

**BUSCADOR****Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V0637-24</b>
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>Fecha salida</b>	11/04/2024
<b>Normativa</b>	Ley 37/1992 art. 4 y 5;11 Reglamento Facturación: art. 5
<b>Descripción de hechos</b>	La consultante es una sociedad dedicada a la elaboración de programas informáticos y aplicaciones web. En el ejercicio de su actividad ha creado una aplicación que permitirá a los usuarios reservar clases particulares de golf o alquiler de campos de golf. La entidad realizará el cobro de la reserva en nombre del club y transferirá dichas cuantías detrayendo una comisión por su actividad.
<b>Cuestión planteada</b>	Se cuestiona a quién debe emitir la factura a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, si a los usuarios de la clase o instalación de golf o al club en donde se desarrolla la actividad.
<b>Contestación completa</b>	<p>1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>El apartado tres de dicho artículo declara que la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.</p> <p>El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:</p> <p>"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.</p> <p>(...)</p> <p>Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.</p> <p>En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.</p> <p>(...).".</p> <p>En consecuencia, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice la entidad consultante en el territorio de aplicación del Impuesto en el ejercicio de su actividad empresarial.</p>

2.- Respecto a los servicios de reserva de clases o instalaciones prestados por la consultante, constituyen una prestación de servicios de mediación sujeta al Impuesto conforme establece el artículo 11 de la Ley 37/1992:

“Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

(...).”

Como ya se ha pronunciado este Centro directivo, entre otras, en contestación vinculante de 15 de noviembre de 2016, número V4942-16, cuando un empresario o profesional actúa en nombre propio en la mediación de los servicios debe considerarse que recibe y presta los servicios de que se trate, en el caso consultado la venta de entradas, visitas guiadas y servicios de transfer (transporte de personas y sus equipajes), tal y como resulta del contenido del artículo 11.Dos.15º, de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, cuando actúa en nombre ajeno debe entenderse que el servicio en consideración es prestado directamente por el proveedor al cliente final y el intermediario realiza una prestación de servicios de mediación, bien, al hotel o a su cliente, o a ambos a la vez.

De la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que la consultante intermedia en nombre y por cuenta de los clubs de golf por lo que en tal caso el servicio de clases o reserva de instalaciones sería prestado directamente por los clubs de golf, mientras que la consultante prestaría un servicio de intermediación a dichos clubs.

3.- Partiendo de dicha premisa, una segunda cuestión a analizar es quién es el destinatario real de los servicios de reserva de clases o instalaciones prestados por la consultante. En particular, si el destinatario de los mismos son los usuarios que efectúan el pago de los mismos o los clubs de golf en donde se realiza la actividad.

Con el objeto de identificar al destinatario efectivo de los servicios prestados por la consultante, debe aquí recordarse que este Centro directivo ha establecido reiteradamente (por todas, la contestación vinculante de 5 de enero del 2016, número V0001-16) que se debe considerar destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios gravadas por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación. Es decir, se sigue un criterio de destinatario jurídico de la prestación.

Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

Según doctrina de este Centro directivo, cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones gravadas se realizan para quienes, con arreglo a derecho, están obligados frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas (Resolución de 23 de diciembre de 1986; BOE del 31 de enero de 1987).

En este sentido, el apartado uno del artículo 88 de la Ley 37/1992, establece que “los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.”

De la información aportada en el escrito de consulta se pone de manifiesto que el destinatario real de las comisiones que percibe la consultante por sus servicios de reserva de espacios de golf, es el propio club de golf ya que a través de dicho servicio permite el desarrollo de su actividad y por ello abona una comisión; por tanto, las facturas de tales servicios deberán ser emitidas a dicho destinatario (clubs de golf).

4.- El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre), dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, “los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”

Las obligaciones de facturación han sido desarrolladas por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre), que, en su artículo 2.2, letra a), señala que deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones:

“a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

(...)”.

El artículo 6 del mencionado Reglamento, en relación con el contenido de la factura, dispone lo siguiente:

“1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

(...)

c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

(...)”.

A efectos de lo dispuesto en el citado artículo 6, apartado 1, letra c), debe entenderse por destinatario, cuya identificación ha de consignarse en la correspondiente factura, la persona física o jurídica destinataria jurídica de las operaciones, obligada frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas, con independencia, en cualquier caso, de quien sea la persona o entidad que efectúe el pago material de la misma.

Como ya señaló este Centro directivo en su contestación vinculante de 1 de marzo de 2019, número V0453-19, “en ningún caso resultaría ajustado a derecho que en la correspondiente factura figure como destinatario de la operación la persona o entidad que efectúa el pago de la misma, cuando dicha persona no sea la obligada a su pago frente al sujeto pasivo, sin perjuicio, en su caso, de hacer una mención a dicha circunstancia en la propia factura.”.

Por tanto, la factura deberá emitirse al destinatario jurídico de los servicios prestados por la consultante (clubs de golf) de acuerdo con las condiciones contractuales pactadas.

5.- Por último y en relación con la cuestión planteada cabe señalar la posibilidad de que sea la entidad consultante la que también emita la factura a los usuarios por las clases de golf o reserva de campo.

En este sentido, el artículo 5 del Reglamento de Facturación dispone que:

“1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que hayan optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto.

(...)

3. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la contratación de terceros a los que encomienden su expedición.

(...)”.

6.- 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.