

SECCIÓN DE IMPUESTOS INDIRECTOS - Nota informativa

IVA - IGIC

Servicios de asesoría y consultoría en el mercado interior español: ¿distorsiones en la competencia derivadas de la aplicación del IVA y el IGIC? ¹.

David Gómez Aragón

En opinión de quien suscribe esta Nota, **la aplicación del impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)** según la normativa vigente reguladora de dichos tributos² **determina que se produzcan algunas disfunciones en el mercado interior español de servicios de asesoría y consultoría**, en aquellos casos en los que el destinatario de tales servicios es un “consumidor final”, es decir, alguien que no tiene en sentido estricto la consideración de empresario o profesional actuando como tal, y al que tampoco le ha sido atribuida dicha condición “de manera ficticia y por asimilación” como por el contrario ocurre en determinados casos con las personas jurídicas.

Ello es así, **en primer lugar**, porque la aplicación literal de dicha normativa determina la **existencia de un “supuesto de doble imposición”** en el que quedaría gravado tanto por el IVA como por el IGIC un mismo servicio de asesoría o consultoría respecto del que concurriesen las dos siguientes circunstancias: (1) ser prestado por un empresario o profesional desde su sede de actividad económica o establecimiento permanente radicados en el territorio de aplicación del IVA español (TIVA-ES), y (2) ser su destinatario una persona jurídica cuyo domicilio está situado en Canarias, que no tiene en absoluto la condición de empresario o profesional y que

¹ El contenido de esta Nota constituye un breve resumen de un trabajo más amplio que sobre el mismo tema publica su autor en el número correspondiente al mes de noviembre de 2019 de Carta Tributaria Revista de Opinión.

² En el caso de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, esencialmente los siguientes artículos: el artículo 5, y en particular su apartado cuatro; el artículo 69, apartados uno y dos; y el artículo 70, apartado dos.^{1º}.

En el caso de la Ley 20/1991, de 7 de junio, reguladora del IGIC, esencialmente los siguientes artículos: el artículo 5, y en particular su apartado 7; y el artículo 17, apartados uno y tres.^{dos.1º}.

tampoco tiene un número de identificación a efectos del IVA suministrado por la Administración española.

Y puesto que cabe razonablemente pensar que las Cortes Generales, que han sido el poder legislador tanto en la LIVA como la IGIC, no han tenido una intención consciente de establecer un tal supuesto de doble imposición, que resultaría por otra parte injustificable desde cualquier punto de vista, no cabe sino concluir que dicha situación sería debida simplemente a un error o defecto de técnica legislativa que debería ser objeto de corrección lo antes posible.

Pero en tanto tal corrección no se produzca, los preceptos de la LIVA y del IGIC cuya aplicación puramente literal conduciría a la citada situación de doble imposición deberían ser interpretados en alguna manera tal que lleve, por una parte, al lógico rechazo de la posibilidad de que sea aplicable de manera efectiva en la práctica tal doble imposición y, por otra parte, a la determinación de cual es el único impuesto (IVA o IGIC) que habría de gravar los referidos servicios de asesoría y consultoría.

Ocurre **en segundo lugar** que la aplicación literal de la LIVA y la IGIC lleva a **existencia de un “supuesto de no imposición”**, entendido en el sentido de que un determinado servicio de asesoría o consultoría no habría de tributar ni por el IVA ni por el IGIC pese a que razonablemente sería esperable que tal servicio hubiese de resultar gravado por uno u otro de tales impuestos.

Tal “supuesto de no imposición” constituye, de alguna manera, “la otra cara de la moneda” del supuesto de “doble imposición” a que se ha hecho referencia anteriormente, y se produciría en el caso de un servicio de asesoría o consultoría respecto del que concurriesen las dos siguientes circunstancias: (1) ser prestado por un empresario o profesional desde su sede de actividad económica o establecimiento permanente radicados en Canarias, y (2) ser su destinatario una persona jurídica cuyo establecimiento o domicilio está situado en el TIVA-ES, que no tiene en absoluto la condición de empresario o profesional y que tampoco tiene un número de identificación a efectos del IVA suministrado por la Administración española.

También en este caso cabe razonablemente pensar que las Cortes Generales no han tenido una intención consciente de establecer el referido “supuesto de no imposición”, por lo que es posible concluir que, tanto el mismo como el caso de “doble imposición” mencionado anteriormente, son ambos el fruto de un mismo error o defecto de técnica legislativa y que no es otro que el consistente en la diferente calificación que a efectos del IVA y del IGIC se otorga a las personas jurídicas que no tienen en absoluto la condición de empresarios o profesionales.

En opinión del autor de esta Nota dicho error debería ser corregido, pues la existencia del referido “supuesto de no imposición” es susceptible de provocar ciertas distorsiones en el mercado interno español de los servicios de asesoría y consultoría.

Pero mientras tal corrección no se produzca, parece razonable el considerar que no sería admisible que, por vía de la interpretación de los deficientes técnicamente pero vigentes preceptos de la LIVA y la IGIC que conducen a la situación de “no imposición”, se pudiese llegar

a una conclusión que consistiese en el sometimiento a gravamen, bien por el IVA o bien por el IGIC, de un concreto servicio que según tales preceptos se estuviese beneficiando de dicha situación. Y ello porque tales preceptos se refieren a un aspecto esencial de la delimitación del hecho imponible en ambos impuestos, como es el “aspecto territorial”, y son por tanto preceptos que no puede ser “completados” por vía interpretativa en una manera tal que, lo que la Ley al regular el hecho imponible ha establecido que no resulta gravado, finalmente si llegue a estarlo.

En tercer y último lugar, y con carácter adicional a los referidos supuestos de “doble imposición” y de “no imposición”, existe un aspecto en la actual regulación del IVA y el IGIC que parece razonable considerar que es susceptible de provocar otras aún más significativas distorsiones en el mercado interior español de servicios de asesoría y consultoría.

Tal aspecto no es otro que la decisión adoptada por el legislador español consistente en lo siguiente: (i) en someter en todo caso a gravamen por el IVA los servicios de asesoría y consultoría que son prestados a consumidores finales personas físicas domiciliados en Canarias por un empresario o profesional desde su sede de actividad económica o establecimiento permanente ubicados en el TIVA-ES, y (ii) en gravar por el IGIC los servicios de asesoría y consultoría que son prestados a consumidores finales personas físicas con domicilio en el TIVA-ES por empresarios o profesionales desde su sede de actividad económica o establecimiento permanente ubicado en Canarias.

Y parece razonable considerar que tal decisión es susceptible de provocar dichas distorsiones debido fundamentalmente a las diferencias en el tipo general aplicable en tales impuestos a dichos servicios: el 21% en el caso del IVA y el 7% en el caso del IGIC.

Por tanto, cabe también razonablemente concluir que dicha decisión del legislador español debería ser corregida en una manera tal que, a un consumidor final radicado en España, le fuese indiferente por motivos fiscales el adquirir servicios de asesoría y consultoría a un empresario o profesional radicado en Canarias o a otro radicado en el TIVA-ES. Así como también para evitar las posibles consecuencias que podrían derivarse del hecho de que la normativa actualmente vigente en la que se ha plasmado tal decisión podría considerarse contraria al derecho de la Unión Europea relativo al IVA y, por tanto, no válida.

Para ello sería necesario que tales servicios se considerasen realizados a efectos del IVA y del IGIC en el lugar en donde el consumidor final tiene su domicilio, y no en el lugar en donde está ubicada la sede o establecimiento permanente del empresario o profesional que se los presta.

Evidentemente, una solución tal habría de conllevar que empresarios o profesionales radicados en el TIVA-ES pero que prestasen los referidos servicios de asesoría o consultoría sujetos al IGIC a consumidores finales con domicilio en Canarias, habrían de tener obligaciones por dicho impuesto pese a que normalmente no estarían establecidos en tales Islas.

Y de igual manera, habrían de tener obligaciones por el IVA aquellos empresarios o profesionales radicados en Canarias que, pese a no estar establecidos en el TIVA-ES, prestasen servicios de

asesoría o consultoría sujetos a dicho impuesto a consumidores finales con domicilio en este último territorio.

Pero lo anterior no debería ser un obstáculo relevante en el contexto de la aplicación de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en el ámbito de la gestión de los tributos, tanto por parte de los contribuyentes como, sobre todo, por parte de las Administraciones tributarias.

Y si en el contexto del referido esquema básico de aplicación del IVA y el IGIC a que se acaba de hacer referencia, ocurriese que se detectasen situaciones de fraude o uso abusivo del mismo, sería en tal momento cuando habrían de establecerse las oportunas medidas para salir al paso de tales posibles fraudes o abusos, que son indeseables tanto del punto de vista de la legítima recaudación de los debidos tributos como desde la necesidad de evitar las distorsiones en la competencia que con toda seguridad tales situaciones habrían de comportar.

ADENDA. Aunque esta Nota se ha referido hasta ahora únicamente a los servicios de asesoría y consultoría, todo lo dicho en ella resulta **aplicable exactamente en las mismas condiciones a otros servicios** que son objetivamente enumerados en el artículo 69.dos de la LIVA y en el artículo 17.Uno.3 de la LIGIC, entre los que cabe citar los siguientes por ser especialmente susceptibles de ser habitualmente adquiridos por consumidores finales: en general, **todos los servicios de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares; los servicios de publicidad; los servicios de tratamiento de datos y el suministro de informaciones; los servicios consistentes en el arrendamientos de bienes muebles corporales.**

David Gómez Aragón

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.