transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles» (puede obtenerse más información al respecto en el [punto 2.4.18](#)).
238. Teniendo en cuenta que los conceptos de Derecho civil nacional difieren sustancialmente en lo que respecta a la intermediación y las operaciones subyacentes, tales conceptos no deben utilizarse como referencia a la hora de evaluar si un servicio está incluido en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra p).

2.4.17.2. ¿Se aplica el artículo 31 bis, apartado 2, letra p), únicamente a la intermediación de los agentes de la propiedad inmobiliaria o también a cualquier persona implicada en servicios de intermediación?

239. El artículo 47 de la Directiva del IVA incluye explícitamente en su ámbito de aplicación los servicios de expertos y agentes inmobiliarios. No obstante, la intermediación a la que se refiere el artículo 31 bis, apartado 2, letra p), no se limita a los servicios prestados por estas dos profesiones. Las personas físicas o jurídicas que no sean expertos o agentes inmobiliarios también pueden prestar los servicios mencionados en esta disposición.
240. Este extremo se ve confirmado por la redacción del artículo 47 de la Directiva IVA, cuyo ámbito de aplicación no se limita a determinados oficios o profesiones. Por lo tanto, no pueden excluirse otras profesiones —como, por ejemplo, un gestor de activos o un agente de la propiedad inmobiliaria— del ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra p), por el mero hecho de que no figuren explícitamente mencionadas en el artículo 47 de la Directiva del IVA. El factor determinante es el tipo de prestaciones efectivamente realizadas por el intermediario y no su profesión.

2.4.17.3. ¿Incluye la letra p) del artículo 31 bis, apartado 2, los servicios prestados también en el caso de que finalmente no tenga lugar la venta, arrendamiento, con o sin opción de compra, establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles?

241. El artículo 31 bis, apartado 2, letra p), será de aplicación incluso cuando finalmente no se produzca la venta, arrendamiento, con o sin opción de compra,, establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles.

2.4.17.4. ¿Por qué subraya el artículo 31 bis, apartado 3, letra d), la condición de «si el intermediario actúa en nombre o por cuenta de otra persona»?

242. El artículo 31 dispone la aplicación del artículo 44⁵⁰ o 46⁵¹ de la Directiva del IVA a la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, cuando el intermediario actúe en nombre y por cuenta de otra persona. Dicho de otro modo, el artículo 47 de la Directiva del IVA no es aplicable a los servicios mencionados en el artículo 31.
243. En consecuencia, con el fin de evitar una contradicción, el artículo 31 bis, apartado 3, letra d) excluye de los servicios vinculados a bienes inmuebles 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.
244. Es preciso destacar que, cuando un sujeto pasivo actúa en nombre propio, no se le considera un intermediario, sino un proveedor de acuerdo con el artículo 28 (o el artículo 306, en su caso) de la Directiva del IVA. Por tanto, dicho servicio no está incluido en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 3, letra d).

50 En el caso de los servicios B2B, es el lugar al que pertenece el cliente.

51 En el caso de los servicios B2C, es el lugar en el que se grava la operación subyacente.

2.4.17.5. *¿Qué tratamiento debería darse a las situaciones en que los servicios de intermediación contemplados en el artículo 31 bis, apartado 2, letra p), incluyan diversos elementos (como la investigación, el establecimiento de contactos, la creación de sitios web, la prospección y el análisis de calidades de los bienes inmuebles)?*

245. Es posible que los servicios de una empresa que preste servicios de intermediación incluyan también otros servicios. En el caso de suministros complejos, cada caso debe ser analizado con arreglo a sus propias circunstancias. De conformidad con la jurisprudencia del TJUE, si una transacción consta de varios elementos que se consideran una única prestación, debe identificarse una prestación principal. Solamente cuando se establezca que el elemento principal es la intermediación en la venta, o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, o en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles, el servicio podrá estar cubierto en su totalidad por el artículo 31 bis, apartado 2, letra p). En ese caso se considera que el servicio único prestado por el intermediario está vinculado a bienes inmuebles en el sentido del artículo 47 de la Directiva del IVA (véase también el [punto 1.6](#)).

2.4.18. Servicios jurídicos (artículo 31 bis, apartado 2, letra q), y artículo 31 bis, apartado 3, letra h))

Artículo 31 bis, apartado 2, 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.

Artículo 31 bis, apartado 3, 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.

2.4.18.1. *¿Qué criterios permitirán determinar si una prestación de servicios está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra q), o del artículo 31 bis, apartado 3, letra h)?*

246. Buena parte del trabajo que realizan los abogados y otros proveedores de servicios jurídicos puede tener relación con terrenos, edificios y otras variedades de bienes inmuebles⁵². No obstante, solo en algunos casos bien definidos puede considerarse que los servicios jurídicos tienen una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble.
247. Para inscribirse en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra q) (y, en consecuencia, estar incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA), es necesario que los servicios jurídicos estén relacionados con la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles o con el establecimiento o

⁵² Véanse, por ejemplo, los asuntos del TJUE C-166/05, *Heger Rudi*, apartados 23 y 24, y C-37/08, *RCI Europe*, apartado 36.

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 entrarán en vigor en 2017

transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles⁵³.

248. Al mismo tiempo, el artículo 31 *bis*, apartado 3, letra h), establece que los servicios jurídicos distintos de los contemplados en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q), cuando tales servicios no sean específicos a la transmisión de un título de un bien inmueble, no entran en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA. En particular, el artículo 31 *bis*, apartado 3, letra h) menciona la prestación de asesoramiento sobre las condiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, la ejecución de dicho contrato o la prueba de la existencia de tal contrato.
249. A la hora de delimitar la línea que separa el alcance de cada una de estas dos disposiciones, la atención debe centrarse en las situaciones comprendidas en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q).
250. El artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q), abarca los servicios jurídicos relacionados con:
- 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);
 - el establecimiento o transmisión de determinados derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales).
251. El artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q), se aplica incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad jurídica no se lleva a cabo (es decir, incluso si no se produce una modificación real de la situación jurídica de la propiedad inmobiliaria).
252. La disposición ofrece dos ejemplos de servicios jurídicos incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q): los servicios notariales y la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles. No obstante, debe tenerse en cuenta que los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles pueden adoptar otras formas, como, por ejemplo, servicios jurídicos relativos a inversiones inmobiliarias, liquidación (la recepción de una cuota de liquidación como propiedad), la elaboración de contratos de construcción, de contratos de arrendamiento con opción de compra o la partición de bienes inmuebles en caso de divorcio.
253. La gama de servicios jurídicos que pueden tener vinculación con bienes inmuebles es muy amplia. Sin embargo, los únicos servicios jurídicos que deben considerarse vinculados con bienes inmuebles son los relacionados con uno de los tres puntos que se especifican en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q). Esto significa que los servicios jurídicos contemplados en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q), son exclusivamente los que se refieren a la modificación jurídica de la propiedad. En consecuencia, los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título que se haya producido en algún momento del pasado (es decir, el servicio no está relacionado con una transacción actual o futura), no pueden considerarse relacionados con bienes inmuebles. Este enfoque queda confirmado por la referencia que incluye la última parte de esta disposición a la transacción jurídica

⁵³ El concepto de «derechos reales» no puede utilizarse en algunos sistemas nacionales. Sería útil disponer de orientaciones para los sujetos pasivos a escala nacional en las que se expliquen qué conceptos nacionales entran en el alcance del concepto de «derechos reales» con el fin de permitir que los sujetos pasivos apliquen correctamente las disposiciones del Reglamento de ejecución del IVA. En caso de doble imposición o de no imposición, deberá consultarse al Comité del IVA.

por la que se modifica la situación jurídica de la propiedad (incluso si no llega a efectuarse).

254. Por lo tanto, entre los ejemplos de servicios jurídicos no cubiertos por el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q), figurarán los siguientes: el asesoramiento jurídico sobre las condiciones de un contrato o en litigios relacionados con la propiedad; el asesoramiento fiscal sobre la desgravación del 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.
255. La única excepción a esta regla corresponde a aquellas situaciones en las que tales 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)⁵⁴.

2.4.18.2. ¿Se considera que los servicios jurídicos relacionados con la celebración de acuerdos de arrendamiento, con o sin opción de compra, están vinculados a bienes inmuebles?

256. Si los servicios jurídicos consisten en la redacción de un acuerdo (como, por ejemplo, un contrato de arrendamiento, con o sin opción de compra) y la conclusión de un acuerdo de este tipo implica el establecimiento o la transmisión de determinados derechos o derechos reales sobre los bienes inmuebles, estos servicios deben considerarse incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q).
257. Además, en el caso de que un Estado miembro no considere que un contrato de arrendamiento, con o sin opción de compra, relativo a un bien inmueble conlleve el establecimiento o transmisión de determinados derechos o derechos reales sobre este, deberá llevarse a cabo la verificación a la que se refiere el artículo 31 *bis*, apartado 1, con el fin de comprobar si, a pesar de todo, los servicios jurídicos relativos a estos dos tipos de contratos deben tratarse como relacionados con bienes inmuebles. Puesto que los servicios jurídicos relacionados con los contratos de alquiler o arrendamiento normalmente se centran en un bien inmueble y tienen por objeto la modificación jurídica, debe considerarse que tienen una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble y, por tanto, estarán incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA. Solamente en el caso de que los contratos de arrendamiento, con o sin opción de compra, no tengan relación alguna con los bienes inmuebles, los servicios jurídicos relacionados con los contratos de este tipo no podrán considerarse suficientemente vinculados a ellos.
258. Es importante, sobre todo desde el punto de vista de la adopción de un enfoque armonizado por parte de los Estados miembros, que los servicios jurídicos directamente relacionados con los contratos de arrendamiento, con o sin opción de compra, reciban un tratamiento uniforme en toda la Unión Europea y tributen en el Estado miembro en el que se encuentre el bien inmueble en cuestión.

2.4.18.3. Cómo entender el término «modificación» en el contexto del artículo 31 bis, apartado 2, letra q)

259. La modificación jurídica mencionada en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q), se refiere únicamente a los cambios que allí se indican, es decir, la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble, el establecimiento o transmisión de

⁵⁴ Véase el [punto 1.6](#) relativo a los paquetes de servicios.

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). Por lo tanto, esta disposición no abarca otros tipos de modificaciones jurídicas.

2.4.18.4. ¿Se limita el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra q), únicamente a los servicios jurídicos prestados por abogados y notarios?

260. El artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q), se refiere a los servicios jurídicos, pero no enumera las profesiones que deberían prestar tales servicios. Por consiguiente, no pueden excluirse del ámbito de aplicación de esta disposición otras profesiones diferentes de las de los abogados o notarios. El factor decisivo es que la persona que presta los servicios jurídicos sea un sujeto pasivo y que estos servicios se refieran directamente a la transmisión de un título de propiedad de bienes inmuebles, o el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales).

2.4.18.5. ¿Cuál es el significado de la expresión «determinados derechos» que figura en el artículo 31 bis, apartado 2, letra q)?

261. El artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q), se refiere al establecimiento o transmisión de «determinados derechos sobre bienes inmuebles». Es preciso reconocer que dicha formulación está encaminada a englobar diferentes conceptos de derechos de propiedad aplicados en los distintos Estados miembros.

262. A este respecto, el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q), no puede entenderse desvinculado del artículo 15, apartado 2⁵⁵, de la Directiva del IVA.

263. El artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q), se aplica únicamente a «determinados derechos sobre bienes inmuebles» y a «derechos reales sobre bienes inmuebles» (con independencia de si los Estados miembros han hecho uso de la facultad prevista en el artículo 15, apartado 2, de la Directiva del IVA para considerarlos bienes corporales).

264. «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», tal y como se menciona en el artículo 15, apartado 2, letra c), de la Directiva IVA, no están incluidas en el concepto de «determinados derechos» que figura en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q).

265. En caso de duda, cuando los servicios jurídicos no figuren incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 2, letra q), ni en el del artículo 31 *bis*, apartado 3, letra h), deberá llevarse a cabo la verificación prevista en el artículo 31 *bis*, apartado 3, letra h), para determinar si la prestación reúne los criterios que se establecen en la definición recogida en el artículo 31 *bis*, apartado 1, (puede obtenerse más información al respecto en el [punto 2.3](#)).

55 Esta disposición deja en manos de los Estados miembros la posibilidad de ampliar el concepto de bien 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.

2.4.18.6. ¿ Se consideran los servicios de asesoramiento que requieran la presencia in situ o que estén vinculados a un bien inmueble específico relacionados con bienes inmuebles según el artículo 31 bis, apartado 2, letra q)?

266. Como se ha indicado en el [punto 2.4.18.1](#), los servicios de asesoramiento no están incluidos, por lo general, en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra q). El requisito de la presencia *in situ* para prestar un servicio jurídico es irrelevante de cara a la aplicación del artículo 31 bis, apartado 2, letra q).

2.4.18.7. ¿Se consideran los servicios jurídicos relacionados con la financiación de la compra de un bien inmueble o los servicios de consultoría en materia de inversiones relacionados con bienes inmuebles?

267. 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 a bienes inmuebles, puesto que no persiguen directamente la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles ni el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales).

2.4.19. Servicios de publicidad (artículo 31 bis, apartado 3, letra c))

Artículo 31 bis, apartado 3: el apartado 1 no abarcará:

c) la prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles;

2.4.19.1. ¿Qué se entiende por prestación de servicios publicitarios en el artículo 31 bis, apartado 3, letra c)?

268. Los servicios publicitarios pueden prestarse a través de medios muy diferentes y utilizando distintos soportes físicos. Los bienes inmuebles pueden ser uno de los posibles soportes utilizados para prestar este tipo de servicio. Cuando así sucede, se plantea la cuestión de si el uso de un bien inmueble (como paredes o vallas publicitarias) como soporte físico para la prestación del servicio es suficiente para calificar este servicio como relacionado con bienes inmuebles.

269. El artículo 31 bis, apartado 3, letra c), dispone que los servicios publicitarios no se considerarán vinculados a bienes inmuebles aun cuando impliquen la utilización de bienes inmuebles.

270. Esto puede explicarse por el hecho de que, en la situación descrita anteriormente, el bien inmueble (muro o valla publicitaria) únicamente sirve de soporte para el servicio y no constituye el objeto de este. El objeto del servicio es la promoción de un producto. Por lo tanto, no existe una vinculación suficientemente directa entre el servicio y el bien inmueble utilizado para la publicidad que justifique la aplicación del artículo 47 de la Directiva del IVA, independientemente de qué producto se anuncie (por ejemplo, incluso si lo que se anuncia es una casa o un piso en venta).

271. Por supuesto, la prestación de servicios publicitarios no debe confundirse con el servicio de alquiler o arrendamiento a través del cual el propietario de un bien inmueble arrienda un inmueble a una empresa publicitaria que, a su vez, lo utiliza como espacio para publicidad. Este ejemplo ilustra dos relaciones contractuales separadas. En primer lugar, existe un servicio de alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles que deberá considerarse vinculado a bienes inmuebles. En segundo lugar, existe un servicio publicitario ulterior, prestado por la empresa de publicidad a su propio cliente, que no puede considerarse relacionado con bienes inmuebles.

2.4.19.2. ¿Se aplica también el artículo 31 bis, apartado 3, letra c), a los casos en que la publicidad implica una modificación física de los bienes inmuebles, por ejemplo el pintado de una parte del edificio?

272. La redacción del artículo 31 bis, apartado 3, letra c), no distingue entre las diferentes formas y técnicas de publicidad. Dado que la cuestión clave es determinar si el inmueble es o no el objeto del servicio, y puesto que la respuesta a esta pregunta es la misma con independencia de la técnica utilizada para la publicidad, debe considerarse que el artículo 31 bis, apartado 3, letra c), será aplicable incluso cuando el servicio incluya el pintado de parte de un edificio.
273. No obstante, como se ha indicado en el [apartado 271](#), cada situación contractual debe evaluarse por separado. Por ejemplo, si una empresa de publicidad presta un servicio publicitario que incluya el pintado de un muro, este servicio no estará relacionado con bienes inmuebles y el IVA facturado por la empresa de publicidad a sus clientes deberá determinarse con arreglo a las normas generales. Sin embargo, si la empresa de publicidad celebra un contrato específico con un subcontratista que será quien se encargue realmente de pintar la pared por encargo de la empresa de publicidad, el servicio prestado por el pintor a la empresa de publicidad constituirá un servicio relacionado con un bien inmueble y, por lo tanto, el pintor deberá aplicar el IVA correspondiente a la jurisdicción en que se encuentre el inmueble.

2.4.20. Suministro de un stand junto con otros servicios relacionados (artículo 31 bis, apartado 3, letra e))

Artículo 31 bis, apartado 3: el apartado 1 no abarcará:

- e) el **suministro de un stand 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 stand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad;

2.4.20.1. ¿Cuál es el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 3, letra e)?

274. El artículo 31 bis, apartado 3, letra e), engloba aquellas situaciones en las que el suministro de un stand en una feria o exposición va aparejado a otros servicios relacionados, y establece que dichos servicios no están vinculados a bienes inmuebles.
275. Incluso si el suministro de un stand va aparejado únicamente a un servicio relacionado y los servicios se prestan en forma de paquete de servicios, es suficiente para que las prestaciones queden incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 31 bis, apartado 3, letra e), es decir, no se consideren un servicio vinculado a bienes inmuebles. Este enfoque es necesario para garantizar una aplicación uniforme de esta disposición en toda la UE con el fin de evitar la doble imposición o la ausencia de imposición.

276. Para que el servicio se considere no relacionado con bienes inmuebles con arreglo al artículo 31 *bis*, apartado 3, letra e), es preciso que se cumplan tres criterios acumulativos muy importantes:
- i) el suministro de un stand;
 - ii) la prestación de uno o más servicios relacionados;
 - iii) los servicios relacionados deben permitir al expositor mostrar sus productos y promocionar sus servicios o productos.

2.4.20.2. ¿Cómo debe definirse «el suministro de un stand» con arreglo al artículo 31 *bis*, apartado 3, letra e)?

277. El «suministro de un stand» consiste en poner temporalmente una superficie delimitada o una estructura móvil (por ejemplo, una cabina, un puesto o un mostrador) a disposición de un expositor para participar en una exposición o una feria. Este servicio se considera no relacionado con bienes inmuebles con arreglo al artículo 31 *bis*, apartado 3, letra e), en la medida en que el suministro del stand se preste «junto con otros servicios relacionados», es decir, en la medida en que el proveedor no se limite a dejar la superficie desnuda, sino que preste un conjunto de servicios que el expositor necesite para promocionar temporalmente sus productos o su actividad.
278. Por consiguiente, a efectos de la aplicación del artículo 31 *bis*, apartado 3, letra e), debe efectuarse una distinción entre el alquiler exclusivo de bienes inmuebles (que se considerará relacionado con bienes inmuebles de conformidad con el artículo 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 se calificará como no relacionado con bienes inmuebles al amparo del artículo 31 *bis*, apartado 3, letra e)).
279. A la hora de distinguir entre estos dos supuestos, deberán tenerse en cuenta todas las circunstancias de la transacción, incluidos los servicios implícitamente incluidos en el contrato, como el suministro de electricidad, conexión a Internet, calefacción, aire acondicionado, etc.
280. De conformidad con el artículo 31 *bis*, apartado 3, letra e), los servicios relacionados prestados junto al suministro de un stand deben permitir al expositor mostrar sus productos. Los servicios mencionados abarcan el diseño del stand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad. Esta lista no es exhaustiva, sino meramente indicativa. Puede haber otros tipos de servicios que también estén incluidos en la referencia que figura en el artículo 31 *bis*, apartado 3, letra e), a servicios relacionados, siempre que estos permitan al expositor mostrar sus productos.
281. Los servicios deberán considerarse otros servicios relacionados con el suministro de un stand de conformidad con el artículo 31 *bis*, apartado 3, letra e), con independencia de que su prestación se efectúe en virtud de un solo contrato (con el suministro del stand) o de contratos separados celebrados con el mismo proveedor. La aplicación de las normas relativas al lugar de la prestación no debería verse socavada por una modificación de las disposiciones contractuales con el fin de eludir la tributación en un país determinado.

2.4.21. Suministro de equipos para la realización de trabajos en bienes inmuebles (artículo 31 *ter*)

Artículo 31 *ter*

Cuando **se ponga a disposición de un cliente maquinaria o equipamiento** para ejecutar obras en un bien inmueble, dicha operación **solo se considerará una prestación de servicios vinculada a bienes inmuebles en caso de que el prestador asuma la responsabilidad** de la ejecución de las obras en cuestión.

Se presumirá que el prestador ha asumido la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento, y personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de esas obras. 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.

282. El artículo 31 *ter* dispone que el alquiler de equipos a un cliente para la ejecución de una obra en un bien inmueble, acompañado o no de personal, solo se considerará un servicio vinculado al bien inmueble si el prestador asume la responsabilidad de la ejecución de la obra. Cuando el equipo se ponga a disposición del cliente junto con personal suficiente para su utilización, se supondrá que el prestador del equipo ha asumido tal responsabilidad. En ese caso, el servicio deberá gravarse en el país en el que radique el bien inmueble.
283. Un ejemplo típico de un supuesto en el que podría ser aplicable esta disposición es el uso de andamiaje para la construcción, reparación o limpieza de un edificio. Si el andamio ha sido simplemente alquilado o puesto a disposición de un cliente, este servicio de alquiler no puede considerarse vinculado a bienes inmuebles. Sin embargo, si el proveedor del andamio asume la responsabilidad de la ejecución de la obra (por ejemplo, la construcción, la reparación o la limpieza del edificio), especialmente porque también ha prestado suficiente personal para ocuparse de esta ejecución, el servicio se considerará relacionado con bienes inmuebles.
284. En cualquier caso, la presunción de responsabilidad por parte del proveedor de los equipos incluidos en el artículo 31 *ter* puede refutarse por cualquier medio pertinente de hecho o de Derecho. En general, las disposiciones contractuales proporcionarán indicaciones importantes sobre la persona en la que reside la responsabilidad contractual.

ANEXO

EXTRACTOS DE LA LEGISLACIÓN PERTINENTE

Directiva 2006/112/CE del Consejo (disposición ya aplicables)

Artículo 47. Prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles

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.

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) Nº 1042/2013 DEL CONSEJO (disposiciones que entrarán en vigor el 1 de enero de 2017), por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios

Artículo 13 ter

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.»*

Artículo 31 bis

1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE abarcarán únicamente 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;*

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 entrarán en vigor en 2017

- 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;*
- 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;*
- 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;*
- 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 parqué;*
- 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;*
- 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;*
- 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.*

3. El apartado 1 no abarcará:

- a) *el trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado;*
- 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;*
- 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 stand 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 stand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad;*
- 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;*
- g) *la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias;*
- 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

Cuando se ponga a disposición de un cliente maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble, dicha operación solo se considerará una prestación de servicios vinculada a bienes inmuebles en caso de que el prestador asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión.

Se presumirá que el prestador ha asumido la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento, y personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de esas obras. 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.