



**E**n nuestro artículo del número 70 de octubre de 2007 abordamos la aplicación del IVA en las facturas emitidas por los procuradores a los clientes extranjeros o radicados en Canarias, Ceuta y Melilla. Para entonces, y respecto a la actividad de procurador, la Administración Tributaria no había establecido todavía un criterio concreto, por lo que nos ateníamos al criterio aplicado para profesiones similares, tal como la de abogado.

### Consulta tributaria

## Aplicación del IVA en las facturas que los procuradores emiten a clientes extranjeros o radicados en Canarias, Ceuta y Melilla

**E**N La Agencia Tributaria, en contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) número V-0836-08, de 22 de abril de 2008, recientemente publicada, se ha pronunciado sobre el lugar donde se entiende realizado el servicio que presta el procurador, base conforme a la cual se aplica o deja de aplicar el IVA. Es decir, ya disponemos de un criterio seguro y sólido a la hora de emitir facturas a clientes extranjeros o radicados en Canarias, Ceuta y Melilla, aunque, como veremos, siguen existiendo ciertos aspectos confusos. El resumen de la consulta sería el siguiente:

**Pregunta:**

¿Cuáles son las reglas de localización de los servicios prestados por los procuradores?

**Respuesta:**

*Teniendo en cuenta la sentencia del TJCE en el asunto C-145/96, y el art. 3 del Estatuto General de los Procuradores de los Tribunales de España, aprobado por Real Decreto 1281/2002, de 5 de diciem-*

*bre, ha de considerarse que a la localización de los servicios prestados por los procuradores le serán de aplicación las mismas reglas que se contienen en el art. 70.uno.5º de la Ley 37/1992.*

El criterio que emite la Administración es coincidente con el que manteníamos en nuestro artículo y que, al fin y al cabo, era el que en la práctica aplicaba la propia Administración y sostenía la doctrina. En cualquier caso, para entenderlo en toda su extensión, repasaremos la aplicación del IVA conforme el artículo 70.uno.5º de la Ley del Impuesto relativo al lugar donde se entienda prestado el servicio:

1.—El IVA es un impuesto indirecto que se aplica en la península y en las Baleares, en el llamado territorio del IVA. En el resto de los países de la UE se aplica el IVA que es propio a cada país. En Canarias, Ceuta y Melilla no se aplica el IVA, pero sí unos impuestos equivalentes llamados, conforme a sus siglas, IGIC para el archipiélago, e IPSI para las dos ciudades autónomas.

2.—En principio, como regla general, la actividad del procurador de la península o de Baleares se entiende sujeta al IVA, y la actividad de los procuradores de Canarias, Ceuta y Melilla se entenderá sujeta al IGIC o al IPSI, según el caso.



3.—Reglas especiales: el artículo 70.uno 5º establece cuándo determinados servicios se entienden prestados dentro o fuera del territorio del IVA (o del IGIC o IPSI), y, por lo tanto, cuándo están o no están, respectivamente, sujetos al impuesto. Aunque en este artículo nos referiremos sólo al IVA, las reglas para el IGIC/IPSI son homónimas, pues cuando se aplica un impuesto no se aplica el otro.

La norma establece que estas reglas especiales se apliquen exclusivamente a determinados servicios, entre los que se comprenden los de asesoramiento, la Abogacía y, cito textualmente, “otros análogos”. La consulta que hemos traído a colación deja claro que los procuradores se encuentran entre los servicios análogos y que deben aplicar las reglas especiales.

Conforme la norma y la consulta, pueden darse los siguientes supuestos:

#### Se aplica el IVA

Cuando el cliente sea un particular (es decir, que no tenga la condición de empresario o profesional), establecido en la península, Baleares, Canarias, Ceuta, Melilla, otro país de la UE, o no sea posible determinar su domicilio.

Cuando el cliente sea un empresario o profesional con domicilio, con sede o con un establecimiento permanente en la península o Baleares, y el servicio se preste para las actividades que se realizan en dicho domicilio, sede o establecimiento.

#### No se aplica el IVA:

Cuando el cliente sea un empresario o profesional establecido en otro país de la UE, en Canarias, Ceuta o Melilla.

Cuando el cliente, de la condición que fuere, particular, profesional o empresario, tenga su domicilio en un tercer país fuera de la UE.

4.—Excepciones a las reglas especiales:

4.1.—Aunque sean de aplicación para los procuradores las reglas especiales, la propia norma, en su artículo 70.B) d), establece que éstas no se aplican si el servicio está relacionado con bienes inmuebles. Al respecto, no existe doctrina administrativa concreta sobre los servicios de un procurador, pero sí sobre los del abogado que interviene en asuntos sobre bienes inmuebles radicados en la península o Baleares siendo el cliente una empresa domiciliada en la UE, Canarias, Ceuta o Melilla. Lo cierto es que la doctrina no es pacífica y todo depende del caso concreto. Lo conflictivo es establecer cuándo un pleito está relacionado o no con un inmueble.

Conforme esta excepción, el procurador que factura a empresas de la UE, Canarias, Ceuta y Melilla o a clientes de terceros países por un pleito sobre bienes inmuebles situados en la península o Baleares, sí tendría que aplicar el impuesto y no se aplicarían las reglas especiales. A sensu contrario, si

el inmueble objeto del pleito está situado fuera del territorio del IVA, no se aplica el impuesto.

4.2.—En su artículo 70 dos, la norma establece una segunda excepción a las reglas especiales. En el caso concreto de los procuradores, cuando representan

a un empresario o profesional establecido en un tercer país fuera de la UE, el servicio estará sujeto al IVA si el procedimiento judicial trae causa, directa o indirectamente, en operaciones que el cliente desarrollaba en la península o Baleares. No es habitual este supuesto, pues, si así fuese, lo normal es que el cliente tenga sede o domicilio en el territorio del IVA y, por lo tanto, estaría sujeto al impuesto. La dificultad para dilucidar si hay que aplicar esta excepción es que el procurador no tiene por qué conocer el alcance de las operaciones del cliente.

Toda esta materia es realmente confusa y trae múltiples controversias, por cuanto que la norma está pésimamente redactada. Ahora bien, dado que el procurador es el obligado a repercutir el IVA, y por lo tanto, el obligado a liquidarlo e ingresarlo, en su caso, en el Tesoro, recomendamos que cuando se tenga dudas sobre la aplicación de la norma, sobre dónde radica el domicilio del cliente o si tiene o no sede en el territorio del IVA, o si el pleito trata sobre bienes inmuebles u operaciones de un no comunitario dentro del territorio del IVA, a nuestro juicio, lo más oportuno es que se emitan las facturas aplicando siempre el impuesto. Si el cliente considera que no está obligado a soportar el IVA, nos debe indicar el motivo por escrito. En ese caso valoraremos su respuesta y emitiremos, si procede, una nueva factura sin IVA, con la seguridad que nos da el haber obrado con los datos aportados por el propio cliente. □

# Consulta nº V836/2008 de 22 de abril 2008 de la Dirección General de Tributos



**Resumen: IVA. La Dirección General de los Tributos declara que considerando que un procurador tiene como principal misión la representación técnica de quienes sean parte en cualquier clase de procedimiento, y en atención igualmente a la interpretación que realiza el Tribunal de Justicia del concepto comunitario de “abogado” y de la referencia a “otras prestaciones similares”, ha de concluirse que la localización de los servicios prestados por los procuradores será la que determinan las reglas que se contienen en el art. 70.uno.5º Ley 37/1992.**

## Supuesto de hecho

La entidad consultante desea saber si los servicios de procuradores están incluidos en los servicios de Abogacía a que se refiere el artículo 70. uno.5º.B).d) de la Ley 37/1992.

## Cuestión planteada

Las que se relacionan en los hechos.

## Contestación

I.—De acuerdo con el artículo 70.uno.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

5º. A) Los servicios que se enuncian en la letra siguiente de este número, en los supuestos que se citan a continuación:

- a. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio. Lo dispuesto en esta letra se aplicará con independencia de dónde se encuentre establecido el presta-

dor de los servicios y del lugar desde el que los preste.

- b. Cuando los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que se presten los servicios se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que el destinatario del mismo no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia habitual o domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, así como cuando no resulte posible determinar su domicilio.

B) Los servicios a los que se refiere la letra anterior son los siguientes: (...)

- d. Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos, con excepción de los comprendidos en el número 1º de este apartado uno.(...)

Este número 5º del apartado uno del artículo 70 de la Ley es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 56 de la 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). De acuerdo con el precepto comunitario, “el lugar de las siguientes prestaciones

de servicios a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios haya establecido la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en ausencia de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

(...) c) Las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones”.

En la interpretación de este precepto hay que tener en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 16 de septiembre de 1997, Asunto C-145/96, Hoffman, dictada en relación con el artículo 9.2.e) de la Directiva 77/388/CE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (actual artículo 56.1.c) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre).

De los autos resulta que, durante los años 1987, 1988 y 1989, el Sr. von Hoffmann, Catedrático de Derecho Civil de la Universidad de Tréveris (Alemania), ejerció actividades de árbitro en la Cámara de Comercio Internacional, con sede en París. El Sr. von Hoffmann era miembro de un tribunal de arbitraje internacional que dirime los litigios

entre empresas mediante laudos arbitrales o elabora una transacción entre las partes en el marco de un acuerdo amistoso. El tribunal está compuesto por tres árbitros y se reúne para cada caso particular. La Cámara de Comercio Internacional fija la cuantía de los honorarios y su reparto entre los miembros del tribunal arbitral. La retribución de estos árbitros se efectúa con intervención de la Cámara de Comercio Internacional.

Los apartados 15 a 26 de esta sentencia señalan lo siguiente:

“15.–(...) procede señalar, en primer lugar, que el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva no se refiere a profesiones, como son las de abogado, asesor, experto contable o ingeniero, sino a prestaciones. El legislador comunitario utiliza las profesiones mencionadas en dicho precepto como medio para definir las categorías de prestaciones a las que esta disposición se refiere.

16. Por consiguiente, lo primero que procede examinar es si la prestación de árbitro forma parte de las realizadas de forma principal y habitual en el marco de las profesiones enumeradas en el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva (sentencia de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, apartados 18, 22 y 25).

17. Por lo que se refiere, en particular, al concepto comunitario de abogado, procede señalar que, en el abanico de prestaciones efectuadas de forma principal y habitual en los Estados miembros en el marco de esta profesión, no se incluyen las prestaciones de un árbitro. En efecto, si bien es cierto que los árbitros son a menudo elegidos entre los abogados, debido a sus conocimientos jurídicos, no es menos cierto que el objeto principal y habitual de los servicios prestados por un abogado es la representación y defensa de los intereses de una persona, mientras que el objeto principal y habitual de las prestaciones de un árbitro es dirimir una

controversia entre dos o más partes, aunque sea *ex aequo et bono*.

18. Por razones similares, las prestaciones de un árbitro no pueden corresponder a las de un asesor, ni a las de un ingeniero, ni a las de un gabinete de estudios, ni a las de un experto contable. Ninguna de las prestaciones realizadas de forma principal y habitual en el marco de todas estas profesiones tiene por objeto dirimir una controversia entre dos o más partes.
19. Queda por examinar si las prestaciones de un árbitro están comprendidas entre “otras prestaciones similares”, en el sentido del tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva.
20. De la sentencia Linthorst, Pouwels en Scheres, antes citada, apartados 19 a 22, resulta que el término “otras prestaciones similares” no se refiere a algún elemento común de las actividades heterogéneas mencionadas en el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9, sino a prestaciones similares a alguna de estas actividades, considerada por separado.
21. Debe considerarse que una prestación es similar a una de las actividades mencionadas en este artículo cuando una y otra responden a la misma finalidad.
22. Por lo que se refiere a las prestaciones de un abogado, procede observar que, si se comparan la negociación previa a una transacción, que constituye la prestación de un abogado más próxima a la de un árbitro, y la solución de una controversia por un árbitro, se pone de manifiesto que ambas prestaciones no responden a la misma finalidad. Mientras la búsqueda de una transacción por parte de un abogado que participa en una negociación habitualmente se basa en elementos de oportunidad y en ponderaciones de intereses, la solución de una controversia por un árbitro tiene lugar con sujeción a derecho o en equidad.
23. A la vista de lo anterior, las prestaciones de un abogado y las de

un árbitro no pueden considerarse similares.

24. Por lo que se refiere a las prestaciones de un asesor, un ingeniero, un gabinete de estudios o un experto contable, ninguna de ellas persigue la finalidad antes descrita, que es la de la prestación de un árbitro.
25. Por consiguiente, las prestaciones de cada una de estas profesiones y las de un árbitro no pueden considerarse similares.
26. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se refiere a las prestaciones de un miembro de un Tribunal de arbitraje”.

**2.–**De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 del Estatuto General de los Procuradores de los Tribunales de España, aprobado por Real Decreto 1281/2002, de 5 de diciembre (BOE de 21 de diciembre), los procuradores de los tribunales se encargan, entre otros cometidos, de la representación de sus poderdantes ante los juzgados y tribunales de cualquier orden jurisdiccional.

En consecuencia, considerando que un procurador tiene como principal misión la representación técnica de quienes sean parte en cualquier clase de procedimiento, y en atención igualmente a la interpretación que realiza el Tribunal de Justicia del concepto comunitario de “abogado” y de la referencia a “otras prestaciones similares” que se contiene en el artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva, ha de concluirse que la localización de los servicios prestados por los procuradores será la que determinan las reglas que se contienen en el artículo 70.uno.5º de la Ley 37/1992.

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