

## Casos prácticos sobre el lugar de realización en el IVA

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

Las reglas de localización o normas de conflicto en el IVA son una de las materias de este tributo donde la casuística y especialización plantean a menudo controversias y dudas en su aplicación para los sujetos pasivos, que tienen el deber de determinar dónde se produce el hecho imponible, a fin de concretar la tributación de la operación y los distintos elementos que componen la relación jurídico-tributaria por la producción del hecho imponible. Dentro de las mismas, las relativas a prestaciones de servicios suponen un paso más en esta frondosa selva de reglas generales, especiales, y excepciones a unas y otras.

Con el fin de acercarnos a ellas, se han elaborado dos supuestos prácticos. El primero referido a las prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles, dado que recientemente entraron en vigor algunos preceptos europeos que vinculan a todos los Estados miembros en esta materia, en lo relativo al concepto de bienes inmuebles y de vinculación suficiente con bienes inmuebles.

El segundo comprende las prestaciones de servicios relacionadas en el artículo 69.Dos de la LIVA, cuya complejidad viene determinada por la aplicación de las reglas generales de localización en función de la condición del destinatario de los servicios (si tiene o no la condición de empresario o profesional actuando como tal), si bien incide también en ello la regla de utilización o explotación efectiva del artículo 70.Dos.

Con ánimo didáctico y no exhaustivo en cuanto a la casuística que puede darse, se han elaborado estos supuestos a fin de que, sin temor a cometer errores en la tarea diaria de aplicación de la norma, podamos acercarnos a la comprensión de las reglas de localización en estas materias.

**Palabras clave:** IVA; casos prácticos; lugar de realización; prestaciones de servicios; utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto.

---

## CASO PRÁCTICO 1

### Prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles

La entidad Servicios Inmobiliarios, SA (SERINSA) es una sociedad mercantil española cuyo objeto social es la prestación de servicios relacionados con el sector inmobiliario, tanto a nivel técnico y de ejecución de obras como de asesoría e intermediación.

Tiene su sede social en Jaca (Huesca, Aragón), teniendo asignado por la Administración tributaria NIF a efectos de IVA ESA000000001, estando incluida en el sistema VIES (Registro de operadores intracomunitarios –ROI–).

En el ejercicio anterior su volumen de operaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), fue superior a 6.010.121,04 euros, presentando las autoliquidaciones por IVA con carácter mensual.

La empresa genera el derecho a la deducción íntegra de las cuotas soportadas, no aplicando prorata general o especial alguna a las cuotas soportadas deducibles, y teniendo un único sector diferenciado.

Se conoce que en el mes de diciembre ha realizado, entre otras, las operaciones que a continuación se detallan, debiendo determinarse la tributación a efectos de IVA de las mismas, con especial incidencia en la concreción del lugar en el que se consideran realizadas (salvo que por ley se establezca lo contrario, se considerará que las cantidades que se indican no incorporan IVA).

#### Operaciones:

1. El 1 de diciembre concluye la redacción de unos planos para la construcción de un edificio destinado a vivienda en un solar de la ciudad francesa de Pau para el particular Pierre P.P. residente en la misma ciudad por un importe de 11.000 euros, entregando en esa misma fecha el proyecto.
2. El 5 de diciembre SERINSA entrega a un empresario establecido en Burdeos (Francia), que tiene asignado NIF a efectos de IVA por la Administración tributaria francesa, el proyecto de edificación básico de vivienda unifamiliar que le encargó dicho empresario. Este proyecto tiene como objeto servir de guía para futuros proyectos de obra del empresario francés, sin que de momento vaya a ser destinado a un terreno o solar en particular. El importe que percibirá SERINSA por la redacción de este proyecto es de 20.000 euros.
3. SERINSA es propietaria de una grúa para construcción que va a alquilar a un empresario de Bedous (Francia) que realiza una obra de edificación de una vivienda

unifamiliar en Jaca. La citada maquinaria se arrienda sin asumir SERINSA responsabilidad alguna en la ejecución de las obras que realiza el empresario francés. La duración del contrato fue de 6 meses y concluye el día 10 de diciembre, por lo que con esta fecha expide SERINSA la factura por importe de 4.000 euros y recoge la grúa.

Se conoce que el empresario francés no tiene establecimiento permanente alguno en el territorio de aplicación del impuesto español, ni lo constituye la obra que está realizando en Jaca, y que tiene asignado NIF a efectos de IVA por la Administración tributaria francesa.

4. Una entidad financiera establecida en Suiza contrata a SERINSA para que emita un informe sobre la tasación de un solar existente en la estación invernal de Panticosa (Huesca), al objeto de incorporarla al expediente que la entidad financiera instruye para otorgar un préstamo con garantía hipotecaria a otro empresario. El informe se emite y se entrega a la entidad financiera suiza el 12 de diciembre, emitiéndose factura ese mismo día por importe de 6.000 euros.
5. Realiza una inspección técnica de unos ascensores instalados el pasado año en la fachada de un edificio destinado a viviendas (con una antigüedad de más de 30 años) en la localidad de Andorra la Vieja (Principado de Andorra). Por dicho servicio percibe un importe de 5.000 euros, y concluye el 14 de diciembre, fecha en la que expide la factura a la comunidad de propietarios, destinataria del servicio.
6. Participa como intermediario en nombre y por cuenta de un empresario establecido en Argentina en la compra de un solar ubicado en Canfranc (Huesca), propiedad de una sociedad mercantil francesa. Se conoce que el empresario argentino no tiene intención de instalar en dicho solar negocio alguno, realizando meramente una operación inmobiliaria para su venta posterior. Por dicha intermediación SERINSA cobra 30.000 euros, concluyendo la intermediación con la firma de la escritura pública ante un notario de Jaca (Huesca) el día 15 de diciembre, quien expide factura por sus servicios al empresario argentino por importe de 2.000 euros.
7. Planifica la estructura y el diseño y redacta los planos y el proyecto de unos pantalanos (muelles o embarcaderos pequeños para barcos de poco tonelaje, que avanzan algo en el mar, lago o similar) a instalar de manera definitiva sobre las aguas de un pantano existente en la provincia de Huesca, para una sociedad mercantil francesa concesionaria del uso e instalaciones deportivas en el pantano. El coste de la redacción del proyecto es de 12.000 euros y lo entrega a la empresa francesa en Toulouse (Francia) el 17 de diciembre, emitiendo factura en esa misma fecha.
8. SERINSA es contratada por una empresa alemana que está realizando parte de la obra de construcción de un puente en la región francesa de la Provenza (los pilares en los que se apoyará la plataforma del puente) para efectuar los trabajos de control de calidad en la construcción de los pilares. Por estos trabajos percibirá de la empresa alemana 25.000 euros, y concluyen el 27 de diciembre.

La empresa alemana notifica a SERINSA que no tiene establecimiento permanente en Francia, ni lo constituye la realización de las obras en el puente, y que la ejecución de obras es realizada para una sociedad mercantil francesa.

9. Como SERINSA lleva a cabo también labores de gestión inmobiliaria, varios particulares que tienen apartamentos residenciales en la estación invernal de Piau-Engaly (pirineos franceses) le encomiendan la gestión de los mismos, dado que existe una demanda importante de estos apartamentos por personas españolas. Por este mes de diciembre, SERINSA factura a los particulares españoles 2.000 euros por sus gestiones, encaminadas al alquiler turístico de los apartamentos.

## **SOLUCIÓN**

### **A) CUESTIONES PREVIAS**

- a) La delimitación del concepto bien inmueble, a efectos de IVA, se realiza por el legislador europeo en el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Reglamento de Ejecución 282/2011).

Nuestra norma interna delimita exclusivamente el concepto de edificaciones en el artículo 6 de la LIVA. Si bien el concepto de edificación queda comprendido en el de bien inmueble, no cabe ninguna duda de que este es mucho más amplio que aquel. De existir contradicción entre un precepto y otro prima la norma europea, dado su rango y su naturaleza.

En la norma europea, se delimita la noción de bien inmueble mediante la enumeración positiva de aquellos bienes que quedan incluidos en la misma:

- Un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en la que puede fundarse la propiedad y la posesión.
- Cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad.
- Cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos (por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores).

- Cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.
- b) Las prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles tributan en el territorio de aplicación del impuesto cuando dichos bienes radiquen en el citado territorio, de acuerdo con la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la LIVA.

No obstante, los artículos 31 bis, 31 ter y 31 quater del Reglamento de Ejecución 282/2011 delimitan con mayor precisión las prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles, teniendo en cuenta también que el rango y naturaleza de esta norma europea prima sobre la nacional.

De acuerdo con el primero de los preceptos reglamentarios, los servicios vinculados a bienes inmuebles, a efectos de la aplicación de la regla de localización especial (en nuestro caso la prevista en el art. 70.Uno.1.º de la LIVA), solo abarcarán aquellos servicios que tengan una «vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles», lo que tiene lugar en los siguientes casos:

- Cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y resulte básico y esencial para los mismos (el arrendamiento de un bien inmueble, por ejemplo).
- Cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien (la prestación del servicio de vigilancia de un edificio, por ejemplo).

A continuación, en el Reglamento de Ejecución 282/2011 se dan dos relaciones abiertas de supuestos que quedan incluidos (art. 31 bis, apartado 2, y art. 31 ter) o excluidos (art. 31 bis, apartado 3, y art. 31 ter) de esta noción de vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles.

- c) Con el fin de aclarar y contribuir a una mejor comprensión de las reglas establecidas en los preceptos anteriores del Reglamento de Ejecución 282/2011, la Comisión Europea publicó el 26 de octubre de 2015 unas «Notas explicativas sobre las normas de la Unión Europea referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos del IVA», que pueden consultarse en la página web de la Unión Europea (UE).

Debe tenerse en cuenta que estas notas explicativas no son jurídicamente vinculantes, conteniendo solo orientaciones prácticas e informales sobre cómo se debe aplicar el Derecho de la UE basándose en los puntos de vista de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión (no impiden que los Estados miembros y Administraciones tributarias nacionales adopten directrices nacionales sobre el mismo asunto. Así, en el caso de España a través de las consultas emitidas

por la Dirección General de Tributos –DGT–, del Ministerio de Hacienda y Función Pública que vinculan a los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos; y de la doctrina que el Tribunal Económico-Administrativo Central establezca, que vincula a toda la Administración tributaria, incluido el organismo anterior). La precisión efectuada en su informe por la Comisión Europea tiene su razón de ser en que la interpretación de las normas europeas, en nuestro caso la Directiva IVA y normas de desarrollo, esencialmente respecto de los conceptos autónomos de derecho europeo que se recogen en ellas, corresponde al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

## B) TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN EL ENUNCIADO

1. La redacción de un proyecto para construir un edificio en un terreno es una prestación de servicios vinculada a un bien inmueble al tener una vinculación suficientemente directa con el solar existente en la ciudad de Pau (Francia), como así se señala expresamente el artículo 31 bis, apartado 1, y apartado 2, letra a), del Reglamento de Ejecución 282/2011, así como el artículo 70.Uno.1.º, letra b), de la LIVA.

Tributará la operación donde radique el bien inmueble con el que se vincula, por tanto, en el territorio de aplicación del IVA de Francia, estando la operación sujeta y no exenta en dicho Estado.

Dado que el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional, no resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, siéndolo el empresario español SERINSA, que deberá darse de alta como sujeto pasivo ante la Administración tributaria francesa, y emitir factura (de acuerdo con la normativa francesa) con repercusión del tipo impositivo general francés.

En el territorio de aplicación del impuesto español no existe operación sujeta alguna, debiendo declararse en el modelo de autoliquidación 303 en la casilla 61 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»).

2. La redacción de un proyecto básico de edificación no concretado a un terreno o solar determinado es una prestación de servicios que no tiene una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble concreto, como así señala expresamente el artículo 31 bis, apartado 3, letra a), del Reglamento de Ejecución 282/2011, en relación con el artículo 70.Uno de la LIVA.

El empresario español comprobará, en primer lugar, que el destinatario tiene la condición de empresario o profesional y actúa como tal (de acuerdo con las reglas previstas en los arts. 17 a 19 del Reglamento de Ejecución 282/2011), para lo que

acudirá al sistema VIES y confirmará que el empresario francés está dado de alta y tiene asignado el NIF a efectos de IVA que le ha suministrado.

Dado que no existe una regla especial para localizar estos servicios, aplicará la regla general prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, tributando la operación en sede del destinatario, esto es, en Francia; resultando de aplicación en este territorio la regla de inversión del sujeto pasivo, siéndolo el empresario francés. Por ello, SERINSA deberá emitir factura haciendo constar en la misma la mención «inversión del sujeto pasivo» (art. 6.1, letra m), del Reglamento de Facturación).

No se produce, por tanto, el hecho imponible en el territorio de aplicación del impuesto español, y SERINSA declarará la operación (por el importe de la base imponible de 20.000 €) en la casilla 59 del modelo de autoliquidación 303 («Entregas intracomunitarias de bienes y servicios»), además de hacerla constar en el modelo informativo 349, al tratarse de una prestación de servicios intracomunitaria (clave de operación «S»).

3. Estamos ante un arrendamiento de bienes muebles que en este caso no tiene vinculación con el bien inmueble donde se instala, dado que SERINSA no asume responsabilidad alguna de la ejecución de las obras; todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 ter del Reglamento de Ejecución 282/2011, en relación con el artículo 70.Uno de la LIVA.

Como no resulta de aplicación ninguna regla especial de localización prevista en el artículo 70 de la LIVA (tampoco la prevista en el apartado Uno, número 9.º, ya que no es un medio de transporte), aplicaremos la general recogida en el artículo 69.Uno.1.º, por lo que la operación tributará en Francia.

Al igual que en el supuesto anterior confirmará el NIF a efectos de IVA suministrado por el empresario francés a los efectos de acreditar la condición de empresario o profesional y la calidad en la que actúa, y emitirá factura sin repercusión del impuesto, con la mención de inversión del sujeto pasivo, siendo una operación no sujeta en el territorio de aplicación del impuesto español.

Se declarará la operación (por el importe de la base imponible de 4.000 €) en la casilla 59 del modelo de autoliquidación 303 («Entregas intracomunitarias de bienes y servicios»), además de hacerla constar en el modelo informativo 349, al tratarse de una prestación de servicios intracomunitaria (clave de operación «S»).

4. El servicio de tasación efectuado por SERINSA tiene una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble sito en Panticosa (Huesca), por lo que la operación tributará en el territorio de aplicación del impuesto español, de acuerdo con lo previsto en el artículo 70.Uno de la LIVA en relación con el artículo 31 bis, apartado 2, letra g), del Reglamento de Ejecución 282/2011.

SERINSA emitirá factura con repercusión del impuesto al tipo general del 21 %, declarando la operación en las casillas 7, 8 y 9, del apartado «Régimen general - IVA

devengado», del modelo de autoliquidación 303; produciéndose el devengo del impuesto el 12 de diciembre (art. 75.Uno.2.º de la LIVA):

$$\text{IVA devengado: } 6.000 \text{ euros} \times 21\% = 1.260 \text{ euros}$$

5. El ascensor quedó instalado de manera permanente al edificio y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 ter, letra c), del Reglamento de Ejecución 282/2011, debemos considerarlo como bien inmueble, en cuanto se trata de un elemento que ha sido instalado y forma parte integrante del edificio. Aun cuando de la dicción del artículo 6 de la LIVA pudiera suscitarse alguna duda en relación con el carácter de este bien, debe concluirse que prima lo dispuesto en la norma europea sobre la interna, dada la primacía de aquella.

Por ello, el mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles, es una prestación de servicios vinculada directamente con un bien inmueble, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 bis, apartado 2, letra n), del Reglamento de Ejecución 282/2011, y tributará la operación en el territorio donde se ubique el inmueble (Principado de Andorra), de acuerdo con la regla especial prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la LIVA.

Estaremos, por tanto, ante una operación no sujeta en el territorio de aplicación del impuesto, respecto de la que la empresa española no repercutirá IVA español, declarándose la base imponible en la casilla 61 del modelo de autoliquidación 303 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»). Respecto a la tributación en el Principado de Andorra, deberemos acudir a la normativa reguladora de este Estado tercero para concretarla.

Como el Principado de Andorra no es un Estado miembro, la operación no deberá incluirse en el modelo de declaración informativa de operaciones intracomunitarias 349 (tampoco se declararía la operación si se localizara en otro Estado miembro pues el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional).

6. La intermediación en la venta o en la compra de bienes inmuebles es una prestación de servicios vinculada directamente a dichos bienes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 bis, apartado 2, letra p), del Reglamento de Ejecución 282/2011, lo que supone la aplicación de la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la LIVA, allí donde radique el bien inmueble.

Por ello, la prestación de servicios de SERINSA al empresario argentino tributa en el territorio de aplicación del impuesto, donde se encuentra el inmueble, debiendo repercutir IVA al tipo general del 21%; declarándose en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»).

$$\text{IVA devengado: } 30.000 \text{ euros} \times 21\% = 6.300 \text{ euros}$$

Otro tanto ocurre con la prestación de servicios efectuada por el notario, que tiene también una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble (art. 31 bis, apartado 2, letra q), del Reglamento de Ejecución 282/2011).

$$\text{IVA devengado: } 2.000 \text{ euros} \times 21\% = 420 \text{ euros}$$

En cuanto a la entrega del bien inmueble efectuada por el empresario francés al empresario argentino, tributará en el territorio de aplicación del impuesto, que es donde radica el bien inmueble, de acuerdo con la regla de localización prevista en el artículo 68.Dos.3.º de la LIVA, siendo sujeto pasivo de la operación el empresario adquirente argentino de acuerdo con la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2.º, letra a), primer párrafo, de la LIVA (no resulta de aplicación ninguna de las excepciones a esta regla que enumera la letra a).

7. Debe apuntarse, en primer lugar, que por bien inmueble se entiende un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en la que pueda fundarse la propiedad y la posesión (art. 13 ter del Reglamento de Ejecución 282/2011), por lo que los pantalanos (cuyo proyecto redacta SERINSA) van a suponer instalaciones fijas sobre un bien inmueble.

Por ello, la operación realizada por SERINSA es una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble (art. 31 bis, apartado 2, letra a), del Reglamento de Ejecución 282/2011), tributando en el territorio de aplicación del impuesto al tipo general, al localizarse en el mismo de acuerdo con el artículo 70.Uno.1.º de la LIVA.

Repercutirá por ello en factura a la empresa francesa la cuota de IVA al tipo general, declarándose en las casillas 7, 8 y 9, del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 12.000 \text{ euros} \times 21\% = 2.520 \text{ euros}$$

8. Aun cuando en el artículo 31 bis, apartado 2, del Reglamento de Ejecución 282/2011, no se enumera la prestación de servicios que realiza SERINSA, no cabe duda de que se encuentra englobada dentro del concepto general de «vinculación suficientemente directa» que se recoge en el apartado 1. Por ello, la operación tributará en Francia, que es donde se encuentra el bien inmueble (art. 70.Uno.1.º de la LIVA).

No existe hecho imponible en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que SERINSA declarará la operación por el importe de la base imponible (25.000 €) en la casilla 61 del modelo de autoliquidación 303 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»), no declarándose en la casilla 59 en tanto no se localiza en función de la sede del destinatario, sino de la regla especial sobre servicios relacionados con bienes inmuebles.

La cuestión que deberá plantearse SERINSA es la concreción del sujeto pasivo en Francia, para lo que deberá acudir a la norma interna francesa reguladora del

IVA (*taxe sur la valeur ajoutée* o TVA). De existir un precepto como el artículo 84.Uno.2.º, letra a), a') de la LIVA, SERINSA deberá repercutir el impuesto francés al empresario alemán, dando cumplimiento a las obligaciones formales y materiales que exija la normativa francesa.

9. El servicio consistente en la gestión inmobiliaria (distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias) de explotación de los inmuebles residenciales por cuenta de los propietarios tiene una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles, conforme señala el artículo 31 bis, apartado 2, letra o), del Reglamento de Ejecución 282/2011. Por ello, los servicios prestados por SERINSA tributarán en Francia.

Dado que los particulares propietarios de los apartamentos tienen la condición de empresarios o profesionales al ser arrendadores de bienes inmuebles (art. 5.Uno, letra c), de la LIVA; y precepto análogo de la normativa francesa), tienen la condición de sujetos pasivos del IVA francés (TVA). Por ello, SERINSA emitirá facturas sin repercusión del impuesto, haciendo constar la mención «inversión del sujeto pasivo», ya que lo son en Francia los destinatarios de las operaciones.

Se declarará la operación en la casilla 61 del modelo de autoliquidación 303 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»), por el importe de la base imponible (2.000 €).

## CASO PRÁCTICO 2

### Prestaciones de servicios relacionadas con la asesoría, abogacía, consultoría y otras similares

Don Florencio F.F. es licenciado en Derecho y está inscrito en el Colegio de Abogados de Teruel (Aragón), ciudad en la que tiene fijada su residencia habitual y donde posee un despacho en una céntrica calle. Además de ejercer la abogacía esencialmente en el ámbito mercantil y civil, ha efectuado diversos cursos y másteres sobre fiscalidad y tributación, por lo que también asesora fiscalmente a sus clientes.

Presenta trimestralmente sus declaraciones-liquidaciones de IVA, ya que su volumen de operaciones durante el ejercicio inmediato anterior no superó el importe de 6.010.121,04 euros, ni tampoco se ha acogido al sistema de devolución mensual (no figura inscrito en el Registro de devolución mensual o REDEME).

Se encuentra inscrito en el ROI-Sistema VIES, teniendo asignado NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria española, y no tiene establecimiento permanente alguno ajeno a su despacho profesional en Teruel.

Durante el segundo trimestre de este ejercicio ha prestado, entre otros, los servicios que a continuación se detallan, debiendo determinarse la tributación a efectos de IVA de los mismos, con especial incidencia en la concreción del lugar en el que se consideran realizados (salvo que por ley se establezca lo contrario, se considerará que las cantidades que se indican no incorporan IVA).

### Operaciones:

1. Es contratado por un particular residente en Zaragoza (Aragón) para representarle en un proceso judicial a entablar en los juzgados civiles de Teruel. Don Florencio F.F. solicita al particular una provisión de fondos (tiene la naturaleza de anticipo y no de suplido) por importe de 3.000 euros, que le es abonado el 2 de abril, fecha en la que don Florencio F.F. extiende la correspondiente factura.
2. Asesora fiscalmente a un particular que tiene su residencia habitual en Santa Cruz de Tenerife (Tenerife, Islas Canarias), en relación con una herencia que ha recibido el particular de un tío suyo que tenía residencia habitual en Teruel. El asesoramiento se efectúa durante el mes de abril, y el día 30 de este mes expide la correspondiente factura al particular canario por importe de 2.000 euros.
3. Don Florencio había sido contratado por un empresario establecido en Huesca (Aragón) para representarle ante los órganos jurisdiccionales de Pau (Francia) en reclamación de una cantidad que le debe al empresario oscense un cliente de aquella localidad francesa. Con fecha 15 de abril se dicta sentencia firme favorable a los intereses del empresario oscense y don Florencio le expide factura por importe de 4.000 euros en esa misma fecha.
4. Un empresario establecido en Carcassonne (Francia), con NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa, contrata a don Florencio F.F. para que, con carácter previo a la interposición de reclamación judicial en los juzgados de Teruel, inste a un cliente suyo y negocie con él, empresario de Albaracín (Teruel), para llegar a un acuerdo amistoso sobre un conflicto que mantienen ambos empresarios, francés y turolense, en relación con unas operaciones comerciales y el pago de las mismas. Don Florencio F.F., tras unas gestiones beneficiosas para ambas partes, concluye su trabajo el 30 de mayo, expidiendo factura al empresario de Carcassonne con fecha 31 de mayo, por importe de 4.000 euros.
5. El mismo empresario, y dados los buenos oficios de don Florencio, le contrata para que lleve el proceso de separación y divorcio que el empresario de Carcassonne quiere emprender con su pareja, de nacionalidad española y nacida en Albalate del Arzobispo (Teruel). Por los primeros trámites realizados en los meses de mayo y junio que se realizan en Teruel, localidad en la que ahora reside la pareja del empresario francés, don Florencio factura el 30 de junio al empresario francés por importe de 2.000 euros.

6. Un particular establecido en Foix (Francia) contrata con don Florencio F.F. para que reclame ante un empresario establecido en Zaragoza (Aragón) la ejecución del contrato de fabricación de muebles que había firmado el particular francés con el empresario zaragozano. Tras las gestiones oportunas, el conflicto es resuelto de forma favorable para el particular, y don Florencio emite factura al particular francés por importe de 1.000 euros el 20 de mayo.
7. Don Florencio es contratado por un empresario establecido en Las Palmas de Gran Canaria (Gran Canaria, Islas Canarias) para que le emita un informe jurídico en relación con unos contratos mercantiles que habían sido firmados por el empresario canario con un empresario de Utrillas (Teruel) en relación con negocios relacionados con la minería del carbón. El informe jurídico es emitido el 2 de junio y la factura es expedida por don Florencio F.F. el 3 de junio por importe de 3.000 euros.
8. Un particular con residencia habitual y fiscal en Mendoza (Argentina) contrata con don Florencio F.F. para que este le represente en una acción judicial hereditaria que el particular de Mendoza tiene que interponer contra los herederos (residentes en Teruel) de un pariente común que falleció en Teruel, al considerar que tiene derechos hereditarios que no le han sido reconocidos. Don Florencio, a fin de iniciar el proceso judicial, solicita al particular argentino una provisión de fondos de 2.000 euros, que le es abonada el 5 de junio, fecha en la que expide factura por este importe.
9. Un empresario establecido y con domicilio social y fiscal en Panamá contrata con don Florencio la emisión de un informe fiscal sobre la tributación de las operaciones de comercio exterior de bienes (equipos informáticos) entre los Estados miembros de la UE y Panamá. El informe es emitido con fecha 20 de junio, y ese mismo día don Florencio F.F. emite factura por importe de 4.000 euros.
10. Don Florencio lleva a cabo los trámites relativos a la propiedad industrial de un empresario establecido en Canadá (no tiene establecimiento permanente alguno en el territorio de la Unión) para el registro de una marca en España. Estos trámites concluyen el 23 de junio, fecha en la que expide factura al empresario canadiense por importe de 10.000 euros.
11. Don Florencio presta servicios de asesoramiento jurídico para un despacho de abogados establecido en Canadá. El despacho canadiense utiliza los servicios recibidos por don Florencio para prestar, a su vez, servicios a sus clientes españoles (entidades empresariales establecidas en el territorio de aplicación del impuesto) consistentes en preparar la expatriación de trabajadores que se desplazarán desde Canadá a España para trabajar.

Durante el mes de junio ha prestado servicios de esta naturaleza al despacho canadiense concluyendo el 30 de junio, fecha en la que emite factura por importe de 8.000 euros.

## SOLUCIÓN

### A) CUESTIONES PREVIAS

- a) Las prestaciones de servicios relacionadas con la asesoría, abogacía, consultoría y otras similares tributan de acuerdo con las reglas generales del impuesto, previstas en el artículo 69.Uno de la LIVA: en sede del destinatario cuando este sea un empresario o profesional actuando como tal, y en sede del prestador cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

No obstante, se establecen las siguientes excepciones en los artículos 69 y 70 de la LIVA:

- Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera del territorio de la Unión, las prestaciones de servicios no se entenderán localizadas en el territorio de aplicación del impuesto si el prestador está establecido en este último territorio (art. 69.Dos, párrafo primero, y letra d), de la LIVA). Ahora bien, si el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional y está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, aun cuando se encuentra fuera del territorio de la Unión, tributará en el territorio de aplicación del impuesto si el prestador tiene su sede en el mismo (art. 69.Dos, párrafo primero).
  - Si estas prestaciones tienen vinculación suficientemente directa con un bien inmueble, tributarán donde se ubique este, por aplicación de la regla especial del artículo 70.Uno.1.º de la LIVA en relación con los artículos 13 ter y 31 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011.
  - En caso de que el destinatario tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y esté establecido fuera del territorio de la Unión, tributará en el territorio de aplicación del impuesto cuando en este se encuentre ubicada la sede del prestador, cuando la explotación o utilización efectivas del servicio tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con la regla de cierre prevista en el artículo 70.Dos.1.º de la LIVA.
- b) En relación con esta regla del artículo 70.Dos de la LIVA, la DGT ha señalado de manera reiterada los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual resulte procedente (entre otras, Consultas V2393/2016, de 1 de junio –NFC060330–, y V0832/2018, de 26 de marzo –NFC068492–):
- 1.º Los servicios para los cuales puede resultar aplicable esta regla de localización son, exclusivamente, los citados de forma expresa en este precepto.

- 2.º Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de telecomunicaciones o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares. En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.
- 3.º La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1.º a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Unión, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de la Unión.
- 4.º Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del impuesto. Este requisito debe valorarse de forma individualizada de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate. Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del impuesto.

La DGT ha puesto de manifiesto que la Comisión Europea ha señalado que no se puede admitir un criterio de interpretación que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor, considerando 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, en primer lugar, 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. Además la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo (si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al IVA 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).

En general, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios en el territorio de aplicación del impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

- 1.<sup>a</sup> Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos.
- 2.<sup>a</sup> Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de

las operaciones a que se refiere el artículo 70.Dos o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta. Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

c) Todas estas reglas pueden plasmarse en los siguientes cuadros resumen:

Regla general de localización del artículo 69 de la LIVA			
Destinatario		Lugar de realización	
Empresario o profesional (B2B)		Sede del destinatario o del establecimiento permanente que recibe el servicio (cualquiera que sea el prestador y el lugar desde el que los presta)	
No empresarios o profesionales (B2C)	Regla general	Sede del prestador	
	Servicios del artículo 69.Dos	Destinatario establecido o con domicilio o residencia habitual fuera del territorio de la Unión	No sujeto en TAI
		Destinatario establecido o con domicilio o residencia habitual en Canarias, Ceuta o Melilla	Sede del prestador

Localización de los servicios previstos en el artículo 69.Dos de la LIVA		
Prestador: Empresario/profesional	Destinatario	Tributación
Desde sede de la actividad económica, o establecimiento permanente, situado en el TAI	<b>Comunitario</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Empresario/profesional</li> <li>• No empresario/profesional actuando como tal, y establecido, con residencia habitual o domicilio en la Unión, Canarias, Ceuta y Melilla</li> </ul>	Lugar del destinatario (donde radique la sede, establecimiento permanente, o domicilio para el que se preste)
		Lugar del prestador: TAI
.../...		

Localización de los servicios previstos en el artículo 69.Dos de la LIVA		
Prestador: Empresario/profesional	Destinatario	Tributación
.../...		
Desde sede de la actividad económica, o establecimiento permanente, situado en el TAI (cont.)	<b>No comunitario:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Empresario/profesional (incluidos los de Canarias, Ceuta y Melilla)</li> <li>• No empresario/profesional, actuando como tal (establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión, Canarias, Ceuta y Melilla)</li> </ul>	No sujeto en el TAI (destinatarios en Canarias, Ceuta o Melilla, sujeción en estos territorios)
	No empresario o profesional cuando no resulte posible determinar su domicilio	No sujeto en el TAI
		Lugar del prestador: TAI
Establecido fuera del TAI	<b>Establecido en el TAI:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Empresario o profesional (y el destinatario sea la sede, establecimiento permanente o domicilio en el TAI)</li> <li>• No empresario o profesional actuando como tal y prestador en la Unión</li> <li>• No empresario o profesional actuando como tal y prestador fuera de la Unión</li> </ul>	Lugar del destinatario: TAI
		Lugar del prestador
		No sujeto en el TAI
	No establecido en el TAI	No sujeto en el TAI
Cualquiera que sea el lugar donde esté establecido (dentro o fuera del TAI)	EMPRESARIO O PROFESIONAL actuando como tal, cualquiera que sea el lugar donde esté establecido, siempre que la utilización o explotación efectiva se realicen en el TAI	TAI: salvo que conforme a las reglas de este cuadro se entiendan prestados en la Unión

## B) TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN EL ENUNCIADO

1. Esta prestación de servicios se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, ya que tanto el prestador (don Florencio F.F.) como el destinatario (el particular) se encuentran establecidos en dicho territorio. Para ello aplicamos la regla establecida en el artículo 69.Uno.2.º de la LIVA, o de la sede del prestador del servicio.

Como don Florencio solicita al particular una provisión de fondos que tiene la naturaleza de anticipo, el devengo se producirá en el momento del pago y cobro del mismo, de acuerdo con el artículo 75.Dos de la LIVA y, por ello, el hecho imponible tiene lugar el día 2 de abril, fecha en la que el prestador deberá emitir factura al destinatario al tipo general del 21 %, declarando esta operación en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 3.000 \text{ euros} \times 21 \% = 630 \text{ euros}$$

2. El asesoramiento que don Florencio realiza para el particular que tiene residencia habitual en las Islas Canarias se localizará en el territorio de aplicación del impuesto. A pesar de que el particular canario reside fuera del territorio de la Unión y el artículo 69.Dos, letra d), de la LIVA prevé que estos servicios de asesoramiento para destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales residentes fuera del territorio de la Unión, no tributarán en el territorio de aplicación del impuesto, en el mismo precepto, en su párrafo primero, se prevé una excepción respecto de quienes no teniendo la condición de empresarios o profesionales actuando como tales residan en Ceuta, Melilla e Islas Canarias, indicando que tributarán en sede el prestador.

Por ello, don Florencio repercutirá IVA, al tipo general, al particular residente en Canarias, teniendo lugar el devengo cuando se preste el servicio, esto es, el 30 de abril (art. 75.Uno.2.º de la LIVA) y declarará esta operación en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 2.000 \text{ euros} \times 21 \% = 420 \text{ euros}$$

3. Don Florencio representa a un empresario establecido en Huesca (Aragón) ante los órganos jurisdiccionales de Pau (Francia), tributando esta operación en el territorio de aplicación del impuesto por aplicación de la regla general prevista en el artículo 69.Uno, letra a), de la LIVA.

Aun cuando don Florencio representa al empresario ante unos órganos jurisdiccionales situados fuera del territorio de aplicación del impuesto, no existe regla especial de localización, ni tampoco resulta aplicable la cláusula de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA (o precepto equivalente existente en la norma interna de Francia), pues entre empresarios de la Unión no resulta aplicable la misma.

Don Florencio repercutirá el IVA español al tipo general del 21 %, teniendo lugar el devengo el 15 de abril (art. 75.Uno.2.º de la LIVA), y declarará esta operación en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 4.000 \text{ euros} \times 21 \% = 840 \text{ euros}$$

4. Don Florencio presta un servicio de abogacía a un empresario establecido en Francia, que tiene atribuido NIF a efectos de IVA por la Administración tributaria de este Estado miembro. Aplicaremos la regla general de localización prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, tributando en el Estado miembro donde se encuentra establecido el empresario destinatario de la operación, sin que resulte de aplicación la regla especial de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA ya que, como se ha indicado, no resulta aplicable entre empresarios o profesionales de la Unión.

Para ello y con carácter previo, don Florencio habrá comprobado que el destinatario es empresario a efectos de IVA reuniendo la condición de empresario y actuando en calidad de tal, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 17, 18 y 19 del Reglamento de Ejecución 282/2011, para lo que habrá acudido a comprobar su NIF a efectos de IVA en el sistema VIES, a través de la página web de la AEAT o de la página web de la UE.

El devengo se produce el 30 de mayo (art. 75.Uno.2.º de la LIVA), debiendo expedir factura don Florencio sin repercusión de IVA español ni francés. De acuerdo con lo previsto en el artículo 6.1, letra m), del Reglamento de Facturación, hará constar en la factura la mención «inversión del sujeto pasivo», a fin de dar a conocer al empresario francés que debe declarar esta la operación como sujeto pasivo ante la Administración tributaria francesa.

Don Florencio declarará esta operación (por el importe de la base imponible, 4.000 €) en la casilla 59 del modelo de autoliquidación 303 («Entregas intracomunitarias de bienes y servicios»), además de hacerla constar en el modelo informativo 349, al tratarse de una prestación de servicios intracomunitaria (clave de operación «S»).

5. En esta ocasión, frente a la operación anterior, el empresario francés no actúa en condición y calidad de tal, por lo que don Florencio debe considerarlo como no empresario o profesional, esto es, como un particular, puesto que el servicio que le presta, por su propia naturaleza, no resulta afecto a la actividad empresarial del destinatario.

En este caso, tratándose de un particular establecido en otro Estado miembro de la Unión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69.Uno.2.º de la LIVA, la operación tributará en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo don Florencio repercutir IVA español al tipo general del 21 %.

El devengo tendrá lugar el 30 de junio (art. 75.Uno.2.º de la LIVA), que es cuando finaliza la prestación del servicio, debiendo declararse en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 2.000 \text{ euros} \times 21\% = 420 \text{ euros}$$

6. En este supuesto, al igual que en la operación anterior, don Florencio presta un servicio de asesoría y abogacía a un particular residente en otro Estado miembro, aunque en este caso no existe duda respecto a la condición y calidad en la que actúa el particular.

Aplicaremos las mismas reglas y condiciones que las expuestas en el número anterior:

$$\text{IVA devengado: } 1.000 \text{ euros} \times 21\% = 210 \text{ euros}$$

7. Don Florencio presta un servicio a un empresario establecido en las Islas Canarias, teniendo la condición de tal y actuando como tal. En este caso la operación se localizará en las Islas Canarias, de acuerdo con la regla general prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, al no resultar de aplicación ninguna de las reglas especiales previstas en el artículo 70 de la ley. Así no resulta aplicable la regla especial del apartado Uno.1.º, puesto que no tiene vinculación la prestación de servicios realizada por don Florencio con un bien inmueble, ni tampoco se aplica la regla del apartado Dos, ya que la utilización o explotación efectivas del servicio no se produce en el territorio de aplicación del impuesto.

El devengo de la operación tiene lugar el 2 de junio, no repercutiendo don Florencio cuota alguna al destinatario, si bien hará constar en la factura la mención «inversión del sujeto pasivo», conociendo que en el impuesto general indirecto canario las reglas de localización son análogas al IVA.

Como el destinatario no se encuentra establecido en el territorio de la Unión, no estamos ante un servicio intracomunitario, por lo que la base imponible no debe declararse en el modelo informativo 349.

En el modelo de autoliquidación 303 se declarará la base imponible (3.000 €) en la casilla 61 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»).

8. Si bien el destinatario de esta operación es un particular, reside en Mendoza (Argentina), existiendo en la LIVA unas excepciones a la regla general prevista en el artículo 69.Uno.2.º, para estos servicios de asesoría y abogacía recogidos en el artículo 69.Dos, letra d).

Acreditado que el particular tiene residencia habitual fuera del territorio de la Unión, conforme señalan los artículos 13 y 23 del Reglamento de Ejecución 282/2011, la operación no tributará en el territorio de aplicación del impuesto, ya que el precepto anterior excluye esta operación de la regla general de localización en sede del prestador. Por ello, don Florencio deberá tener la justificación acreditativa de la residencia

habitual o domicilio del destinatario fuera del territorio de la Unión, lo que puede efectuarse mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho (por ejemplo, mediante el certificado de empadronamiento o similar en Mendoza, Argentina).

Aun cuando la operación pudiera tener una utilización o explotación efectivas en el territorio de aplicación del impuesto, no nos plantearemos esta hipótesis, ya que no aplicaremos la cláusula de cierre del artículo 70.Dos de la LIVA, puesto que, como se indica en el número 1.º de este precepto, la regla de utilización o explotación efectiva para estos servicios solo resulta aplicable cuando el destinatario sea un empresario o profesional actuando en condición y calidad de tal, pero no cuando el destinatario de los servicios previstos en el artículo 69.Dos sea una persona o entidad que no tiene la condición de empresario o profesional.

Don Florencio no repercutirá, por tanto, IVA español, y declarará la operación, por el importe de la base imponible (2.000 €), en la casilla 61 del modelo de autoliquidación 303 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»).

9. En esta operación don Florencio presta un servicio de asesoramiento a un empresario establecido en un Estado tercero (Panamá). Acreditada la condición de empresario o profesional del destinatario y la calidad en la que actúa, conforme establece el Reglamento de Ejecución 282/2011, en sus artículos 18.3 y 19, la operación tributará de acuerdo con la regla general de localización de las prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, esto es, tributará en sede del destinatario, por lo que no existe hecho imponible alguno en el territorio de aplicación del impuesto.

Dado que este servicio se encuentra comprendido entre los previstos en el artículo 69.Dos (letra d), podría plantearse si resulta aplicable la regla de cierre del artículo 70.Dos.1.º, pero del enunciado se deduce que la explotación o utilización efectiva del servicio no tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto.

Don Florencio emitirá factura sin repercusión del impuesto español, declarándose la operación por la base imponible (4.000 €) en la casilla 61 del modelo de autoliquidación 303 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»).

10. Estamos ante una prestación de servicios efectuada por un profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto (don Florencio) a un empresario establecido fuera del territorio de la Unión (el empresario canadiense).

Si bien en principio puede considerarse que tributará en sede del destinatario por la regla general de localización del artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, nos encontramos ante un servicio recogido en el artículo 69.Dos, letra d) (así lo ha indicado la DGT en Consulta V2520/2010, de 22 de noviembre –NFC039766–, aclarada por la Consulta V1565/2011, de 16 de junio –NFC041799–, al señalar que los servicios consistentes en la realización de gestiones encaminadas a la solicitud e inscripción

de patentes y marcas deben incardinarse dentro de los servicios mencionados en esta letra); debiendo plantearnos si debemos aplicar la regla de cierre o de utilización o explotación efectivas en el territorio de aplicación del impuesto prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA.

Como ha señalado la DGT en Consulta V0136/2015, de 19 de enero (NFC053784), puede asumirse que el objeto lógico del cliente canadiense, con la inscripción de la marca en el registro correspondiente en España, puede ser explotar económicamente dicha marca bien directamente a través de su comercialización o bien indirectamente a través de la cesión del uso de la misma a terceros los cuales, a su vez, pretenderían la explotación comercial de la misma en España. Por ello, en la medida en que la utilización o explotación efectivas de una marca se produzca en el territorio de aplicación del impuesto, dicho servicio se localizará en dicho ámbito y quedará sujeto al IVA.

Don Florencio deberá repercutir el impuesto en la factura al tipo general del 21 %, teniendo lugar el devengo el 23 de junio (art. 75.Uno.2.º de la LIVA); declarando la operación en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 10.000 \text{ euros} \times 21 \% = 2.100 \text{ euros}$$

11. En relación con los servicios de asesoramiento jurídico que presta don Florencio al despacho de abogados de Canadá, en principio por aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales del artículo 69.Uno.1.º de la LIVA no tributaría en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante, al igual que ocurre en la operación anterior estamos ante un servicio recogido en el artículo 69.Dos, letra d), de la LIVA, debiendo plantearse si resulta de aplicación la cláusula de cierre o explotación y utilización efectiva en el territorio de aplicación del impuesto del artículo 70.Dos.

La DGT, en un supuesto como el que se ha expuesto, ha indicado en Consulta V2306/2017, de 12 de septiembre (NFC066927), que para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario, esto es, el despacho canadiense, en la realización de operaciones sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto, lo que sucede cuando el asesoramiento es utilizado por el despacho canadiense en la prestación de servicios jurídicos que tienen por destinatarios a entidades establecidas en el territorio de aplicación del impuesto en los términos del artículo 69.Uno.1.º de la LIVA.

Don Florencio repercutirá el impuesto en la factura al tipo general del 21 %, teniendo lugar el devengo el 30 de junio (art. 75.Uno.2.º de la LIVA); declarando la operación en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 8.000 \text{ euros} \times 21 \% = 1.680 \text{ euros}$$