



La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación efectiva

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

Las normas que acotan el lugar de realización de las operaciones en el IVA constituyen un entramado de reglas de compleja aplicación a la hora de determinar dónde tributan. El legislador europeo ha permitido a los Estados miembros optar por establecer una cláusula de cierre que permite atraer al territorio de cada Estado un conjunto de prestaciones de servicio en función de la utilización o explotación de los mismos en dicho territorio. Las condiciones y requisitos exigidos para aplicar esta cláusula suponen el análisis de una problemática no exenta de dificultad y complejidad, además de aportar una buena dosis de inseguridad jurídica, que lleva a los sujetos pasivos a soluciones que pueden perjudicar sus intereses comerciales, pero que deben conocer para dar cumplimiento a la normativa reguladora del impuesto.

Al estudio de estas condiciones y requisitos establecidos en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA y su adecuación a la Directiva IVA se dedica este artículo doctrinal.

Palabras clave: IVA; lugar de realización; prestaciones de servicios; utilización o explotación efectivas.

Fecha de entrada: 22-05-2019 / Fecha de aceptación: 11-06-2019 / Fecha de revisión: 11-06-2019

Cómo citar: Longás Lafuente, A. (2019). La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación efectiva. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 53-94.





VAT place of supply rules for services according to its effective use or effective

Antonio Longás Lafuente

Abstract

Rules which determine the place of supply of transactions for VAT purposes constitute an intricate set of legislation of complex application to identify where transactions are taxable. The European legislature has permitted Member States to opt for a closing provision which enables attracting to every State several supplies of services according to its effective use within such relevant territory.

Conditions and requisites to apply these provisions imply the analysis of current problems which are not exempt from difficulty; besides, apart from causing legal uncertainty, which lead taxpayers to solutions opposing their interest, they must acknowledge them in order to comply with statutory legislation.

The present paper is dedicated to the study of such conditions and requisites set forth in article 70.2 VAT Law and the relevant Directive.

Keywords: VAT; place of supply; supply of services; effective use.

Citation: Longás Lafuente, A. (2019). La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación efectiva. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 53-94.



Sumario

1. La regla de localización de las prestaciones de servicios basada en la utilización o explotación efectiva de los mismos en el IVA
 - 1.1. Regulación normativa y principios básicos en la aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios
 - 1.2. Finalidad u objetivo de las reglas de localización. Especial incidencia en la regla de utilización o explotación efectivas
2. Requisitos o condiciones de aplicación de la regla de localización prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA
 - 2.1. Delimitación de las condiciones o requisitos
 - 2.2. Ámbito objetivo de aplicación: servicios afectados por la regla de localización del artículo 70.Dos
 - 2.3. Ámbito de aplicación subjetiva de la regla de localización del artículo 70.Dos de la LIVA
 - 2.3.1. Destinatarios de las operaciones a los que resulta de aplicación esta regla de localización
 - 2.3.2. Calidad del destinatario cuando resulta ser un empresario o profesional
 - 2.3.3. Prestador del servicio establecido en el territorio de aplicación del impuesto
 - 2.3.4. Situación en la que el prestador y el destinatario se encuentran establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto
 - 2.4. Localización previa de las operaciones fuera del territorio de la Unión
 - 2.5. Utilización o explotación efectiva del servicio en el territorio de aplicación del impuesto español
 - 2.6. Localización parcial del uso o utilización efectivas en el territorio de aplicación del impuesto
 - 2.7. Operaciones en cadena o en las que el destinatario es un intermediario
3. Reflexión final

Referencias bibliográficas

1. La regla de localización de las prestaciones de servicios basada en la utilización o explotación efectiva de los mismos en el IVA

1.1. Regulación normativa y principios básicos en la aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva IVA), recoge en los artículos 43 a 59 bis las reglas de determinación del lugar de realización de las operaciones sujetas al impuesto consistentes en prestaciones de servicios¹, que son objeto de transposición en los actuales artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA)².

En ambas normativas se establecen unas disposiciones generales para la determinación del lugar de tributación de las prestaciones de servicio y unas disposiciones particulares relativas a prestaciones de servicios concretos, fijando así reglas que determinan el lugar de conexión a efectos fiscales específicos³, cuyo orden de aplicación no refleja duda alguna, pues estas últimas, recogidas en los artículos 46 a 59 bis de la Directiva IVA y 70 de la LIVA

¹ Ampliamente desarrollados en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 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 adelante, Reglamento de Ejecución 282/2011), en concreto en sus artículos 10 a 41.

² Redacción dada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de 30 de abril de 2015, asunto C-97/14, SMK (NFJ058192), apartado 31.

tienen primacía o son de aplicación prioritaria frente a las reglas generales que se establecen en los artículos 44 y 45 de la Directiva IVA y 69.Uno y Dos de la LIVA.

De esta forma, y desde un punto de vista práctico, la pregunta que debemos hacernos en cada situación concreta que se examine es si las circunstancias que concurren en una prestación de servicios se ajusta con alguno de los supuestos de los artículos 46 a 59 bis de la Directiva IVA o 70 de la LIVA, de manera que se aplicarán estas normas de conflictos especiales si se aprecia identidad con alguna de ellas y, en caso de que no suceda así, podrá considerarse que la situación examinada resulta comprendida dentro del ámbito de las reglas generales⁴.

Tanto la norma europea como la nacional establecen una cláusula de cierre de este sistema de determinación del lugar de conexión a efectos fiscales, en relación con las prestaciones de servicios.

Así, el artículo 59 bis de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros para establecer unas medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición o de distorsiones de la competencia, referidas exclusivamente a las prestaciones de servicios a las que resulten de aplicación las reglas generales de localización o las especiales referidas al arrendamiento de medios de transporte, a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos y al conjunto de servicios enumerados en el artículo 59 localizados fuera del territorio de la Unión cuando los destinatarios no tengan la condición de sujeto pasivo. De esta forma los Estados miembros pueden regular en su ordenamiento jurídico interno, con carácter potestativo, dos normas de conflicto adicionales a las especiales cuya transposición es obligatoria. En primer término, pueden considerar que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de los servicios citados, que se halla en el territorio del Estado miembro, está situado fuera del territorio de la Unión, siempre que la utilización o explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo fuera del territorio de la Unión. En segundo término, pueden establecer que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios o de algunos de ellos, que se halla fuera del territorio de la Unión, está situado en el territorio del Estado miembro, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo en su territorio.

⁴ Es constante la doctrina del TJUE en este sentido, siendo destacables las Sentencias de 26 de septiembre de 1996, asunto C-327/94, Dudda (NFJ004664), apartado 21; de 6 de marzo de 1997, asunto C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (NFJ005196), apartado 11; de 12 de mayo de 2005, asunto C-452/03, Channel Islands (NFJ019667), apartado 24; de 6 de noviembre de 2008, asunto C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (NFJ030251), apartado 24; de 7 de septiembre de 2006, asunto C-166/05, Heger (NFJ023343), apartado 16; de 2 de julio de 2009, asunto C-377/08, EGN (NFJ033938), apartado 27; de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe (NFJ034724), apartado 20; de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (NFJ051149), apartado 29; de 8 de diciembre de 2016, asunto C-453/15, A y B (NFJ064712), apartado 18; o la más reciente de 13 de marzo de 2019, asunto C-647/17, Skatteverket (NFJ072795), apartado 21.

Como se acaba de señalar, estamos ante una autorización a los Estados miembros para recoger estas normas de conflicto adicionales, basadas en el criterio de utilización o explotación efectivas fuera del territorio de la Unión o en el territorio del Estado miembro que las regule. El carácter potestativo por parte de los Estados miembros incide en aceptar o no la autorización para establecer la norma de conflicto, y en la posibilidad de recoger las dos medidas en toda la amplitud reconocida en el artículo 59 bis de la Directiva IVA, o a una sola de ellas, o bien dentro de cada una de ellas a los servicios que considere necesario el legislador nacional, creando así una notable divergencia en la normativa de los distintos Estados miembros que, ni conviene al principio de seguridad jurídica, ni tampoco beneficia al principio libertad de competencia⁵. De ahí que una primera conclusión lleva a proponer bien la desaparición de una cláusula de cierre, pernicioso sobre la competitividad fuera y dentro del espacio europeo o, cuando menos, su armonización en todo el territorio de la Unión, dados los efectos negativos que tiene sobre la libertad de competencia entre las empresas europeas.

Esta regla o cláusula de cierre surgió con la Sexta Directiva, en su redacción original⁶, en términos análogos a los actuales, si bien la correspondencia con el ámbito objetivo de los servicios a los que afecta no es del todo coincidente con el actual, dadas las diversas modificaciones que las normas de conflicto han sufrido desde la aprobación de la Sexta Directiva.

Sin embargo, debemos tener en cuenta que el origen de esta norma de conflicto se encuentra en la Segunda Directiva en la que, si bien no se establecía regla específica al respecto, era porque la simplicidad de los principios reguladores del sistema común del impuesto no la hacían necesario, ya que precisamente la localización de los servicios tenía como fundamento el lugar de utilización o explotación económica, lo que es tanto como señalar que esta regla se erigió como general en la determinación del territorio donde quedaba gravado el servicio⁷, a diferencia de la regulación recogida a partir de la Sexta Directiva en la que pasa a tener un carácter de cierre del sistema de localización que pueden o no recogerla los Estados miembros.

⁵ Basta constatar así las diferencias entre la normativas de los distintos Estados miembros. Así, el artículo 259 C del Code général des impôts francés, en el título II, capítulo primero, Taxe sur la valeur ajoutée; o el artículo 6 del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado portugués.

⁶ Artículo 9.3 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.

⁷ De acuerdo con el apartado 3 del artículo 6 de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en principio, el lugar donde se localizan las prestaciones de servicios es aquel en que «el servicio prestado, el derecho cedido o reconocido y el bien arrendado se utilizan o son explotados económicamente».

España, en desarrollo de la autorización concedida por el legislador europeo, establece esta regla especial o norma de conflicto en el actual apartado segundo del artículo 70 de la LIVA, si bien no lo hace de forma extensa, ya que recoge exclusivamente la segunda de las medidas anteriormente apuntadas, esto es, aquella que se refiera a la utilización o explotación efectivas que se produce en el territorio de aplicación del impuesto español, y limita también el ámbito objetivo de aplicación en relación con los servicios a los que afecta.

Las vicisitudes por las que ha atravesado esta regla desde la implantación del IVA en España han sido notables. Así, la primera LIVA no la recogía expresamente, si bien la norma de conflicto relativa al arrendamiento de medios de transporte se basaba en el criterio de utilización efectiva en el territorio de aplicación del impuesto⁸.

En la redacción original de la actual LIVA tampoco se reconocía esta regla, siendo la redacción que entra en vigor el 1 de enero de 2003⁹ la que comienza a reflejar de forma más explícita la autorización permitida por el legislador europeo, como así reconoció el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) en Resolución de 18 de diciembre de 2012 (RG 1999/2010 –NFJ049803–) y el Tribunal Supremo (en adelante, TS) en Sentencia de 6 de abril de 2016 (rec. cas. para unificación de doctrina 3488/2014 –NFJ062531–) al indicar que esta regla de cierre únicamente era aplicable a los periodos impositivos a partir de la fecha anterior.

Posteriormente, la redacción que entra en vigor el 3 de marzo de 2010¹⁰ es la que definitivamente se acerca a la redacción actual, si bien con una notable discrepancia que fue corregida en la redacción que entró en vigor el 1 de enero de 2014¹¹ y que es la actualmente vigente. Esa discrepancia se refería a los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla, respecto de los que el legislador nacional daba la misma consideración que al resto del territorio de aplicación del impuesto español, cuando se trata de territorios que quedan excluidos del territorio de la Unión y, por tanto, debían recibir el mismo tratamiento que estos últimos, que fue corregida por el legislador nacional con base en una Resolución del TEAC de 15 de noviembre de 2012 (RG 6029/2010 –NFJ073578–) que había puesto ya de manifiesto esta discrepancia impidiendo a la Administración tributaria aplicar directamente la Directiva IVA en perjuicio del obligado tributario, invocando el TEAC el principio de prohibición del efecto vertical inverso o descendente de una directiva¹².

⁸ Regla 4.ª del apartado 2 del artículo 13 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto.

⁹ Se modifica el artículo 70 por el artículo 4.6 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, con entrada en vigor el 1 de enero de 2003.

¹⁰ Redacción dada por el artículo 1.7 de la Ley 2/2010, de 1 de marzo.

¹¹ El artículo 75 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, da la redacción definitiva de este apartado segundo del artículo 70 de la LIVA.

¹² Para el órgano revisor:

nuestro legislador nacional en el apartado segundo del artículo 70, dio el mismo tratamiento a los empresarios establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla que a los establecidos en el

1.2. Finalidad u objetivo de las reglas de localización. Especial incidencia en la regla de utilización o explotación efectivas

A los efectos del examen de la regla recogida en nuestro artículo 70.Dos de la LIVA es trascendente comprender la finalidad del establecimiento de las normas de conflicto, puesto que su naturaleza condiciona la aplicación de esta regla especial y, como se expondrá posteriormente, incluso puede llevar a la conclusión de la inadecuada transposición de la Directiva IVA al ordenamiento jurídico interno español o, cuando menos, la necesidad de interpretar el precepto nacional conforme a la finalidad de las normas de conflicto.

Dos son los principios básicos que el TJUE ha recogido en su doctrina en relación con el objetivo de las disposiciones de la norma europea mediante las que se concreta el lugar de imposición de las prestaciones de servicios¹³.

La primera es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos. Con ello se pretende delimitar la competencia en primer lugar entre los Estados miembros entre sí y en segundo lugar con los Estados o territorios terceros, de manera que se fija un reparto racional de los respectivos ámbitos de aplicación y se determina de manera uniforme el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios, cuando menos entre las legislaciones de

resto del territorio comunitario, aplicándose las mismas reglas de localización; por lo que en relación con ello no puede pretenderse por la Administración la aplicación de la Directiva en perjuicio del sujeto pasivo, cuando la norma nacional es más favorable, dados los principios del derecho comunitario que los Estados miembros deben respetar (entre otras, sentencias del TJUE de fecha 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, asunto C-26/62; de 4 de diciembre de 1974, asunto C-41/74, Van Duyn; de 5 de abril de 1979, asunto C-148/78, Ratti; de 19 de enero de 1982, asunto C-8/81, Becker –NFJ000004–; de 26 de febrero de 1986, asunto C-154/84, Marshall; y de 11 de junio de 1987, asunto C-14/86, Pretore di Saló; en el sentido de proscribir el efecto vertical inverso o descendente, es decir, la posibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta).

¹³ Entre otras, en Sentencias de 4 de julio de 1985, asunto C-168/84, Berkholz (NFJ000101), apartado 14; de 6 de marzo de 1997, asunto C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (NFJ005196), apartado 10; de 12 de mayo de 2005, asunto C-452/03, RAL (Channel Islands) y otros (NFJ019667), apartado 23; de 9 de marzo de 2006, asunto C-114/05, Gillan Beach (NFJ021863), apartado 14; de 6 de noviembre de 2008, asunto C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (NFJ030251), apartado 24; de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653), apartado 20; de 2 de julio de 2009, asunto C-377/08, EGN (NFJ033938), apartado 27; de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe (NFJ034724), apartado 39; de 26 de enero de 2012, asunto C-218/10, ADV Allround (NFJ045437), apartado 27; de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12, Welmory (NFJ055958), apartado 42; de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, WebMindLicenses (NFJ061523), apartado 41; de 8 de diciembre de 2016, asunto C-453/15, A y B (NFJ064712), apartados 24 y 25; y de 13 de marzo de 2019, asunto C-647/17, Skatteverket (NFJ072795), apartados 28 y 29.

los Estados miembros, que además aplican unas reglas armonizadas también en las operaciones que deben localizarse fuera del territorio de la Unión.

La segunda hace referencia a la lógica que subyace en las disposiciones relativas al lugar de la prestación de servicios. Esta lógica exige que la imposición se efectúe en la medida de lo posible en el lugar en el que se consumen los bienes y los servicios, dada la naturaleza del impuesto.

Con una mayor incidencia de estos principios regula el legislador europeo la regla especial que se está examinando, recogida en el artículo 59 bis de la Directiva IVA, único precepto que en la actualidad queda comprendido en la subsección 10 del capítulo 3 del título V, dedicado al lugar de realización del hecho imponible. Esta subsección lleva por título «medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición».

Si el principio básico inspirador de todo el sistema de determinación de las normas de conflicto, no recogido expresamente en la Directiva IVA pero puesto de manifiesto por el TJUE, es precisamente el de evitar los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y la no imposición de ingresos; en esta regla especial, el legislador sí ha querido recoger expresamente que el parámetro en el que quedan contraídas las medidas es precisamente el de evitar estas dos situaciones, y así lo reconoce el TJUE¹⁴.

En la redacción del precepto el legislador europeo da un paso más y añade al anterior objetivo uno adicional que es el de evitar «distorsiones de la competencia».

La redacción de la Directiva IVA en las distintas versiones lingüísticas es análoga, si bien en la española va precedida de la locución «a fin de» lo que puede parecer que añade un plus a otras versiones lingüísticas en las que se comienza con la preposición «para» evitar. Sin embargo, también en este segundo caso el término utilizado denota el fin o término a que se encamina la acción, lo que lleva a poder apreciar la identidad entre las distintas versiones lingüísticas¹⁵.

¹⁴ Sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653), apartado 28, haciendo referencia expresa, en relación con servicios de publicidad, a la no imposición para atraer al Estado miembro donde se utiliza o explota efectivamente el servicio el lugar donde se considera prestado.

¹⁵ En la versión inglesa el título de la subsección es «*prevention of double taxation or non-taxation*» (literalmente «prevención de doble tributación o no tributación») y la dicción del precepto comienza señalando «*in order to prevent double taxation, non-taxation or distortion of competition [...]*» («para evitar la doble imposición, la no imposición o la distorsión de la competencia»). En la versión francesa, el título de la subsección es «*mesures visant à éviter la double imposition et la non-imposition*» («medidas dirigidas a evitar la doble imposición y la no imposición»), y el precepto comienza señalando «*pour éviter la double imposition, la non-imposition ou distorsión de la concurrence [...]*» («para evitar la doble imposición, la no imposición o la distorsión de la competencia»).

Si la finalidad que preside el sistema de normas de conexión fiscal que concretan el lugar de realización de las prestaciones de servicio es el de evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos, debemos preguntarnos si cuando el legislador europeo, de manera específica y expresa recoge como finalidad de un precepto concreto, como es el artículo 59 bis de la Directiva IVA, el de evitar la doble imposición, la no imposición o la distorsión de la competencia, estos parámetros deben presidir la interpretación y aplicación de esta regla de cierre que es recogida potestativamente por los Estados miembros.

La respuesta a esta pregunta tiene varias cuestiones que deben tratarse. Una parte de la doctrina ha visto esta regla de localización como una disposición antifraude o antielusión, como señala Sánchez Gallardo (2012, pp. 578-579). Si ello es así surge la duda de si debe aplicarse en cualquier caso o debe hacerse precisamente cuando concorra alguna de las circunstancias o finalidades que presiden el establecimiento de la norma de conexión. Ni el legislador europeo ni el TJUE se han pronunciado al respecto, pero la propia finalidad del precepto y la insistencia del legislador europeo en reconocer de manera explícita el fin de esta regla de localización debe llevarnos a concluir en la exigencia de acreditar la concurrencia de alguna de las finalidades por las que se establece la regla.

A ello debe llevarnos no solo una interpretación literal del precepto de la Directiva IVA, sino el espíritu y finalidad del mismo. Cuando el legislador europeo quiere evitar la no imposición, la doble imposición o la distorsión de la competencia, y así lo recoge expresamente en el precepto, no cabe duda de que estos parámetros deben concurrir en su aplicación e interpretación, pues en otro caso se deja en manos de los legisladores nacionales la posibilidad de abusar jurídicamente de una aplicación que puede conllevar situaciones no deseadas para el legislador europeo, dándose así situaciones que dan lugar a la concurrencia de las circunstancias expuestas.

Debemos por ello cuestionarnos si el legislador español ha efectuado una transposición correcta del precepto de la Directiva IVA. En primer lugar, nuestro legislador no ha recogido en toda su amplitud material las posibilidades otorgadas por la Directiva IVA, y así solo ha sido objeto de transposición la letra b) del artículo 59 bis. Aun así la aplicación automática de esta norma de conexión puede dar lugar tanto a doble imposición como a una no imposición, por lo que no puede acudirse exclusivamente a examinar el artículo 70. Dos desde la óptica de la no imposición, pues es esta precisamente la finalidad específica que subyace en la regulación dada por el legislador nacional.

Si bien el legislador nacional no establece de manera específica la finalidad que preside esta norma de conexión, no cabe duda de que la misma preside, como se ha apuntado anteriormente, la aplicación de la regla e interpretación tanto del precepto nacional como del europeo. Puede apuntarse en este sentido una «incorrecta» transposición, aun cuando este desajuste no es frontal, pues se refiere solo a la ausencia de los parámetros o circunstancias que deben tenerse en cuenta para su aplicación.

Por ello, esta «incorrecta» transposición tiene una evidente solución dentro del marco del derecho europeo. El precepto interno puede ser objeto de aplicación por los órganos encargados de la aplicación de los tributos y por los órganos revisores, si bien en su aplicación e interpretación debe tenerse en cuenta la finalidad que preside la regla de conexión. No estamos ante una cuestión en la que debamos acudir al principio de prohibición del efecto vertical inverso, sino ante una incompleta transposición del derecho europeo, que se corrige mediante la integración en la aplicación e interpretación del precepto interno de las finalidades que presiden la regla establecida por la norma europea, de forma que debe concurrir una de las dos causas que son el origen de esta regla de conexión. De otra parte, si se concluye que estamos ante una cláusula antiabuso o antifraude, con mayor razón debe exigirse la concurrencia de las causas previstas, bien la doble imposición o la no imposición, pues son el fundamento de la aplicación de la norma de conexión, de forma que, de no concurrir, no se daría el presupuesto básico y previo para su aplicación. Esta exigencia debe considerarse implícita en la norma y exigible para aplicar la regla de cierre. Del mismo modo debería estimarse que es bidireccional, de manera que el servicio no se localizaría en el territorio de aplicación del impuesto o en el territorio de la Unión cuando el uso o utilización efectiva no se produzca en este territorio, teniendo en cuenta las circunstancias anteriores.

No es algo excepcional en nuestra norma interna, y así lo ha reconocido ampliamente en diversas ocasiones tanto el TEAC como la Dirección General de Tributos (DGT) al tratar de situaciones en las que la norma interna no preveía con el desarrollo debido las reglas que sobre determinados elementos de la relación jurídico tributaria en que consiste el IVA establecía la Directiva IVA¹⁶.

Si bien podría alegarse por parte de los interesados la aplicación del precepto de la Directiva IVA, esta se ceñiría, como ha sido puesta de manifiesto por la doctrina del TEAC y de la DGT señalada en el párrafo anterior, al reconocimiento de las finalidades inspiradoras de la regla de conexión que se examina. En este sentido el precepto de la directiva es claro y preciso en cualquiera de las versiones lingüísticas que examinemos y puede ser alegado por los ciudadanos¹⁷. La finalidad que debe presidir la transposición al ordenamien-

¹⁶ Destacan las Resoluciones del TEAC de 9 de febrero de 2011, RG 611/2009, y de 16 de septiembre de 2014, RG 4474/2011 (NFJ055950). En sentido análogo, la DGT en contestación a Consultas V1501/2007, de 5 de julio (NFC027386); V2353/2010, de 28 de octubre (NFC039564), y V3602/2015, de 19 de noviembre (NFC057196). Se refieren a la interpretación del artículo 95.Uno de la LIVA en relación con el artículo 168 de la Directiva IVA y la incorrecta transposición efectuada por el legislador nacional y, reconociendo el desajuste existente entre ambas normas, inciden en la necesidad de encontrar una solución que permita aplicar el principio básico del IVA objeto de regulación en el precepto europeo, dado que en este se establece el principio, pero son los Estados miembros los que deben establecer el mecanismo que lo garantice, lo que no ha realizado nuestro legislador interno.

¹⁷ Lo que se deduce de la doctrina del TJUE al examinar los distintos preceptos de la Directiva IVA a los que reconoce las condiciones expuestas para ser alegados directamente por los ciudadanos. En este sentido, entre otras, Sentencias de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey (NFJ049500); de 11 de abril

to jurídico interno de la regla de conexión, su aplicación e interpretación, no es otra que la de evitar la doble imposición, no imposición o la distorsión de la competencia, que ha sido recogida expresamente por el legislador europeo y, por ello, también los órganos internos encargados de la aplicación de los tributos y de la revisión de los actos administrativos deben tener en cuenta esta finalidad, como circunstancia previa que debe concurrir en el supuesto que se examine.

Ahora bien, la cuestión que surge es a quién corresponde acreditar la concurrencia de la finalidad que o bien da lugar a la aplicación de la norma de conexión o que la impide. Se ha expuesto anteriormente que nuestro legislador interno ha recogido solamente la previsión de la letra b) del artículo 59 bis de la Directiva IVA. Ahora bien, en ella pueden concurrir cualquiera de las circunstancias que configuran la finalidad de la regla y de acreditar que se produce una doble imposición en el territorio de aplicación del impuesto y en otro Estado o territorio tercero debería de inaplicarse la regla de cierre que se examina, mientras que, en caso contrario, cuando se acredite la no imposición en ambos territorios resultaría de aplicación.

Sin perjuicio de que posteriormente se aludirá también a la carga de la prueba en un aspecto distinto al que ahora se comenta, no cabe duda de que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria, la teoría de la carga probatoria en función de la facilidad o proximidad probatoria, que ha establecido el TS y la doctrina del TEAC¹⁸, deben tenerse presente para resolver la cuestión que ahora se comenta.

2. Requisitos o condiciones de aplicación de la regla de localización prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA

2.1. Delimitación de las condiciones o requisitos

Al margen de la concurrencia de la causa que da lugar a la aplicación de esta regla de conexión, se exige de la concurrencia de unos requisitos o condiciones, de forma que debe determinarse en primer término el ámbito o marco material u objetivo, esto es, los servicios a los que resulta aplicable la regla de conexión. Después deberá concretarse el ámbito o

de 2013, asunto C-138/12, Rusedespred (NFJ050429); de 28 de noviembre de 2013, asunto C-319/12, MDDP (NFJ052825); de 15 de mayo de 2014, asunto C-337/13, Almos Agrárkúkereskedelmi (NFJ054398); de 9 de octubre de 2014, asunto C-492/13, Traum EOOD (NFJ055718); de 12 de octubre de 2017, asunto C-404/16, Lombard Ingatlan Lizing (NFJ068312); de 13 de febrero de 2019, asunto C-434/17, Human Operator (NFJ072493).

¹⁸ Resoluciones del TEAC de 2 de diciembre de 2015, RG 1789/2015 (NFJ060985); de 18 de septiembre de 2018, RG 4667/2017, y de 11 de marzo de 2019, RG 2406/2017 (NFJ072823), y jurisprudencia citada en ellas.

marco subjetivo de aplicación, fijándose la condición tanto del prestador como del destinatario, examinando la posibilidad de que ambas partes, reuniendo la condición de ser empresarios o profesionales, se encuentren establecidas fuera del territorio de la Unión. Una tercera condición viene referida a la aplicabilidad de las reglas de localización previstas en los artículos 69.Uno y 70.Uno de la LIVA como localización previa de las operaciones. Finalmente, la regla de conexión exige que el uso o explotación efectiva de los servicios se produzca en el territorio de aplicación del impuesto español.

2.2. Ámbito objetivo de aplicación: servicios afectados por la regla de localización del artículo 70.Dos

Una primera consideración a efectuar es que esta regla o norma de conexión resulta aplicable exclusivamente a prestaciones de servicios y no a las entregas de bienes. Estas últimas tributarán de acuerdo con las reglas de localización previstas en el artículo 68, no resultando afectadas en ningún caso por el artículo 70.Dos. El marco objetivo se ciñe pues a las prestaciones de servicios y, como va a exponerse a continuación, no a todas de manera generalizada.

En el artículo 59 bis de la Directiva IVA se alude a las prestaciones de servicios de los artículos 44, 45, 56, 58 y 59. En los dos primeros preceptos se recogen las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios, en función de la condición del destinatario, esto es, si resulta ser empresario o profesional (B2B) o no empresario o profesional (B2C). En los artículos 56 y 58 se establecen las reglas referidas al arrendamiento de medios de transporte y a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y a los servicios prestados por vía electrónica. Finalmente, en el artículo 59 se recogen los servicios localizados en sede del destinatario cuando este no tiene la condición de empresario o profesional, como especialidad frente a la regla general B2C.

Nuestro legislador nacional acota, dentro del marco objetivo anterior, los servicios a los que resulta aplicable la regla de cierre, si bien esta primera condición debe ponerse en relación con la segunda que seguidamente se expondrá, puesto que la condición del destinatario determina una severa restricción en la aplicación de la regla respecto de determinados servicios. Esto es, el legislador nacional no aplica en toda su amplitud la autorización que le otorga la Directiva IVA en la aplicación de esta norma de conexión, puesto que podría abarcar todos los servicios comprendidos en las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios, bien fuera B2B o B2C, lo que no se ha recogido en la LIVA, considerando el legislador interno que los supuestos en los que podría plantearse con mayor énfasis la causa de no imposición son exclusivamente los recogidos en el precepto de la LIVA, lo que es cuestionable, y debería llevar a reflexionar sobre la posibilidad de extender la norma de conexión a todo el marco objetivo previsto en la Directiva IVA, si lo que se pretende evitar es la no imposición, incidiendo con ello en la necesidad de que concurra esta circunstancia.

Conforme al artículo 70.Dos de la LIVA, la regla de cierre resulta aplicable exclusivamente a las siguientes prestaciones de servicios, encontrándonos pues ante una enumeración o lista cerrada de supuestos a los que resulta aplicable¹⁹:

1.º Los enunciados en el artículo 69.Dos de la LIVA (cuando el destinatario sea un empresario o profesional), que se corresponden con los servicios enumerados en el artículo 59 de la Directiva IVA. Si bien existe un alto grado de coincidencia entre ambos preceptos en la enumeración de las operaciones que comprenden, existen matices que pueden plantear discusiones en torno al marco objetivo al que resulta de aplicación la regla de cierre. Conforme al precepto español, los servicios serán los siguientes, especificándose entre paréntesis la letra del artículo 59 de la directiva con la que se corresponde:

- a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares (letra a). El precepto español añade respecto del precepto europeo «los demás derechos de propiedad intelectual o industrial» que fácilmente pueden quedar comprendidos en la noción genérica de derecho de autor o la de otros derechos similares, siendo mera especificación técnica del contenido de estos conceptos. Más problema planteará la noción de «derechos similares»²⁰ creando situaciones de inseguridad jurídica en la aplicación de la norma por el sujeto pasivo, pues nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado que precisará de aplicación en una situación concreta y exigirá que en cada caso deba evaluarse la analogía del servicio que pretende comprenderse en esta letra con alguno de los servicios que se enumeran, debiendo analizarse dicha analogía desde distintos aspectos, como puede ser el contenido, la función o la finalidad de la regla, entre otros aspectos.
- b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional (letra a). El precepto europeo no recoge expresamente estos servicios por lo que podría plantearse si les resulta aplicable esta regla. Si bien respecto de los fondos de comercio puede defenderse su analogía con alguno de los servicios comprendidos en la letra anterior, más difícil puede resultar la defensa

¹⁹ En este sentido se pronuncia de manera reiterada la DGT, entre otras en Consultas V0038/2019 (NFC071209) y V0045/2019 (NFC071213), ambas de 4 de enero, haciendo alusión a la Consulta V2393/2016, de 1 de junio (NFC060330). Así los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en el precepto.

²⁰ Estos términos no fueron recogidos en la redacción primitiva del precepto, lo que dio lugar a una amplia controversia, como destacó el TEAC, entre otras, en Resolución de 10 de marzo de 2009, RG 1225/2006 (NFJ033302).

de las exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad empresarial, respecto de las que puede plantearse abiertamente su discrepancia con la inclusión en esta regla.

- c) Los de publicidad (letra b). El precepto legal ha sido objeto de desarrollo en el artículo 23.1 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido²¹, donde se efectúa una delimitación positiva y otra negativa de los servicios de promoción, estimando que estos servicios quedan comprendidos entre los de publicidad: resultan ser aquellos que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad, no comprendiéndose los de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial a que se refiere el artículo 70.Uno.7.º, letra c) de la LIVA²².
- d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el artículo 70.Uno.1.º (letra c). Si bien la excepción que recoge el precepto nacional no se comprende en el artículo 59 bis de la Directiva IVA, resulta lógica su referencia, dada la *vis atractiva* que tiene la regla de localización de los servicios relacionados con bienes inmuebles en relación con el resto de reglas especiales.
- e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial (letra c). Nuevamente la norma nacional alude a unos términos no recogidos en la norma europea que pueden plantear divergencias en su aplicación. Se trata de los «procedimientos y experiencias de carácter comercial» cuya dicción no viene contenida en la norma europea, por lo que solo y en la medida en

²¹ El precepto reglamentario exige de una reforma dada la referencia a la que alude, puesto que el artículo 70.Uno.7.º, letra c), se aplica exclusivamente a destinatarios no empresarios o profesionales y lleva a confusión, puesto que de una interpretación literal podría concluirse que si estos servicios se prestan a destinatarios empresarios o profesionales quedan englobados dentro de los servicios de promoción y, por tanto, tienen el carácter de publicitarios.

²² Sobre la delimitación de los servicios publicitarios, la doctrina del TEAC ha sido amplia, destacando las Resoluciones de 23 de febrero de 2010, RG 6345/2008 (NFJ038507) y de 25 de mayo de 2010, RG 5094/2008 (NFJ039667), en las que, recogiendo la doctrina del TJUE, concluía que el concepto de publicidad implica necesariamente la difusión de un mensaje destinado a informar a los consumidores de la existencia y de las cualidades de un producto o de un servicio, con la finalidad de aumentar sus ventas, no comprendiéndose los servicios de marketing. En Resolución de 18 de junio de 2016, RG 8727/2002, cambia de criterio dada la constante jurisprudencia de la Audiencia Nacional (en adelante, AN) que discrepaba de la doctrina del TEAC. Destacan en este sentido las Sentencias de la AN de 26 de marzo de 2013, recurso 507/2009 (NFJ050508); de 8 de octubre de 2014, recurso 686/2012; y de 18 de junio de 2014, recurso 137/2013 (NFJ054830). De acuerdo con esta doctrina y jurisprudencia el concepto de publicidad comprende cualquier forma de difusión de un mensaje relativo a un producto, marca, institución, etc.

que se queden comprendidos estos servicios dentro de los de tratamiento de datos y suministro de informaciones podremos aplicarles la regla de cierre del artículo 70.Dos.

- f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes. El precepto de la Directiva IVA no alude a estos servicios, siendo difíciles de encajar en alguna de las nociones que enumera. En primer lugar, porque respecto de los de traducción, corrección o composición de textos, de una interpretación literal, pueden ser los prestados tanto por profesionales como por entidades mercantiles y esto último parece que no es lo querido por el legislador europeo y, en segundo lugar, ni siquiera por analogía podrían incluirse en alguna de las letras anteriores.
- g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20.Uno, números 16.º y 18.º, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad (letra e). El precepto nacional tiene correspondencia con el europeo y la exclusión del alquiler de cajas de seguridad tiene su razón de ser en que este servicio tributa por la regla del artículo 70.Uno.1.º, esto es, tiene relación con un bien inmueble.
- h) Los de cesión de personal (letra f), que tiene plena correspondencia con el precepto europeo.
- i) El doblaje de películas. Estamos ante una letra que no tiene reflejo en el precepto europeo, planteándose, como se ha señalado en supuestos anteriores, la extralimitación del legislador nacional respecto de la facultad otorgada por la Directiva IVA.
- j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores (letra g). La referencia a los «contenedores» no viene recogida en el precepto europeo, si bien deben efectuarse dos precisiones. La primera es que no puede identificarse contenedor con medio de transporte, y así se pone de manifiesto en el artículo 38.3 del Reglamento de Ejecución 282/2011. La segunda se refiere a que, aun cuando no se produzca la referida identificación, el artículo 59 bis de la Directiva IVA otorga a los Estados miembros la facultad de delimitar, dentro del marco objetivo establecido en el precepto, los servicios a los que quieren aplicar la regla de conexión de utilización o explotación del servicio, por lo que, aun cuando no resulte lógica su exclusión, un Estado miembro tiene la potestad de excluir estos bienes muebles corporales en que consisten los contenedores de la regla especial.
- k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Unión o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a

través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra (letra h), con plena correspondencia con el precepto europeo.

- l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado (letra d). El precepto interno no acoge todas las posibilidades ofrecidas por la norma europea, en tanto esta se refiere también a «las obligaciones de no ejercer, total o parcialmente, una actividad profesional», que no queda comprendida en la letra del precepto nacional.

Examinados los artículos 69.Dos de la LIVA y 59 de la Directiva IVA, sin embargo la problemática que suscita el primer número del artículo 70.Dos no queda constreñida a lo señalado puesto que, necesariamente debe ponerse en relación la enumeración de servicios que comprende con el destinatario al que van dirigidos. Los preceptos anteriores se refieren exclusivamente a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales. Sin embargo, nuestro legislador nacional, al establecer la regla de cierre relaciona dos preceptos de la Directiva IVA. Así alude a los servicios del artículo 69.Dos, pero limita su ámbito de aplicación subjetivo, puesto que exige para aplicar el artículo 70.Dos que el destinatario tenga la condición de empresario o profesional.

El artículo 59 bis de la Directiva IVA permite a los Estados miembros aplicar la regla de cierre a los servicios del artículo 59 referido a destinatarios no empresarios o profesionales, pero también permite aplicar la regla de cierre respecto de los servicios comprendidos en la regla general B2B del artículo 44 de la Directiva IVA. Nuestro legislador nacional hace un «revuelto» de ambos preceptos de forma que aplica la regla de cierre no respecto de todos los servicios B2B, sino exclusivamente respecto de aquellos comprendidos en el artículo 59 bis pero solo cuando el destinatario reúna la condición de empresarios o profesionales.

En definitiva, el legislador nacional deja fuera de la aplicación de la regla de cierre el artículo 59 bis, que se corresponde con el artículo 69.Dos de la LIVA, pero tiene en cuenta la relación de servicios contenida en este precepto para aplicar la regla de cierre cuando el destinatario reúna la condición de empresario o profesional.

Desde un punto de vista legislativo poco hay que objetar, y la delimitación material de los servicios queda amparada bajo el paraguas del artículo 44 de la Directiva IVA, de forma que las anteriores faltas de correspondencia entre el artículo 69.Dos de la LIVA y el artículo 59 de la Directiva IVA no afectan a la regla de cierre que se está examinando, aun cuando resultarán aplicables cuando tengamos que acudir al artículo 69.Dos. Esto es, ambos preceptos, 69.Dos de la LIVA y 59 de la Directiva IVA, no son coincidentes, por lo que existe una incorrecta transposición de la Directiva IVA, cuyos efectos deberán concretarse al aplicar la regla de localización del artículo 69.Dos, pero no cuando apliquemos el artículo 70.Dos.1.º, en tanto este precepto queda amparado por el artículo 44 de la Directiva IVA.

- 2.º Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena. Como se examinará en el subepígrafe siguiente, también en este caso se exige que el destinatario reúna la condición de empresario o profesional, limitándose así la aplicación de la regla de cierre, al igual que en los servicios del número 1.º, en el ámbito subjetivo.

El artículo 59 bis de la Directiva IVA no recoge expresamente estos servicios entre los posibles a los que puede aplicarse esta regla de manera expresa, pero los mismos, cuando el destinatario tiene la condición de empresario o profesional, se rigen por la regla general B2B prevista en el artículo 44 de la Directiva IVA, por lo que la regla de cierre respecto de estos servicios de mediación queda amparada materialmente por este último precepto. Existen servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena a los que resultará aplicable alguna de las reglas especiales de localización previstas en el apartado uno del artículo 70, como es el caso de la mediación con bienes inmuebles, pero en estos casos primará esta regla especial, en detrimento del artículo 70.Dos.

- 3.º Los servicios de arrendamiento de medios de transporte, en este caso, cualquiera que sea la condición del destinatario. El artículo 70.Dos alude exclusivamente al «arrendamiento de medios de transporte» y para delimitar estos servicios deberemos acudir al artículo 70.Uno.9.º de la LIVA así como al artículo 56 de la Directiva IVA, y a los artículos 38 a 40 del Reglamento de Ejecución 282/2011, de aplicación estos últimos, directa y prioritaria respecto de la norma nacional.
- 4.º Los servicios prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cualquiera que sea el destinatario. Si bien el artículo 69.Tres, números 3.º, 4.º y 5.º, de la LIVA da un concepto de cada uno de estos tres servicios, con mayor precisión se recogen en los artículos 6 bis, 6 ter y 7 y en el anexo I del Reglamento de Ejecución 282/2011, a los que deberemos de estar al tratarse de una norma que, como se ha indicado en el punto anterior, tiene carácter prioritario a la norma nacional y resulta ser de aplicación directa.

2.3. Ámbito de aplicación subjetiva de la regla de localización del artículo 70.Dos de la LIVA

Son varias las cuestiones a resolver en esta materia, por lo que puede distinguirse entre los destinatarios a los que va dirigida la regla de localización y los sujetos pasivos prestadores de los servicios que quedan condicionados por la misma.

No obstante, una nota común es que la determinación de este elemento subjetivo, al igual que el resto de las condiciones exigidas por esta cláusula de conexión debe efectuarse en relación con el momento en que tiene lugar el devengo de la operación²³, sin perjuicio

²³ Así lo pone de manifiesto también la DGT en Consulta V0802/2018, de 22 de marzo (NFC068589).

de la posible variación posterior que puedan experimentar las circunstancias que se hayan tenido en cuenta para aplicar la regla de conexión, como exige el Reglamento de Ejecución 282/2011, sin perjuicio de la existencia de prácticas abusivas²⁴.

2.3.1. Destinatarios de las operaciones a los que resulta de aplicación esta regla de localización

Con el fin de comprender los servicios a los que afecta esta norma de conexión, en el subepígrafe anterior ya se ha avanzado sobre esta cuestión, por lo que, en principio, podemos señalar que, en función de los servicios que fija el precepto, los destinatarios a los que afecta pueden serlo o bien los empresarios o profesionales o bien cualquier destinatario incluyendo a particulares, entendiéndose por destinatario aquel para quien el sujeto pasivo realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada por IVA y que ocupa la posición de acreedor en la obligación o relación jurídica en la que el referido sujeto pasivo es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación, siguiéndose así un criterio de destinatario jurídico²⁵.

Teniendo en cuenta ambas notas, la delimitación objetiva y la subjetiva de esta regla de localización, puede realizarse el siguiente cuadro:

Regla de localización en función de la utilización o explotación efectivas. Destinatarios de los servicios	
Ámbito objetivo: servicios	Ámbito subjetivo: destinatarios afectados
Servicios del artículo 69.Dos LIVA	Empresarios o profesionales
Mediación en nombre y por cuenta ajena	
Arrendamiento de medios de transporte	Empresarios o profesionales y destinatarios que no tengan esta condición (consumidores finales o particulares)
Servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión	

De manera reiterada ha expresado la DGT que los servicios comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 70.Dos deben ser prestados a empresarios o profesionales, salvo cuando se trate de servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión

²⁴ Así lo exige el artículo 25 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

²⁵ Por todos, la doctrina sobre destinatario recogida por la DGT, entre otras en Resolución de 23 de diciembre de 1986, BOE de 31 de enero de 1987, y en Consultas V0001/2016, de 5 de enero (NFC057994); V0067/2017, de 17 de enero (NFC063825), y V4736/2016, de 17 de marzo (NFC062751).

sión o televisión o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares²⁶.

A los efectos de determinar cuándo el destinatario no empresario o profesional se ubica fuera del territorio de la Unión, resultará de aplicación lo señalado en los artículos 24 bis y siguientes del Reglamento de Ejecución 282/2011, al establecer una serie de presunciones relativas a la ubicación del cliente para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o a los prestados por vía electrónica²⁷, que bien pueden extenderse al resto de los servicios, implicados en esta regla de cierre.

2.3.2. Calidad del destinatario cuando resulta ser un empresario o profesional

En la localización de las prestaciones de servicios es importante determinar la condición del cliente y la calidad del cliente, además de otros elementos trascendentes como pueden ser el lugar de establecimiento del cliente, el domicilio o su residencia habitual. A todo ello dedica el Reglamento de Ejecución 282/2011 los artículos 17 y siguientes, a fin de que el prestador de los servicios tenga unas reglas armonizadas en el ámbito de la Unión para concretar los distintos elementos o parámetros que deben tenerse en cuenta a efectos de localizar las operaciones.

En general, cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional no habrá problemas en su concreción, por lo que en este caso se aplicará la regla de utilización o explotación efectiva exclusivamente respecto de los servicios de arrendamiento de transporte y los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión.

No obstante, surge el problema cuando el destinatario resulta ser alguna de las personas jurídica o sujetos pasivos a los que se refiere el artículo 5.Cuatro de la LIVA (art. 43 de la Directiva IVA). Conforme a este precepto, a los efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios, se consideran empresarios o profesionales los siguientes, haciendo referencia a receptores de servicios: quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al IVA (sujetos pasivos duales) y las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un NIF a efectos del IVA suministrado por la Administración tributaria española. La cuestión que debe plantearse es la incidencia que esta regla tiene

²⁶ En este sentido Consultas V0846/2015, de 17 de marzo (NFC054534); V2175/2017, de 22 de agosto (NFC066283); V2040/2018, de 11 de julio (NFC070045), y V0038/2019, de 4 de enero (NFC071209).

²⁷ Así lo señala la DGT en las Consultas V0846/2015, de 17 de marzo (NFC054534); V2175/2017, de 22 de agosto (NFC066283), y V2040/2018, de 11 de julio (NFC070045).

en la aplicación de la norma de conexión del artículo 70.Dos. Respecto del segundo grupo o personas jurídicas es francamente extraño que pueda plantearse una situación en la que pueda aplicarse la norma de conexión al exigirse la asignación de NIF a efectos de IVA por la Administración española²⁸. De otro lado, en tanto destine los servicios a actividades no sujetas, debería tratarse a los destinatarios en las mismas condiciones que a cualquier otro empresario o profesional que no afecta los servicios a su actividad económica sujeta, cuyo tratamiento va a realizarse seguidamente.

El problema fundamental que se manifiesta en la aplicación de la norma de conexión del artículo 70.Dos surge en relación con destinatarios que reúnan la condición de empresarios o profesionales, en relación con aquellos servicios comprendidos en el ámbito objetivo de esta norma de conexión cuando resulta aplicable exclusivamente a empresarios o profesionales. En este sentido, ya se ha expuesto que ello solo es así cuando se trate de los servicios previstos en el artículo 69.Dos y a los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena, incluidos todos en la regla general de localización B2B.

En primer lugar, debe concretarse esta condición de empresario o profesional, lo que se efectuará de acuerdo con las reglas previstas en los artículos 17 y 18 del Reglamento de Ejecución 282/2011. En tanto generalmente nos encontraremos ante empresarios o profesionales localizados fuera del territorio de la Unión, la acreditación de esta condición se efectuará en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 18.

Ahora bien, para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios el Reglamento de Ejecución 282/2011 exige determinar no solo la condición de empresario o profesional, sino también la calidad en la que actúa el cliente, con base en las presunciones siguientes, que resultan aplicables también a los servicios que ahora se comentan:

- Se considera que un sujeto pasivo, o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, que recibe servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal, no tiene la condición de sujeto pasivo.
- El prestador de los servicios puede considerar que los servicios están destinados a los fines de la actividad económica del cliente cuando, para la operación en cuestión, este cliente haya comunicado su NIF a efectos de IVA.

²⁸ La DGT, si bien con anterioridad a la redacción actual del artículo 5.Cuatro de la LIVA, mantenía la consideración como consumidor final de las personas jurídicas que no tuvieran la condición de empresarios o profesionales y estuvieran establecidas fuera del territorio de la Unión, por lo que estimaba que respecto de los servicios recogidos en el artículo 69.Dos no les resultaba aplicable la regla de localización del artículo 70.Dos (Consulta V0657/2006, de 6 de abril –NFC022407–, referida a la contratación por un ministerio de un Estado tercero de una campaña publicitaria que se distribuía en España y Europa).

- No obstante, si el prestador dispone de información que indique lo contrario, como la relativa a la naturaleza de los servicios prestados, podrá considerar que el cliente no actúa en calidad de sujeto pasivo.
- Si un mismo y único servicio se destina tanto a fines privados, incluidos los del personal del cliente, como a los fines de la actividad económica, se considerará que el cliente actúa en calidad de sujeto pasivo, siempre que no exista ninguna práctica abusiva.

Los parámetros anteriores permiten establecer las conclusiones a alcanzar en relación con la norma de conexión del artículo 70.Dos, de manera que si el destinatario empresario o profesional no actúa en calidad de tal, deberá tratarse como consumidor final, o lo que es lo mismo, no le resultará de aplicación la regla de este precepto respecto de los servicios previstos en el artículo 69.Dos y respecto de los de mediación en nombre y por cuenta ajena; si respecto de los otros dos tipos de servicios, los de arrendamiento de medios de transporte y los de telecomunicación, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica, dado que respecto de estos la norma de conexión del artículo 70.Dos se aplica a cualquier destinatario, tenga o no la condición de empresario o profesional²⁹.

La comunicación de un NIF a efectos de IVA asignado por un Estado miembro, que puede atribuirse a todo empresario o profesional aun cuando esté establecido fuera del territorio de la Unión, si bien es una presunción que permite en principio concretar la condición y calidad en la que actúa el empresario o profesional destinatario no es garantía plena para el prestador del servicio, dado que si este posee información que indique lo contrario, como es la afectación a una actividad no sujeta, la naturaleza del servicio, etc., deberá tratar a este destinatario como consumidor final, con las mismas consecuencias que las señaladas en el párrafo anterior.

Finalmente la afectación del servicio indistintamente a actividades sujetas y no sujetas del destinatario no modifica la tributación, considerándose al cliente que actúa en condición y calidad de empresario o profesional, si bien esta regla tiene como límite la práctica abusiva.

Expuesto lo anterior, debe examinarse si resulta procedente la carga impuesta al prestador del servicio para concretar estos parámetros. Indudablemente es el prestador del servicio, que realiza el hecho imponible, quien debe concretar los distintos elementos de la relación jurídico tributaria, por lo que es él quien debe examinar y determinar la aplicación de la norma de conexión del artículo 70.Dos.

Para ello, una primera consideración que debe efectuarse es que solo se tendrán en cuenta las circunstancias que concurran en el momento del devengo del impuesto, y ningún

²⁹ En este sentido se pronuncia la DGT en Consulta 89/2004, de 29 de enero (NFC018917), respecto de servicios de asesoramiento legal.

cambio posterior en la utilización del servicio tendrá efectos en la determinación del lugar de realización de la prestación, siempre y cuando no existan prácticas abusivas, tal como se especifica en el artículo 25 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

Si la carga de acreditar los distintos elementos que determinan el lugar de realización corresponde al prestador del servicio, la cuestión a determinar es la diligencia exigible a este sujeto pasivo. El Reglamento de Ejecución 282/2011 nada señala al respecto, pero no cabe duda de que nos encontramos ante una materia que exige de buena dosis de prudencia en su aplicación. La primera consideración a realizar es que para concretar esta materia el prestador debe acudir a la normativa nacional y europea sobre el IVA y no a la normativa reguladora de la imposición indirecta del Estado tercero o del territorio tercero.

Si bien la naturaleza del servicio u otros parámetros objetivos relacionados bien con el servicio, con la actividad del cliente u otros análogos pueden indicar claramente al prestador del servicio su afectación a una actividad no sujeta al impuesto de acuerdo con la noción de actividad económica de la LIVA y de la Directiva IVA, en muchos otros casos puede encontrarse en una situación en la que dichos parámetros no puedan determinarse si no es por la información recibida del cliente, quien puede o no suministrarla o hacerlo de forma errónea. ¿Qué diligencia debe exigirse pues al prestador del servicio en estos casos? En primer lugar, la concurrencia de prácticas abusivas, siempre que quede acreditada la participación del prestador en ellas, supondrá la aplicación de la regla de conexión que el prestador ha pretendido obviar, sin perjuicio del resto de las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea para estas situaciones. Esto es, cuando el prestador del servicio invoque de forma abusiva o fraudulenta la aplicación de otra regla de localización en perjuicio de la aplicación del artículo 70.Dos y resulte acreditado mediante datos objetivos su participación en la práctica abusiva, resultará aplicable esta norma de conexión³⁰.

En segundo lugar, si bien ha resultado aplicable a otros elementos del impuesto, puede acogerse en esta materia también la teoría del conocimiento y de la diligencia de un buen empresario. Al igual que el TJUE ha declarado en reiteradas ocasiones que la Administración

³⁰ Debe recordarse que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA, y los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta (de manera reiterada el TJUE ha mantenido esta tesis, entre otras muchas, en Sentencias de 3 de marzo de 2005, asunto C-32/03, Fini H –NFJ019066–, apartado 32; de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros –NFJ021677–, apartado 71; de 6 de julio de 2006, asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Kittel y Recolta Recycling –NFJ022972–, apartado 54; de 7 de diciembre de 2010, asunto C-285/09, R –NFJ040955–, apartado 36; de 27 de octubre de 2011, asunto C-504/10, Tanoarch –NFJ044591–, apartado 50; de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid –NFJ047391–, apartados 42 y 43; de 13 de febrero de 2014, asunto C-18/13, Maks Pen –NFJ053404–, apartado 26; de 22 de octubre de 2015, asunto C-277/14, PPUH Stehcamp –NFJ060072–, apartado 47; y de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult, apartado 43 –NFJ068336–).

no puede obligar a los sujetos pasivos a que lleven a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas, transfiriéndoles *de facto* los actos de control que le incumbe realizar³¹, en análogo sentido debe predicarse respecto del examen de los elementos que configuran tanto la condición y calidad del cliente a determinar por el sujeto pasivo, como respecto de las condiciones que dan lugar a la aplicación de la norma de conexión del artículo 70.Dos.

Por el contrario, no es ajeno al Derecho de la Unión exigir que el operador, en nuestro caso el prestador del servicio, adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal³².

Conclusión distinta, como se ha expuesto, es cuando el propio sujeto pasivo prestador del servicio comete fraude fiscal, y también cuando sabía o debería haber sabido (teoría del conocimiento) que, mediante la determinación incorrecta del lugar de realización de las operaciones, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, pues no cabe duda de que en este caso, él mismo es quien comete el fraude. En tales circunstancias, debe ser considerado partícipe en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio mercantil³³.

Por la misma razón, puesta la diligencia debida por el prestador del servicio, debe entenderse que no es procedente sancionar con la imposición al prestador del servicio de la cláusula de cierre o norma de conexión del artículo 70.Dos, a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el destinatario³⁴; para ello, la Administración deberá acreditar mediante datos objetivos que ese sujeto pasivo que prestó el servicio sabía o debería haber sabido que, mediante su

³¹ Entre otras Sentencias, las de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid (NFJ047391), apartado 65; de 31 de enero de 2013, asunto C-642/11, Stroy trans (NFJ049737), apartado 50; y de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult (NFJ068336), apartado 51.

³² Sentencias, entre otras, de 27 de septiembre de 2007, asunto C-409/04, Teleos y otros (NFJ026478), apartados 65 y 68; de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid (NFJ047391), apartado 54; y de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult (NFJ068336), apartado 52.

³³ En relación con el derecho a la deducción ha sido reiterada la doctrina del TJUE en este mismo sentido, entre otras, en Sentencias de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11, Bonik (NFJ049266), apartados 38 y 39, y jurisprudencia citada; de 13 de febrero de 2014, asunto C-18/13, Maks Pen (NFJ053404), apartado 27; y de 22 de octubre de 2015, asunto C-277/14, PPUH Stehcemp (NFJ060072), apartado 48.

³⁴ También en este mismo sentido, el TJUE sobre el derecho a la deducción ha sido reiterativo en afirmar esta conclusión, entre otras, en Sentencias de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen y otros (NFJ021489), apartados 52 y 55; de 6 de julio de 2006, asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Kittel y Recolta Recycling (NFJ022972), apartados 45, 46 y 60; de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid (NFJ047391), apartado 47; de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11, Bonik (NFJ049266), apartado 41; y de 31 de enero de 2013, asunto C-642/11, Stroy trans (NFJ049737), apartado 48.

actuación, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. Recordemos a estos efectos que no puede instaurarse, ni legalmente ni en la práctica administrativa, un sistema de responsabilidad objetiva³⁵.

2.3.3. Prestador del servicio establecido en el territorio de aplicación del impuesto

La propia regulación de las reglas de conexión sobre prestaciones de servicios incide en la respuesta a dar a esta cuestión, pues resulta coherente que el prestador se localice en el territorio de aplicación del impuesto, siendo esta circunstancia determinante para que la Administración tributaria pueda ejercitar el control necesario que lleve a concretar la aplicación de la regla de conexión.

No obstante, la conclusión no resulta clara en algunas ocasiones e indudablemente puede ser contraria al espíritu de la tributación de la operación en el lugar donde se consume el servicio.

2.3.4. Situación en la que el prestador y el destinatario se encuentran establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto

Debe plantearse si la regla de conexión que se está examinando es aplicable en el caso de que tanto el prestador del servicio como el destinatario resulten ser no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. La respuesta es más compleja de lo que parece y debe llevarnos a distinguir dos hipótesis.

El TJUE, en la Sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653), parece decantarse por una respuesta negativa en el caso de que tanto el prestador como el proveedor se encuentren establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto. Las reglas de conexión que se examinan no resultan aplicables con ocasión de relaciones jurídicas ajenas al ámbito territorial de la Unión, sin que pueda imponerse la jurisdicción europea sobre la de empresarios o profesionales que radican fuera de este territorio³⁶ y ello resultará así tanto para operaciones de intermediación de servicios como para operaciones en cadena a partir del momento en que uno de los prestadores de la cadena

³⁵ Entre otras, Sentencias de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid (NFJ047391), apartado 58; y de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11, Bonik (NFJ049266), apartado 42.

³⁶ Este es el razonamiento expuesto por el órgano jurisdiccional en sus apartados 32 y 33, de los que se desprende que los Estados miembros están legitimados para considerar realizados en su territorio y, por tanto, sujetos a gravamen, los servicios comprendidos en el ámbito de esta regla de conexión, prestados por el proveedor establecido al destinatario final o intermedio localizados fuera del territorio de la Unión, pero no para considerar sujetos a gravamen los prestados por el empresario intermedio a sus propios clientes.

esté situado fuera del territorio de la Unión prestando el servicio al siguiente de la cadena ubicado también fuera de la Unión. No obstante, el examen que de esta regla de conexión realiza el TJUE tiene como centro de atención los servicios de publicidad, por lo que no puede descartarse absolutamente el planteamiento de dudas en relación con otros servicios comprendidos en el ámbito objetivo de esta regla de conexión.

Indudablemente si el empresario o profesional ubicado fuera del territorio de aplicación de la Unión posee un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, siendo el destinatario del servicio prestado por un empresario o profesional localizado en el mismo, no resultará de aplicación la regla de conexión del artículo 70.Dos de la LIVA, debiendo acudirse en este caso a la regla general del artículo 69 o a las especiales del artículo 70.Uno, siempre y cuando el establecimiento permanente cumpla con las condiciones requeridas en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

La segunda de las posibilidades que pueden darse es la de un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro y el destinatario se encuentra establecido fuera del territorio de la Unión, produciéndose la explotación o utilización efectiva del servicio en el territorio de aplicación del impuesto bien total o parcial. Ni la norma europea ni la nacional prevén la situación y, dada la dicción de los preceptos así como la finalidad de la regla de conexión, la duda no está resuelta por el legislador. Encontrándonos ante dos empresarios no establecidos para la determinación del sujeto pasivo deudor frente a la Hacienda Pública deberá acudirse a la letra a) del número 2.º del apartado uno del artículo 84 de la LIVA. Ahora bien, no parece que sea esta la solución más adecuada, considerando que entre los Estados miembros puede no haber concurrencia en la regulación de esta regla de conexión, y de otra parte la soberanía de un Estado miembro no puede verse extendida a situaciones que puedan suponer una injerencia en la potestad legislativa de otros Estados miembros.

2.4. Localización previa de las operaciones fuera del territorio de la Unión

Examinados los ámbitos objetivo y subjetivo de la regla de conexión del artículo 70.Dos de la LIVA, la tercera de las condiciones exigidas para su aplicación es que la localización de los servicios comprendidos en la regla debe situarse, de conformidad con las normas de conexión general del artículo 69 y las especiales del artículo 70.Uno de la LIVA, fuera del territorio de la Unión³⁷.

Por ello, concretado que estamos ante uno de los servicios comprendidos en el artículo 70.Dos, y que el destinatario de los mismos se sitúa fuera del territorio de la Unión, el suje-

³⁷ Para la DGT estamos ante la primera de las condiciones exigidas para la aplicación de la regla de utilización o explotación efectivas prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA, como expone en la Consulta V0207/2019, de 31 de enero (NFC071304).

to pasivo prestador de los mismos debe determinar si, de acuerdo con las normas de conexión de los artículos 69 y 70.Uno, el servicio se localizaría fuera del territorio de la Unión y solo en ese caso procederá a determinar con posterioridad si la utilización o explotación efectivas del servicio tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto. Por ello, esta cláusula de utilización efectiva de los servicios solo resultará aplicable cuando los servicios se entiendan localizados fuera del territorio de la Unión, puesto que si se localizan dentro de este territorio no resultará aplicable³⁸.

La primera de las consideraciones a efectuar es que el legislador europeo no extiende su competencia fuera del territorio de la Unión, lo que lleva a crear cierta confusión a la hora de examinar el juego de las distintas normas de conexión o reglas de localización. Así, tanto en la Directiva IVA como en la LIVA se alude en ocasiones a que el lugar donde se localizan las prestaciones de servicios es el de la sede del destinatario cuando ambas partes son empresarios o profesionales. Indudablemente, si el prestador y el destinatario se encuentran establecidos en el ámbito del territorio de la Unión, la regla no plantea duda alguna, pues la armonización fiscal dentro de este territorio hace que se imponga tanto en el Estado miembro donde radica el prestador como en aquel donde está establecido el destinatario la misma regla de conexión. Ahora bien, cuando el prestador se encuentra establecido en el territorio de un Estado miembro y el destinatario se sitúa fuera del territorio de la Unión, por más que el legislador europeo establezca que la prestación del servicio se localiza en sede del destinatario, no puede imponerse la norma europea sobre la que corresponda aplicar en el Estado tercero del destinatario. Por ello, resulta más correcto señalar en estos casos que la operación no resultará sujeta en el ámbito territorial de la Unión o, como hace nuestro legislador interno, determinar solo cuando las distintas operaciones sujetas al impuesto se localizan en el territorio de aplicación del impuesto, estimándose por ello que en el resto de los casos estamos ante operaciones no sujetas.

El conflicto que se está planteando se resuelve, no obstante, teniendo en cuenta una ficción jurídica, esto es, considerando que fuera del territorio de la Unión resultan aplicables las mismas reglas de localización que las recogidas en la normativa europea, sin tener en cuenta la de Estados o territorios terceros. Si bien ello es incorrecto por lo que se ha expuesto, sin embargo permite dar cumplimiento a las condiciones exigidas por esta regla de conexión del artículo 70.Dos de la LIVA.

De una manera análoga, la DGT ha manifestado reiteradamente en relación con esta condición que se está examinando que, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Unión, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera del territorio de la Unión³⁹.

³⁸ En este sentido se expresa la DGT, entre otras, en Consultas V0715/2018, de 16 de marzo (NFC068497), y V3036/2018, de 26 de noviembre (NFC070847), de forma que si el destinatario se encuentra establecido en otro Estado miembro de la Unión no resultará aplicable esta cláusula de conexión.

³⁹ Así en Consulta V0038/2019, de 4 de enero (NFC071209).

La segunda de las cuestiones que plantea esta condición se refiere a la inclusión o no en la regla de cierre de los territorios terceros, en el caso de España, Canarias, Ceuta y Melilla. Estos territorios no se encuentran incluidos en el ámbito espacial del impuesto, tal como se fija en el artículo 3 de la LIVA, al igual que los demás territorios que se citan en este precepto y en el artículo 6 de la Directiva IVA, ni tampoco en el ámbito espacial de la Unión, por lo que al conjunto de estos territorios terceros, entre los que se incluyen Canarias, Ceuta y Melilla, deberá darse el mismo tratamiento que a los Estados terceros. Por ello, la regla de conexión del artículo 70.Dos resultará aplicable en el caso de que el prestador se sitúe en el territorio de aplicación del impuesto español (península, islas adyacentes y mar territorial) y el destinatario sea un empresario o profesional establecido en Canarias, Ceuta y Melilla. Frente a la situación existente hasta el 31 de diciembre de 2013 en que estos territorios quedaban incorporados al ámbito de aplicación del impuesto a los efectos de excluirlos de esta regla de conexión, a partir de 1 de enero de 2014⁴⁰, por razones obvias de adecuación de la norma española a la europea quedaron incluidos en su aplicación.

Llama la atención que la regla de conexión no se aplique cuando el destinatario se encuentra establecido en el territorio de otro Estado miembro, ya que si la idea que preside la instauración de esta regla es la de la imposición en el territorio de consumo, también debería aplicarse en el caso que ahora se comenta. Cualquiera que sea la argumentación que se utilice, resulta trascendente que el artículo 59 bis de la Directiva IVA es claro y concluyente, en tanto determina que se aplica exclusivamente cuando el destinatario se encuentra establecido fuera del territorio de la Unión, por lo que toda interpretación que lleve a una conclusión contraria choca con la literalidad del precepto europeo. Indudablemente en la decisión del legislador europeo ha tenido una gran consideración la idea del espacio único europeo, la armonización legislativa en este ámbito territorial, así como las menores posibilidades de fraude o de ahorro fiscal, además de la reciprocidad que se da en el tratamiento de esta regla entre los distintos Estados miembros.

Finalmente, debe advertirse que, en el supuesto de que un mismo proveedor preste servicios de análoga naturaleza, encuadrados en el ámbito objetivo de la regla de conexión del artículo 70.Dos, a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de la Unión y fuera de este territorio, la regla de conexión resultará aplicable exclusivamente en este segundo caso⁴¹. En relación con esta conclusión debe advertirse la posibilidad de que el destinatario cuente con establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros de la Unión y fuera de este territorio, en cuyo caso esta regla de conexión solo resultará aplicable cuando el o los destinatarios sean establecimientos permanentes situados fuera del territorio de

⁴⁰ Por Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014, se da nueva redacción al apartado dos del artículo 70, suprimiendo las referencias a Canarias, Ceuta y Melilla. Con ello se eliminaron las posibilidades de ahorro fiscal que podían ejercerse, teniendo en cuenta la diferente tributación a nivel de imposición indirecta que regía en el territorio peninsular español e islas adyacentes, de un lado, y Canarias, Ceuta y Melilla, de otro.

⁴¹ Así lo señala la DGT en Consulta V1030/2006, de 1 de junio (NFC022796).

la Unión. Debe tenerse en cuenta que para identificar el establecimiento permanente destinatario de los servicios que presta el sujeto pasivo, este examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado como primer parámetro a tener en cuenta. Si con él no se puede identificar el establecimiento permanente destinatario, el prestador acudirá como segundo parámetro al contrato, la hoja de pedido y el NIF a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del destinatario y que este le haya comunicado y quien abona el servicio. En ausencia de ambos parámetros o ante la imposibilidad de concretar el destinatario, o cuando se presten los servicios a un sujeto pasivo en virtud de un contrato que cubra uno o más servicios utilizados de forma no identificable o cuantificable, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios prestaron en el lugar en el que el destinatario estableció la sede de su actividad económica, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento de Ejecución 282/2011. Ello puede conllevar a variar la calificación jurídica de la regla de conexión pues la localización de la sede dentro o fuera del territorio de la Unión incide de manera directa en la tributación de la operación, así en el primer caso tributará en sede del destinatario, mientras que en el segundo resultará aplicable la regla de conexión del artículo 70.Dos.

2.5. Utilización o explotación efectiva del servicio en el territorio de aplicación del impuesto español

Cualquiera que sea el servicio y la condición del destinatario, además de las condiciones que se han examinado hasta ahora, se precisa de un último requisito para que resulte aplicable la regla de conexión que examinamos.

El artículo 70.Dos de la LIVA, siguiendo la dicción del artículo 59 bis de la Directiva IVA, exige que la utilización o explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo en el territorio de aplicación del impuesto español, desde un punto de vista económico, como señala Longás Lafuente (2018, p. 692). Esto es, para aplicar esta regla del uso o utilización efectivos es preciso que el servicio sea utilizado por el destinatario no establecido en el territorio de la Unión, en la realización de operaciones sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto español⁴².

Nos encontramos, desde un punto de vista jurídico, ante un concepto autónomo de derecho comunitario, puesto que debe darse al mismo una interpretación uniforme en el ámbito territorial de la Unión, pero también resulta ser un concepto jurídico indeterminado, de manera que deberá concretarse este elemento respecto de cada servicio individualizado, de acuerdo con su naturaleza y los elementos o circunstancias objetivas que se den en relación con la operación examinada⁴³.

⁴² Expresamente así lo señala la DGT en Consulta V3014/2018, de 23 de noviembre (NFC070830).

⁴³ En este mismo sentido se expresa la DGT reiteradamente, entre otras en Consultas V3156/2018, de 12 de diciembre (NFC071033), y V0038/2019, de 4 de enero (NFC071209).

Estamos ante un elemento o condición objetiva que, sin embargo, plantea diversas cuestiones a la hora de fijar su delimitación, y no pocas dificultades prácticas a la hora de aplicar la norma de conexión para el sujeto pasivo que presta el servicio, como ha puesto de manifiesto Gómez Barrero (2016, p. 222), que debería llevarnos a interpretarla de forma restrictiva a fin de que no produzca importantes desajustes en la promoción del comercio internacional.

Una primera apreciación debe llevarnos a plantear la finalidad de esta exigencia, que tiene como fundamento la base sobre la que se asienta el impuesto, esto es, el consumo, lo que lleva al legislador europeo a que la idea de localizar los servicios donde se consumen presida las reglas de localización de estas operaciones⁴⁴, siendo también la raíz de la regla de conexión de utilización o explotación efectivas, dado que, en última instancia lo pretendido es precisamente que estos servicios tributen donde realmente se consumen, en el territorio donde se utilizan o explotan efectivamente, si bien por las razones que se han expuesto anteriormente, no rige cuando las partes radican en el territorio de la Unión.

Esta idea que preside las reglas de localización es fácilmente advertida cuando el destinatario no es un empresario o profesional, dado que el prestador del servicio para concretar la utilización o explotación efectivas deberá fijarse exclusivamente en el servicio que presta y en el lugar que materialmente lo lleva a cabo, sin que, en general, tenga que efectuar mayores apreciaciones en relación con la actividad realizada por el destinatario no empresario o profesional. Ahora bien, la problemática que puede suscitarse, esencialmente por lo que se refiere a la necesidad de que el sujeto pasivo pueda concretar la utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto, que se tratará más adelante de forma más pormenorizada, es amplia y variada y supone para el prestador del servicio una exigencia en muchos casos de una profunda complejidad y dificultad. Así, basta considerar el arrendamiento de medios de transporte, incluidos en la regla del artículo 70.Dos, cualquiera que sea el destinatario. Pues bien, esta regla de conexión resultará aplicable exclusivamente respecto de determinados arrendamientos a largo plazo⁴⁵, y la pregunta que surge es si el prestador del servicio, el arrendador, tiene la posibilidad real de conocer que la utilización o explotación efectiva del medio de transporte se produce en el territorio de aplicación del impuesto,

⁴⁴ Esta es la idea que se deduce del considerando 17 de la Directiva IVA, esencialmente por lo que se refiere a las prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales.

⁴⁵ Quedan excluidos de la regla del artículo 70.Dos el arrendamiento a corto plazo, ya que siempre se entiende localizado en el territorio de aplicación del impuesto si el medio de transporte se pone efectivamente en posesión del destinatario en este territorio y los arrendamientos a largo plazo de embarcaciones de recreo cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, a los que se aplica la misma regla. En ambos casos, dado que se localizan los servicios en el territorio de aplicación del impuesto no resulta de aplicación la regla de conexión del artículo 70.Dos al no cumplirse la condición exigida de localizar los servicios fuera del territorio de la Unión. Esta regla podrá aplicarse cuando se trate de arrendamiento a largo plazo y el destinatario sea un empresario o profesional o no teniendo esta condición el medio de transporte no sea una embarcación de recreo.

lo que entraña una enorme dificultad cuando no una real imposibilidad, al desconocer la andadura del vehículo por este territorio o del medio aéreo por su espacio aéreo, o dentro de las doce millas náuticas en el caso de ser una embarcación, a menos de adquirir un compromiso el arrendatario de no utilizar el medio de transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto. Indudablemente si se parte de la ficción jurídica de que el lugar de realización de la prestación de servicios es el lugar donde se pone en posesión el vehículo al arrendatario, se resuelve en buena medida el dilema, aunque no se ajuste a la realidad económica.

Ello nos lleva a la conclusión de que, en determinados supuestos, como el que se acaba de plantear, la regla de cierre del artículo 70.Dos no resulta ser operativa, y exigir al prestador del servicio una carga excesiva para acreditar el cumplimiento de este requisito, puede llevar a resultados no deseados por el legislador europeo.

Teniendo en cuenta que el destinatario sea un empresario o profesional y, dado que en este caso, al actuar en su condición de tal, afecta el servicio recibido a su actividad económica, la principal cuestión a resolver será concretar el grado de vinculación que se exige a los servicios prestados por el sujeto pasivo en relación con las operaciones o actividades económicas realizadas por el destinatario que queden englobadas dentro del amplio ámbito de aplicación del IVA, esto es, dentro del concepto general de actividad económica sujeta al impuesto.

Es interesante en este sentido la doctrina fijada de manera reiterada por la DGT⁴⁶, para quien debemos estar ante un servicio que «de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del impuesto», debiendo actuarse en dos fases: en primer lugar, deben localizarse las operaciones a las que sirva el servicio o en relación con las cuales se produce la utilización o explotación efectivas del mismo y solo si esta localización lleva a considerar que dichas operaciones se realizan en el territorio de aplicación pasaremos a la segunda fase. En esta deberá concretarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, para comprobar si efectivamente se produce esa utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones delimitadas en la primera fase, de forma que exista una relación directa o indirecta.

⁴⁶ Es abundante la doctrina de la DGT en este sentido, destacando las Consultas V0067/2017, de 17 de enero (NFC063825); V0325/2017, de 7 de febrero (NFC064200); V0554/2017, de 2 de marzo (NFC064498); V0622/2017, de 9 de marzo (NFC064378); V1341/2017, de 31 de mayo (NFC065382); V1456/2017, de 7 de junio (NFC065792); V1533/2017, de 15 de junio (NFC065670); V2269/2017, de 8 de septiembre (NFC066794); V2948/2017, de 15 de noviembre (NFC066956); V0343/2018, de 8 de febrero (NFC068072); V0651/2018, de 12 de marzo (NFC068677); V0832/2018, de 26 de marzo (NFC068492); V1125/2018, de 30 de abril (NFC068872); V1929/2018, de 29 de junio (NFC069648); V2040/2018, de 11 de julio (NFC070045); V2141/2018, de 18 de julio (NFC069947); V2391/2018, de 5 de septiembre (NFC070156); V2426/2018, de 10 de septiembre (NFC070333); V2822/2018, de 26 de octubre (NFC070548); V3014/2018, de 23 de noviembre (NFC070830); V3156/2018, de 12 de diciembre (NFC071033), y V0038/2019, de 4 de enero (NFC071209).

Esta doctrina de la DGT tiene como base el papel de trabajo n.º 781, de 27 de enero, en el que la Comisión Europea expresa su criterio para el Comité IVA. En este sentido, considera la Comisión que no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva IVA que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor. Entiende igualmente que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor. En consecuencia, rechaza que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo. Por otra parte, estima que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro de que se trate. En este sentido la Comisión estima que si el destinatario del servicio está efectuando operaciones, entregas de bienes o prestaciones de servicios, sujetas al IVA por la vía de su localización en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

El TEAC⁴⁷ recoge también estos criterios, haciéndolos suyos, y concluye en el sentido de que para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios controvertidos es necesario que estos sean utilizados por el destinatario, en la realización de operaciones sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto. En otro caso, los referidos servicios no estarían sujetos al impuesto.

De esta forma, al aplicar esta regla de conexión debemos plantearnos cuáles son las operaciones realizadas por el empresario o profesional destinatario, lo que nuevamente traslada la carga al prestador del servicio para determinar este elemento de la relación jurídico tributaria en que consiste la localización de su servicio que puede resultar excesivamente gravosa. Esto es, debemos atender a las actividades realizadas por el destinatario (a las que se incorpora el coste del servicio que recibe, ya sean entregas de bienes o prestaciones de servicios) a las que se afecta el servicio prestado y al que resulta aplicable la regla de conexión del artículo 70.Dos.

Una primera apreciación que debe efectuarse es que no resulta exigible para el empresario o profesional que recibe el servicio que tenga en el territorio de aplicación del impuesto un establecimiento permanente. Ni la Directiva IVA ni la regla del artículo 70.Dos aluden a esta circunstancia, por lo que resultará aplicable cuando el destinatario no tenga establecimiento permanente, al no resultar exigible esta condición. Cuestión distinta es que tenga establecimiento permanente, en las condiciones fijadas en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, y este sea el destinatario del servicio, en cuyo caso no se aplicará la regla de conexión del artículo 70.Dos, sino la general del artículo 60.Uno.1.º o la correspondiente del artículo 70.Uno. Se alcanzará una conclusión contraria en el caso de que, teniendo establecimiento permanente, este no participe en la recepción del servicio o haciéndolo sus

⁴⁷ Resolución de 28 de marzo de 2019, RG 6289/2015 (NFJ073043).

tareas no sean esenciales, esto es lleve a cabo exclusivamente tareas administrativas, por aplicación analógica de lo dispuesto en el artículo 53 del Reglamento de Ejecución 282/2011, en cuyo caso volverá a tenerse en cuenta la regla de conexión del artículo 70.Dos, que resultará aplicable si concurren el resto de los requisitos exigidos por este precepto.

No obstante, sigue planteándose el grado de vinculación que la norma exige entre el servicio prestado y la actividad del empresario o profesional que lo recibe y lo afecta a su actividad. Ya se ha indicado que estamos ante un concepto jurídico indeterminado, y que la DGT precisa que esta vinculación puede ser directa o indirecta. En cualquier caso debe exigirse que quede afecta a una actividad realizada por el destinatario que se localiza, directa o indirectamente en el territorio de aplicación del impuesto. Si aludimos a una vinculación directa, en principio puede considerarse que, tanto la utilización o explotación del servicio efectuado por el prestador como la actividad a la que se afecta realizada por el destinatario deben localizarse en el territorio de aplicación del impuesto. El grado de intensidad de esta vinculación no queda reflejado ni en la Directiva IVA ni en la LIVA e indudablemente debe quedar condicionado por la apreciación que de esta vinculación tiene el prestador del servicio, esto es, nuevamente se traslada el problema a la carga de probar esta vinculación que se impone sobre el prestador del servicio, cuestión que resulta esencial para determinar la aplicación de esta regla de conexión del artículo 70.Dos.

Si la vinculación directa del servicio prestado con la actividad del destinatario tiene estos serios problemas en su concreción, en el caso de una vinculación indirecta las cuestiones que se suscitan elevan el grado de complejidad en su solución. Por ello, una primera postura sería la de exigir en todo caso una vinculación directa, a pesar de los inconvenientes que se han expuesto, lo que supondría dar seguridad jurídica al prestador del servicio e, indudablemente, no incrementarle la carga de gestión del impuesto o probatoria de manera sobresaliente. De otra parte, no puede ampliarse el alcance de esta regla de conexión hasta límites que impidan una razonable apreciación por parte del prestador del servicio y esta apreciación razonable se produce de manera general cuando se exige una vinculación directa, pues el alejamiento del servicio prestado por el sujeto pasivo a la actividad realizada por el destinatario implica e introduce grandes dosis de inseguridad jurídica, además de conflictividad entre las partes y de estas con la Administración tributaria, que también tendrá una buena dosis de incertidumbre en la aplicación de la norma, que conllevará la inseguridad en dar una respuesta adecuada a su actuación comprobadora o investigadora. Seguramente esta es la solución más adecuada para aplicar esta regla de localización a la vista también de la jurisprudencia del TJUE en la Sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653), considerando que este órgano jurisdiccional tiene entre sus prioridades dar claridad al interpretar los términos de la Directiva IVA y seguridad jurídica a los empresarios o profesionales⁴⁸, interpretándolo de manera restrictiva. Por ello,

⁴⁸ De manera expresa, ha señalado el TJUE en relación con el principio de seguridad jurídica que «procede recordar que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión y que exige que las normas

esta sería la solución más adecuada y permitiría, indudablemente, como se ha expuesto, dar mayor seguridad jurídica en la aplicación de la norma.

En todo caso, de estimar la Administración tributaria, como así hace, que también es aplicable el artículo 70.Dos cuando se produce una vinculación indirecta, no cabe duda de que ello debe ponerse en relación con la carga de la prueba que debe exigirse al prestador del servicio, que se tratará seguidamente.

Como se ha advertido, las distintas cuestiones que se han planteado tienen como punto en común la obligación del prestador del servicio para determinar cuándo el servicio que presta a un empresario o profesional establecido fuera del territorio de la Unión queda vinculado a una actividad u operación que se localiza en el territorio de aplicación del impuesto. La asunción de esta carga probatoria resulta lógica, ya que el sujeto pasivo que presta el servicio es quien debe determinar los elementos de la relación jurídico tributaria para culminar en la repercusión o no del impuesto. Ahora bien, la cuestión a resolver es hasta qué límite debe tener esta carga el prestador del servicio.

El Reglamento de Ejecución 282/2011 y la doctrina del TJUE nos dan algunas pistas, si bien no de forma directa. La utilización tanto por esta norma europea como por el órgano jurisdiccional de determinados parámetros o conceptos para concretar la condición o calidad en la que actúa el destinatario, el lugar de establecimiento, o la conducta razonable que debe exigirse a un sujeto pasivo en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, deben ser también parámetros que tienen que estar presentes para resolver la cuestión que ahora se plantea por parte del prestador del servicio. De otra parte, la Administración tributaria debe tener en cuenta además de los parámetros o elementos anteriores, el análisis de la existencia o no de prácticas abusivas en la aplicación de la norma, prohibidas por el ordenamiento europeo e interno, incluso cuando del análisis de las circunstancias concurrentes en el supuesto de hecho se deduzca que el prestador del servicio conocía o debería conocer que la utilización o explotación efectiva del servicio se produciría en el territorio de aplicación del impuesto⁴⁹.

jurídicas sean claras, precisas y de efectos previsibles, a fin de que los interesados puedan orientarse en las situaciones y relaciones jurídicas reguladas por el ordenamiento jurídico de la Unión» (en este sentido se pronuncia, entre otras, en las Sentencias de 8 de diciembre de 2011, asunto C-81/10P, France Telecom/Comisión, apartado 100 y jurisprudencia citada; y en la Sentencia de 31 de enero de 2013, asunto C-643/11, LVK – 56 EOOD –NFJ049739–, apartado 51).

⁴⁹ Teoría del conocimiento que ha sido avalada por el TJUE en numerosas ocasiones. Si bien lo ha expuesto respecto de cuestiones ajenas al lugar de realización, no cabe duda de que la lucha contra el fraude fiscal permite su extensión a la materia que ahora se examina. Entre las sentencias relativas a esta teoría del conocimiento destacan, entre otras, las de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen y otros (NFJ021489); de 6 de julio de 2006, asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Kittel y Recolta Recycling (NFJ022972); de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid (NFJ047391); de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11, Bonik (NFJ049266); de 31

De esta forma la naturaleza del servicio prestado, los fines eminentemente privados a los que se destinan los servicios⁵⁰, las condiciones materiales en su prestación, el uso efectivo del servicio en el territorio de aplicación del impuesto, etc., deben ser elementos o parámetros a tener en cuenta por el prestador del servicio para concretar o no la aplicación de la regla de conexión del artículo 70.Dos, tanto si consideramos que existe una vinculación directa como indirecta. Así, la naturaleza del servicio y las condiciones en que se presta pueden ser determinantes para localizar la utilización o explotación efectivas en el territorio de aplicación del impuesto, bien sea por el destinatario primero o por uno ulterior, en el territorio de aplicación del impuesto, como así lo han puesto de manifiesto tanto el TEAC como el TS⁵¹.

En cuanto a la conducta razonable exigible al prestador del servicio son dos las consideraciones a efectuar. En primer lugar, no es ajeno al impuesto la exigencia de esta conducta razonable en otros aspectos o elementos del tributo, vinculada a la teoría del conocimiento antes aludida, en el sentido de que no puede exigirse al sujeto pasivo una conducta o actividad que vaya más allá de lo razonable para determinar y concretar, en el caso que se está examinando, la regla de aplicación del artículo 70.Dos. La Administración tributaria no puede obligar al sujeto pasivo, de manera general, a verificar más allá de lo razonable y teniendo en cuenta los elementos objetivos que se han indicado el grado de vinculación de su servicio a la actividad realizada por el destinatario, dado que ni está en su poder en numerosas ocasiones la prueba plena de esta vinculación o no a la actividad del destinatario, ni puede exigirla y, de tenerla, pueden darse circunstancias desconocidas o indeseables para él que puedan inducir a la comisión de una fraude o elusión del impuesto. Esto es, puede exigírsele que se cerciore mediante una conducta razonable de los elementos que dan lugar a la

de enero de 2013, asunto C-642/11, *Stroy trans* (NFJ049737); de 13 de febrero de 2014, asunto C-18/13, *Maks Pen* (NFJ053404).

⁵⁰ Estos términos se recogen, por ejemplo, en el artículo 19 del Reglamento de Ejecución 282/2011. Si bien la finalidad de las reglas contenidas en este precepto es la de concretar la calidad del cliente, no estamos ante conceptos ajenos al impuesto, por lo que bien pueden tenerse en cuenta para concretar la aplicación de otras reglas de localización, teniendo en cuenta que el anterior precepto se engloba dentro de la sección dedicada al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

⁵¹ En Resolución de 18 de diciembre de 2012, RG 1899/2010, y en Sentencia de 4 de abril de 2016, recurso 3488/2014 (NFJ062531), examinan ambos órganos el lugar de realización de una prestación de servicios consistente en la venta de tarjetas de saldo para teléfonos móviles y *packs* integrados por teléfono móvil más saldo, que habían sido vendidas a un empresario de Andorra y que de acuerdo con las condiciones generales del servicio prepago establecidas por el operador que las vende, las tarjetas y los *packs* solo pueden ser utilizados en el territorio de aplicación del impuesto. Señala el TS adoptando el criterio del TEAC que «estamos ante un supuesto de todo punto previsible por el sujeto pasivo, en tanto cabe recordar que el pago de las tarjetas constituye un pago anticipado de una futura prestación del servicio de telecomunicaciones telefónica que solo y exclusivamente podía prestarse en el territorio de aplicación del servicio», recordando así que la propia naturaleza del servicio y las condiciones pactadas son determinantes para aplicar la regla de conexión del artículo 70.Dos de la LIVA, aunque la claridad de las condiciones en las que se presta el servicio en el supuesto examinado no se da en muchos otros casos.

aplicación del artículo 70.Dos y de que no existen irregularidades o fraude, pero ni la norma exige, ni tampoco puede hacerlo la Administración tributaria, de manera general obligar a que el prestador del servicio tenga una prueba plena y cierta del grado de vinculación al que se está aludiendo, pues no resulta compatible con el sistema IVA sancionar a un sujeto pasivo con la exigencia del tributo cuando no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el destinatario o que fuera constitutiva de fraude del IVA⁵², al igual que no puede exigirle al prestador la exigibilidad del impuesto cuando no disponga de indicios claros que permitan considerar la aplicación de la regla de conexión del artículo 70.Dos⁵³. Como indica el TJUE los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate de un fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones y, si bien pueden los Estados miembros exigir toda medida que razonablemente pueda exigírsele (cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude) para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal, no pueden adoptar medidas suplementarias a las exigidas en la norma o que vayan más allá de lo razonable y exigible a un buen empresario o profesional⁵⁴.

Además, debe observarse que una declaración responsable emitida por el destinatario con destino al prestador del servicio, si bien puede ayudar a concretar cuándo se aplica la regla de conexión, no tiene un grado suficiente de fiabilidad, si tenemos en cuenta los distintos elementos que se han expuesto. Tampoco permiten trasladar en términos prácticos la responsabilidad solidaria o subsidiaria al destinatario, que se encuentra establecido fuera del territorio de la Unión, lo que supone una dificultad o imposibilidad de derivar dicha responsabilidad por parte de la Administración tributaria.

Por último, en relación con la exigibilidad de una conducta razonable por parte del prestador del servicio, resulta interesante la conclusión alcanzada por el TEAC⁵⁵ en relación con la prestación de servicios de telecomunicación y la aplicación de esta regla de conexión en la que directamente tiene en cuenta los aspectos que se han señalado anteriormente, al in-

⁵² Jurisprudencia citada anteriormente del TJUE, aplicada por analogía.

⁵³ La tesis sustentada se basa fundamentalmente en la doctrina del TJUE relativa al derecho a la deducción, si bien es extrapolable a la cuestión ahora examinada. En relación con los indicios, destaca, entre otras, la Sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-324/11, Tóth (NFJ048083), apartado 43.

⁵⁴ Es abundante también la doctrina del TJUE en este sentido, destacando, entre otras, las Sentencias de 27 de septiembre de 2007, asunto C-409/04, Teleos y otros (NFJ026418), apartados 65 y 68; de 21 de diciembre de 2011, asunto C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij (NFJ045153), apartado 25; o de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében (NFJ047391), apartados 53 a 56.

⁵⁵ Resolución de 15 de diciembre de 2012, RG 6029/2010 (NFJ073578). Si bien no estaba en vigor el Reglamento de Ejecución 282/2011 en los ejercicios que examina, sin embargo tiene en cuenta el TEAC las reglas y principios establecidos en el mismo para trasladarlos y aplicarlos al caso que examina.

dicar que el sujeto pasivo debe basarse en la información que le comunique el cliente, cuya exactitud se comprobará a través de medidas normales de seguridad comercial, como son, entre otras, las relativas a los controles de identidad o de pago; esto es, se exige al proveedor de los servicios la concreción de las reglas de localización de las prestaciones de servicio, entre las que se incluye la del artículo 70.Dos. Ahora bien, añade que los operadores que adoptan las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo, en nuestro caso, de abonar el impuesto que no repercutió; y solo cuando un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su actuación, participaba en una operación que formaba parte de un fraude o de una práctica abusiva en el IVA, debe ser considerado participante de la misma y exigírsele el impuesto no repercutido.

De cuanto se acaba de exponer, considerando la incertidumbre e inseguridad jurídicas que una regla de cierre como la que se está examinando así como la finalidad que debe presidir su aplicación y que se ha examinado en un apartado anterior, puede concluirse incluso en la desaparición de la misma del ámbito de la normativa europea o, cuando menos, de la nacional, dada la potestad que se atribuye a los Estados miembros.

2.6. Localización parcial del uso o utilización efectivas en el territorio de aplicación del impuesto

Cuanto se ha expuesto no da solución a todas las dificultades en la aplicación de la regla de conexión. Una cuestión adicional que se plantea es la de la utilización o explotación efectivas parciales en el territorio de aplicación del impuesto, lo que sucede en multitud de ocasiones, sobre todo en relación con determinados servicios incluidos en el ámbito objetivo de esta regla de conexión (publicidad, traducción, arrendamiento de medios de transporte, etc.).

Ni la Directiva IVA ni la LIVA establecen reglas que permitan dar solución a esta cuestión. Una primera posibilidad es la de interpretar de forma restrictiva esta norma de conexión, exigiéndose que la utilización o explotación efectivas se produzca íntegramente en el territorio de aplicación del impuesto español. Si consideramos que esta regla de localización tiene un cierto fundamento en las normas antifraude, antielusión o antiabuso, además del consumo efectivo predicable de toda norma de conexión, podría exigirse esta afectación exclusiva al territorio de aplicación del impuesto. Ello permitiría dar nuevamente seguridad jurídica en la aplicación de la norma y eliminar buena parte de la dificultad que se plantea en otro caso, eliminándose así las incertidumbres en la aplicación, en cuanto a la exigencia del elemento territorial.

Una segunda interpretación, seguida tanto por la DGT como por el TEAC, llevan sin embargo a la conclusión contraria, esto es, al no aludir el precepto de la Directiva IVA ni el de la LIVA a la exigencia de explotación o utilización efectiva en el territorio de aplicación del impuesto, este uso o afectación puede ser parcial, no total.

Tanto para la DGT⁵⁶ como para el TEAC⁵⁷, aunque el artículo 70.Dos no especifica de manera expresa una utilización parcial, cualquier uso o utilización efectiva, en los términos que se han expuesto, que se produzca en el territorio de aplicación del impuesto, dará lugar a la aplicación de la norma de conexión.

Esto es, vencidos todos los obstáculos y complejidad a la que antes se ha aludido en relación con el grado de vinculación, se impone ahora al sujeto pasivo que presta el servicio determinar el grado de utilización o explotación efectivas. Si el desconocimiento del grado de vinculación resulta en muchos casos un factor determinante que impide al sujeto pasivo aplicar la norma, en este caso el grado de utilización o explotación parcial en el territorio supone elevar exponencialmente en muchos casos la complejidad en la concreción de la repercusión del impuesto al destinatario, consecuencia de la incertidumbre en localizar el territorio donde se entiende realizada la prestación de servicios. Basta pensar para ello en determinados servicios como los de publicidad, traducción, etc., que son utilizables dentro del territorio de aplicación del impuesto y fuera del mismo, sin posibilidad alguna por parte del sujeto pasivo prestador para fijar un porcentaje o proporción de la base imponible que quede afecta al territorio de aplicación del impuesto. De ahí nuevamente que la regla de utilización o explotación efectiva exclusiva deba aplicarse de una manera más acorde con la carga de la prueba que debe imponerse al sujeto pasivo.

Indudablemente no puede darse una regla general, por lo que este grado de utilización o explotación efectivas deberá concretarse caso por caso, determinando el sujeto pasivo prestador del servicio la medida o grado de proporción en la que cada prestación de servicio se ha utilizado en el territorio de aplicación del impuesto.

La DGT en este sentido, en la doctrina señalada anteriormente, acude ante la ausencia de otros medios de prueba o criterios más ajustados a la realidad; reconociendo así el grado de dificultad en la determinación de afectación al territorio; a la proporción de ingresos que se obtengan de las operaciones realizadas por el destinatario sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto, en que se hayan usado los servicios prestados por el empresario o profesional que presta el servicio sujeto a la regla de conexión del artículo 70.Dos, en la medida en que constituyen un «input empresarial» respecto del total de ingresos que obtenga como consecuencia de su uso o explotación. También el TEAC, en la doctrina expuesta acude a esta misma regla, esto es, analizar los *inputs* que se vinculan a la producción de las operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto por la empresa

⁵⁶ Entre otras, Consultas V3966/2015, de 14 de diciembre (NFC057928); V0325/2017, de 7 de febrero (NFC064200); V0662/2017, de 15 de marzo (NFC064911); V2209/2017, de 4 de septiembre (NFC066408); V2306/2017, de 12 de septiembre (NFC066927); V1929/2018, de 29 de junio (NFC069648); V2141/2018, de 18 de julio (NFC069947); V2337/2018, de 20 de agosto (NFC070073); V2822/2018, de 26 de octubre (NFC070548).

⁵⁷ En este sentido se pronuncia en la Resolución de 28 de marzo de 2019, RG 6829/2015 (NFJ073043).

no establecida; de forma que la prestación de servicios que se analice habrá de entenderse realizada en este territorio cuando las «operaciones» a las que sirven los servicios controvertidos se entiendan localizadas en este territorio y exista una relación directa entre los servicios controvertidos y las anteriores «operaciones» (si bien en este caso el TEAC, con buen criterio al primar el principio de seguridad jurídica, se inclina por exigir un grado de vinculación directa entre el servicio prestado y las operaciones realizadas por el destinatario).

Ni que decir tiene que el prestador del servicio que tiene que aplicar la regla del artículo 70.Dos desconoce estos datos y, por tanto, se encuentra al albur de que el destinatario se los proporcione y en todo caso desconoce el grado de fiabilidad de la información obtenida. La inseguridad jurídica en la aplicación de la norma está servida nuevamente y a falta de datos seguros, obtenidos de una información directa que permita garantizar el grado de utilización o explotación efectivas en el territorio de aplicación del impuesto, cualquier otra solución adolece, como se viene advirtiendo, de seguridad jurídica, imponiéndose al prestador una carga probatoria que va más allá de lo razonable, en los términos expuestos anteriormente.

2.7. Operaciones en cadena o en las que el destinatario es un intermediario

Relacionado con la condición de utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto se cuestiona si el servicio prestado debe ser utilizado por el destinatario que lo recibe en el territorio de aplicación del impuesto o si pueden incluirse terceros en la aplicación de esta regla de conexión. Esto es, si la vinculación exigida puede amparar aquellos casos en que el primer destinatario no es el que presta el servicio en el territorio de aplicación del impuesto al que queda afecto el servicio primitivo, lo que es tanto como señalar que el primer destinatario es un intermediario o eslabón en la cadena en la que el servicio primitivo es un *input* directo o indirecto.

Si bien la doctrina administrativa primitiva no admitía esta posibilidad⁵⁸ de forma que se exigía que fuera el destinatario inicial quien utilice el servicio en el territorio de aplicación del impuesto, la doctrina del TJUE⁵⁹, la jurisprudencia del TS⁶⁰ y la doctrina del TEAC⁶¹ y de

⁵⁸ En este sentido se pronunciaba la DGT entre otras en Consultas V1081/2007 (NFC025315) y V1084/2007 (NFC025327), de 28 de mayo.

⁵⁹ Sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653).

⁶⁰ Sentencias de 6 de abril de 2016, recurso 3488/2014 (NFJ062531). En el mismo sentido, la AN en Sentencia de 26 de mayo de 2014, recurso 97/2013 (NFJ055063).

⁶¹ Resoluciones de 5 de abril de 2011, RG 4104/2009 (NFJ042967); de 15 de noviembre de 2012, RG 6029/2010 (NFJ073578); de 18 de diciembre de 2012, RG 1999/2010 (NFJ049803); y de 19 de septiembre de 2013, RG 1065/2011 (NFJ052709).

la DGT⁶² se decantan por considerar aplicable la cláusula del artículo 70.Dos en el caso de que la utilización se produce por el destinatario inicial y cuando tiene lugar por un destinatario tercero, atendándose así a quien es el destinatario efectivo de la prestación, como ha puesto de manifiesto Bas Soria (2016 p. 107).

Para el TJUE, el artículo 59 bis de la Directiva IVA legitima a las autoridades tributarias de los Estados miembros que hubieran hecho uso de esta cláusula de conexión para considerar realizados en el territorio de aplicación del impuesto de ese Estado miembro y, por ello, sujetos a gravamen, los servicios comprendidos en el ámbito de aplicación objetiva de la regla de conexión prestados por el proveedor al destinatario, bien sea final o intermedio.

Ahora bien, como anteriormente se ha señalado, es importante diferenciar los distintos servicios que se prestan, puesto que en caso de intermediación deberemos distinguir los servicios prestados por el sujeto pasivo establecido al intermedio, que pueden localizarse en el territorio de aplicación del impuesto en virtud de esta cláusula de cierre o norma de conexión; de los prestados por el destinatario intermedio establecido fuera del territorio de la Unión a sus clientes, que no se considerarán sujetos a gravamen si estos últimos no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto⁶³ o, en todo caso, deberá acudir a las reglas de localización previstas en los artículos 69.Uno y Dos y 70.Uno de la LIVA. Debe tenerse en cuenta que, como había apuntado con anterioridad el TJUE⁶⁴, en los casos de prestaciones de servicios indirectas en los que interviene un primer prestador de servicios, un destinatario intermedio de los mismos y un prestador último que recibe prestaciones de servicios del destinatario intermedio, es necesario examinar por separado la operación de prestación de servicios efectuada entre el primer prestador de servicios y el destinatario intermedio, a fin de determinar el lugar en que se somete a gravamen la operación.

También en este sentido se pronuncia el TS en la sentencia citada, asumiendo la tesis del TEAC, en relación con los servicios de telecomunicaciones, en un supuesto en que la utilización o explotación de los servicios se hace por terceros ajenos al destinatario intermedio, reconociendo que los términos en que se pronuncia el TJUE en la Sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653) en modo alguno se acotan al supuesto en el que el destinatario intermedio sea el que utilice o explote el servicio en el territorio de aplicación del impuesto, al contrario, de sus términos se colige, al no distinguir, que basta para la utilización de la facultad prevista en el artículo 59 bis de la Directiva IVA y artículo 70.Dos de la LIVA, que la utilización o explotación efectiva se realice en el propio

⁶² Entre otras, Consultas V0459/2011, de 25 de febrero (NFC040548); y V1902/2011, de 29 de julio (NFC042219).

⁶³ Así, DGT en Consultas V2932/2018, de 14 de noviembre (NFC070960), y V3014/2018, de 23 de noviembre (NFC070830).

⁶⁴ Sentencia de 5 de junio de 2003, asunto C-438/01, Design Concept (NFJ014140).

territorio, aun cuando sea por un empresario ulterior en la cadena. Añade que con ello se respeta el criterio de que cada transacción debe ser considerada en sí misma, pues solo se contempla la entrega de los servicios entre el prestador establecido y el intermediario (a la que se aplica la regla del art. 70.Dos), respecto de la realizada por esta a terceros queda al margen, tal y como se recoge en la sentencia del TJUE.

3. Reflexión final

De cuanto se ha expuesto, no cabe duda de que debe plantearse, cuando menos por el legislador nacional, la eliminación de una regla de cierre como la que se ha examinado o su profunda reforma en los distintos aspectos que se han indicado a lo largo de este trabajo, de manera que desapareciese la incertidumbre e inseguridad jurídica que la norma de conexión supone tanto para el sujeto pasivo encargado de su aplicación cuando presta un servicio y debe analizar si debe tenerla en cuenta para concretar el lugar de realización, como para la Administración tributaria, a la que debe exigirse, sin duda, una respuesta adecuada y acorde con la finalidad de la regla de cierre.

Por ello, en tanto se produce esta reforma, en interpretación de los términos de la Directiva IVA, debería exigirse la existencia de las causas o circunstancias que deben concurrir en la aplicación de la norma de conexión, la doble imposición o la no imposición, de manera que estas sean el pivote que sustente la interpretación del precepto sin cuya concurrencia no resultaría de aplicación la norma de conexión. Además, la carga de la prueba que debe exigirse al sujeto pasivo para concretar los distintos elementos que concurren en la norma de conexión queda delimitada por la no exigencia de una conducta que vaya más allá de lo razonable o de una adecuada diligencia, al margen de supuestos en los que el propio sujeto pasivo participe en la comisión o de un fraude o sepa o debería conocer de la concurrencia de este fraude, cuya prueba corresponde a la Administración tributaria.

Respecto de la legislación de la Unión no debería despreciarse, bien la supresión de una regla de cierre, bien la reforma de la misma bajo el prisma del principio de armonización que debe presidir el sistema IVA en el territorio de la Unión, lo que debería conllevar la aplicación obligatoria de la norma de conexión en aquellos supuestos en que el legislador europeo considere necesarios, planteándose asimismo la aplicación en los supuestos en que participen varios Estados miembros, bajo la idea que impera las normas de localización, que no es otra que la de atribuir la competencia para gravar las operaciones al Estado miembro en cuyo territorio se produce el consumo del servicio.



Referencias bibliográficas

- Bas Soria, J. (2016). *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*. (2.^a edición). CEF.
- Echevarría Zubeldía, G. (2009). El paquete IVA: las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios a partir de 2010. *Carta Tributaria (Monografías)*, 9, 3-50.
- Gómez Barrero, C. (2016). *Comercio internacional de bienes y servicios. Ponencia 10, Parte segunda: ponencias preparatorias, del libro Propuestas de futuro para el IVA en España*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Longás Lafuente, A. (2018). *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*. (8.^a edición). CEF. Tomos I y II.
- Macarro Osuna, J. M. (2014). La competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA. Civitas. *Revista de Derecho financiero*, 161, 149-184.
- Núñez Grañón, M. (2009). El lugar de realización de las prestaciones de servicios. *Crónica tributaria*, 133, 181-214.
- Sánchez Gallardo, J. (2012). *IVA para expertos 2012. Manual de autor*. Francis Lefebvre.