

# NUEVAS REGLAS COMUNITARIAS EN LA APLICACIÓN DEL IVA

[Examen del Reglamento de ejecución UE/282/2011, del Consejo,  
de 15 de marzo de 2011]

**ANTONIO LONGÁS LAFUENTE**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Extracto:**

**E**N el presente artículo el autor analiza las principales novedades que se han producido en el IVA, como consecuencia de la aplicación a partir del 1 de julio de 2011 del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011, del Consejo, de 13 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA. Se trata de disposiciones de aplicación jurídicamente vinculantes y obligatorias en los Estados miembros, que responden a cuestiones concretas planteadas en materia de aplicación de la Directiva, y que tienen por objeto dar un trato uniforme dentro del ámbito comunitario. Por su importancia, destacan todas las disposiciones relativas a las reglas de localización de las prestaciones de servicios, como son las que determinan el concepto de sede de actividad, establecimiento permanente, así como las referidas al número de identificación individual a efectos de IVA.

Con el objetivo de lograr una mejor comprensión de las novedades, sigue la estructura de la ley reguladora del impuesto, completando la exposición con diversos ejemplos.

**Palabras clave:** IVA, ámbito de aplicación, hecho imponible, lugar de realización, exenciones, sujetos pasivos y obligaciones de los sujetos pasivos.

# NEW COMMUNITY RULES IN THE APPLICATION OF THE VAT

[Regulation of execution UE/282/2011, from the Council, 15th of March 2011]

**ANTONIO LONGÁS LAFUENTE**

*State Tax Inspector*

## **Abstract:**

**I**n the present article, the author analyzes the main developments which have occurred in relation to the Value Added Tax in consequence to the application from the 1st of July 2011, from the Regulation of execution (EU) n° 282/2011, from the Council, 13th of March 2011, from which dispositions are established for the application of the Directive 2006/112/CE relative to the common VAT system. It deals with dispositions of the legally binding and mandatory application of the Directive, and have as objective to give uniform treatment within the community situation. For its importance, all the dispositions related to the localization of the services provided are to be highlighted as they are those which determine the concept of the headquarters of activity, the permanent establishment, as well as those referred an individual identification number with effect to VAT.

With the aim to achieve a better understanding of the developments, follow the structure of regulatory Tax Law, complementing with exposure of diverse examples.

**Keywords:** VAT, scope of application, taxable deeds, place of implementation, exemptions, passive subjects and obligations of the passive subjects.

# Sumario

1. El Reglamento de ejecución (UE) 282/2001. Justificación.
2. Ámbito de aplicación. Delimitación del hecho imponible.
  - 2.1. AIB. Operaciones que no dan lugar a adquisiciones intracomunitarias.
  - 2.2. AIB no sujetas efectuadas por las personas citadas en el artículo 14 de la LIVA (art. 3 de la Directiva 2006/112/CE).
  - 2.3. Delimitación de las operaciones de prestación de servicios de restauración y *catering*.
  - 2.4. No sujeción al IVA de prestaciones localizadas fuera del territorio comunitario a partir de las fechas fijadas en el Reglamento de ejecución.
3. Lugar de realización del hecho imponible.
  - 3.1. Sede de la actividad económica del sujeto pasivo.
  - 3.2. Establecimiento permanente.
  - 3.3. Domicilio de una persona física.
  - 3.4. Residencia habitual de una persona física.
  - 3.5. Condición del cliente.
  - 3.6. Calidad del destinatario o cliente.
  - 3.7. Lugar de establecimiento del destinatario o cliente.
4. Tipos impositivos.
5. Exenciones.
  - 5.1. Exenciones relativas a importaciones de bienes muebles con motivo de un cambio de residencia.
  - 5.2. Exenciones relativas a determinadas operaciones asimiladas a las exportaciones.
6. Sujetos pasivos y obligaciones de los sujetos pasivos.
  - 6.1. Delimitación de sujeto pasivo establecido, a efectos de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.
  - 6.2. Obligación de los sujetos pasivos de comunicar el número de identificación a efectos de IVA.

## Anexos

## 1. EL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 282/2001. JUSTIFICACIÓN

Con fecha 23 de marzo de 2001 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) el Reglamento de ejecución (UE) 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011 (RE UE/282/2011), por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de especial trascendencia, dada su naturaleza y los efectos que tiene sobre los Estados miembros.

La norma básica comunitaria en materia de IVA es la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA que, desde su aprobación, ha sufrido ya notables modificaciones, entre las que se encuentran por ejemplo las que llevó a cabo la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, en materia de localización de las operaciones sujetas, que motivó en nuestro ordenamiento interno la promulgación de la Ley 2/2010 de 1 de marzo, por la que se adaptó nuestra Ley reguladora del IVA (LIVA) a lo dispuesto en esa y otras Directivas o normas comunitarias.

Esta regulación comunitaria del IVA, esencialmente la Directiva 2006/112/CE, establece normas sujetas a interpretación por parte de los Estados miembros, que pueden provocar criterios dispares en la aplicación común del impuesto.

El legislador comunitario considera necesario garantizar la aplicación uniforme del sistema IVA en aquellos supuestos en que pueden producirse divergencias en la interpretación de las normas, incompatibles con el funcionamiento adecuado del anterior sistema y, por tanto, del mercado interior.

En tanto la Directiva comunitaria exige de una transposición al ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros, que podría seguir provocando divergencias en la aplicación del sistema IVA, el legislador comunitario opta por adoptar medidas legislativas que sean vinculantes desde la fecha de entrada en vigor para los Estados miembros, de forma que se garantiza así una aplicación uniforme en aquellas reglas que podían dar en ocasiones interpretaciones dispares.

Sin prejuzgar la validez de la legislación interna y de la interpretación de la norma comunitaria de los Estados miembros, se consigue dicha uniformidad mediante la adopción de la norma comunitaria que los vincula, como es el reglamento comunitario. Este es obligatorio y directamente aplicable en cada Estado miembro, y sus normas no precisan de transposición al ordenamiento jurídico interno. Como dispone el artículo 288, párrafo 2.º, del Tratado de Funcionamiento de la UE «el reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente apli-

cable en cada Estado miembro», y el artículo 291.2 autoriza para que cuando se requieran condiciones uniformes de ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la UE, estos confieran competencias de ejecución a la Comisión o al Consejo, figurando siempre en el título de los actos de ejecución la expresión «de ejecución» (apartado 4 del art. 291).

La justificación del RE UE/282/2011 encuentra su marco normativo en los preceptos anteriores y su motivación en la necesidad de garantizar la aplicación uniforme del actual sistema del IVA en determinados preceptos de la Directiva anterior así como en algunos criterios elaborados por la jurisprudencia comunitaria en relación con determinados conceptos (como es el de establecimiento permanente), dotando con ello al sistema con una mayor fuerza y seguridad jurídica en el ámbito comunitario.

Aun cuando el Reglamento no exige de transposición, no estaría de más la adecuación de nuestra norma interna al mismo, evitando con ello situaciones de inseguridad jurídica dada la existencia de preceptos que no se ajustan a aquel, como se examinará

No obstante, no es este el primer reglamento dictado en esta materia. Al margen de aquellos que se refieren fundamentalmente a las medidas a adoptar por los Estados miembros para evitar el fraude o que regulan la cooperación entre ellos (baste señalar los Reglamentos CE 143/2008, del Consejo, de 12 de febrero de 2008; CE 37/2009, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008; y UE 904/2010, del Consejo de 7 de octubre de 2010), se había dictado el Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecían disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del IVA o Sexta Directiva (R CE/1777/2005), y que ahora es derogado por el de 2011, en cuanto recoge las reglas contenidas en aquel.

Por ello, el RE UE/282/2011 pretende de un lado la adaptación de las medidas recogidas en el R CE/1777/2005 a la actual Directiva 2006/112/CE; de otro adoptar medidas de ejecución de las Directivas 2008/08/CE y 2008/09/CE que modificaron esta Directiva IVA y el Reglamento CE 143/2008, en el denominado «paquete IVA», fundamentalmente en cuanto a las reglas de localización de las prestaciones de servicios, y, finalmente, adopta otras medidas de ejecución en relación con diferentes elementos de la Directiva IVA.

Dos advertencias deben tenerse en cuenta respecto de este RE UE/282/2011 en cuanto a la aplicación del mismo, que se corresponden con dos principios esenciales del Derecho comunitario. De una parte, el principio de interpretación o aplicación restrictiva, ya que establece normas específicas que responden a cuestiones concretas planteadas en materia de aplicación de la Directiva 2006/112/CE y tienen por objeto dar un trato uniforme a estos casos particulares únicamente. Por ello, no pueden hacerse extensivas a otros supuestos y, dada su formulación, deben aplicarse restrictivamente.

De otro, el principio de no retroactividad. Como se ha indicado, las disposiciones de aplicación son solo jurídicamente vinculantes desde la fecha de la entrada en vigor del reglamento y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros; lo que no impide que los órganos jurisdiccionales o económico-administrativos puedan tener en cuenta los criterios interpretativos fijados por la norma reglamentaria en la revisión de aquellos actos administrativos dictados o relativos a periodos anteriores a la entrada en vigor de este reglamento.

El examen del reglamento, a la vista de lo expuesto, se efectuará fundamentalmente respecto de las nuevas medidas de aplicación que regula la norma (una mera relación de las mismas se recoge en el anexo II), esto es, no se entrará a conocer de aquellas medidas que provienen del R CE/1777/2005, aun cuando respecto de algunas se lleva a cabo una mera adaptación a la Directiva 2006/112/CE que entró en vigor con posterioridad a la norma anterior. No obstante, en el anexo I se recogen los preceptos del reglamento de 2005 que se reiteran en el de 2011, haciendo constar las materias a las que corresponden.

Finalmente, añadir que el reglamento sigue la estructura fijada por la Directiva 2006/112/CE, ordenando las medidas que adopta en función de la misma. En este examen del reglamento seguiremos, a efectos de facilitar su adecuación a la norma interna española, la estructura de la LIVA, si bien se reflejará también el precepto comunitario que es objeto de medida de aplicación.

## 2. ÁMBITO DE APLICACIÓN. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

El Título Preliminar de la LIVA regula la naturaleza y ámbito de aplicación, lo que se corresponde con el Título I de la Directiva 2006/112/CE; y el Título I de la LIVA delimita el hecho imponible, lo que efectúa el Título IV de la Directiva. Nuestra norma interna no se ajusta en cuanto al desarrollo de uno y otro a la estructura interna de los Títulos de la Directiva, ya que determinados preceptos se entrecruzan en la LIVA, aunque en general el perímetro conjunto resulta coincidente.

Las medidas de ejecución recogidas por el RE UE/282/2011 que examinamos, y que son novedosas respecto de las que se recogían en el reglamento de 2005, se refieren a la delimitación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB) y a la concreción de las prestaciones de servicios que se localizan fuera del territorio comunitario.

### 2.1. AIB. Operaciones que no dan lugar a adquisiciones intracomunitarias

El artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE delimita las operaciones sujetas al IVA, si bien desarrolla ampliamente el concepto de medio de transporte nuevo (MTN) y los supuestos de AIB en la entrega de los mismos por particulares [apartado 1, letra b), subapartado ii)]. Nuestro artículo 1 delimita las operaciones gravadas por el impuesto, incluyendo las AIB, y su desarrollo viene recogido en el Capítulo II del Título I, al regular el hecho imponible AIB.

El artículo 2 del RE UE/282/2011 delimita negativamente el hecho imponible AIB, fijando unas operaciones que no dan lugar al mismo, se consideran no sujetas, en relación con la entrega de MTN por particulares.

Como sabemos, se consideran AIB las adquisiciones intracomunitarias de MTN, efectuadas a título oneroso por las personas a las que sea de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 14, apar-

tados uno y dos de la LIVA, así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que tenga la condición del transmitente (art. 13.2.º de la LIVA); al igual que se considera entrega intracomunitaria de bienes (EIB) la operación contraria cuando la efectúen las personas que realicen a título ocasional las entregas de MTN [art. 5.uno e) LIVA].

### EJEMPLO 1:

Cuando un particular no empresario o profesional, establecido en el territorio de aplicación del impuesto, transmite un vehículo con menos de 6.000 kilómetros, o con una antigüedad inferior a los seis meses desde su primera matriculación, a un empresario o profesional o a otro particular que no reúna esta condición, establecidos en otro Estado miembro y se transporta el vehículo a este, en el territorio de aplicación del impuesto existe una EIB, siendo sujeto pasivo el particular que vende el vehículo, quien podrá recuperar la totalidad o parte del IVA que soportó en la adquisición del vehículo (modelo 308). En el Estado miembro de llegada se producirá una AIB, siendo sujeto pasivo de la misma el empresario o profesional o el particular adquirente.

Por el contrario, cuando un particular establecido en el territorio de aplicación del impuesto adquiere un vehículo en las mismas condiciones que las anteriores, en el Estado miembro de salida tendrá lugar una EIB, y en el territorio de aplicación del impuesto una AIB, siendo sujeto pasivo de la misma el particular, que deberá ingresar el impuesto devengado al tipo del 18 por 100, a través de la autoliquidación modelo 309.

Ahora el RE UE/282/2011 precisa que no se consideran AIB en el sentido de los artículos 2.1 b) de la Directiva y 13.2.º de la LIVA (tampoco se considerarán EIB cuando nos encontremos ante la operación contraria), las dos operaciones siguientes, no constituyendo por tanto hechos imponibles a efectos del impuesto:

- El traslado de un MTN (definido en los arts. 13.2.º de la LIVA y 2.2 de la Directiva 2006/112/CE) por una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo con motivo de un cambio de residencia, siempre que, en el momento de dicho traslado, no pueda aplicarse la exención correspondiente a las EIB [prevista en los arts. 25.dos de la LIVA y 138.2 a) de la Directiva 2006/112/CE].

### EJEMPLO 2:

A) Un particular establecido en Huesca adquiere un turismo nuevo a un concesionario de vehículos establecido en Pau (Francia), transportándose al territorio de aplicación del impuesto, donde el particular lo matricula.

.../...

.../...

- B) Un particular con residencia en Pau (Francia) traslada su residencia a Huesca, trayendo a España el turismo nuevo que acababa de adquirir en Pau, y procediendo a matricularlo en España.
- A) En este caso, el particular español debe considerarse como sujeto pasivo ocasional a efectos del IVA por la adquisición del vehículo y su transporte a España. En Francia tendrá lugar una EIB y en España una AIB, cuyo sujeto pasivo será el particular español (art. 13.2.º de la LIVA). Para ello, deberá liquidar el impuesto autorrepercutiéndose el 18 por 100 sobre la base imponible sin que pueda deducirse la cuota, puesto que no lo afecta a una actividad empresarial o profesional. Para ello, presentará ante la Administración tributaria el modelo 309 de ingreso no periódico.
- B) En este supuesto, el particular que traslada su residencia de Francia a España no realiza en el territorio de aplicación del impuesto operación alguna como AIB, aclarando esta no sujeción el artículo 2 del RE UE/282/2011.

- La devolución de un MTN, por una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, al Estado miembro desde el cual se le suministró inicialmente ese medio de transporte al amparo de la exención relativa a las EIB (recogida en los preceptos indicados en el punto anterior). Esto es, la llegada al territorio de aplicación del impuesto de un MTN remitido por una persona establecida en otro Estado miembro, que no es sujeto pasivo del IVA, porque devuelve el medio de transporte. Ahora bien, estaremos generalmente ante una operación que queda resuelta y, en virtud de las normas reguladoras de la rectificación de las bases imponibles, deberíamos modificarla, según lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA, ya que se realizó una entrega de bienes que con posterioridad es anulada (apartado dos). Además, esa operación deja de constituir para quien efectúa la entrega, si es empresario o profesional, a partir del momento en que se produce la devolución, volumen de operaciones, y este debe ajustarse a la realidad de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.

### EJEMPLO 3:

Un concesionario español transmite un vehículo turismo nuevo a un particular establecido en Francia, trasladando el vehículo desde España a Francia. Un mes después de la venta, el particular francés devuelve el vehículo al concesionario español.

La entrega efectuada por el concesionario español será una EIB sujeta pero exenta en virtud del artículo 25.dos de la LIVA [art. 138.2 a) de la Directiva 2006/112/CE], constituyendo una AIB en el Estado miembro de llegada, Francia, cuyo sujeto pasivo será el particular establecido en dicho Estado.

.../...

.../...

Cuando se produce la devolución y el vehículo llega al territorio de aplicación del impuesto, el precepto reglamentario nos aclara ahora que no se producirá en España una AIB, por lo que no deberá declararse la operación como tal. Como se ha indicado, lo procedente será rectificar la operación anterior de entrega que se produjo, ya que existe causa para ello de acuerdo con el artículo 80.dos de la LIVA.

## 2.2. AIB no sujetas efectuadas por las personas citadas en el artículo 14 de la LIVA (art. 3 de la Directiva 2006/112/CE)

Estos dos preceptos establecen un régimen especial respecto de aquellas adquisiciones de bienes efectuadas por: 1) sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; 2) sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originen el derecho a deducir total o parcialmente el impuesto, y 3) personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Se trata de un régimen en virtud del cual hasta el límite de 10.000 euros, no quedan sujetas las AIB que realicen estas personas, cumpliéndose las restantes condiciones que señalan los preceptos citados de la LIVA y de la Directiva 2006/112/CE.

### EJEMPLO 4:

Un agricultor acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, con residencia en Tui (Pontevedra) adquiere determinados productos por valor de 1.000 euros en Valença do Minho (Portugal).

Salvo renuncia al régimen previsto en el artículo 14 de la LIVA, la operación tributará en Portugal. Para ello el agricultor no comunicará NIF a efectos de IVA al proveedor de Portugal. Se producirá por tanto una entrega interior en Portugal, sujeta en dicho Estado miembro, y en España no tendrá lugar una AIB, no hay operación gravada.

No obstante, los tres grupos de sujetos que se han indicado, en tanto realicen prestaciones de servicios intracomunitarias o reciban prestaciones de servicios de sujetos pasivos establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto por los que se produzca la inversión del sujeto pasivo, deben solicitar un número de identificación individual a efectos de IVA (NIF a efectos de IVA) e incluirse en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 214.1 d) y e) de la Directiva 2006/112/CE, y artículo 25.dos del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGIT).

El artículo 4 del RE UE/282/2011 viene a precisar los efectos de obtener el NIF individual a efectos del IVA para la realización u obtención de prestaciones de servicios por no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, en relación con las AIB de los artículos 14 de la ley y 3 de la Directiva 2006/112/CE.

De esta forma:

- Cuando el sujeto pasivo que se encuentre en cualquiera de los tres grupos que citan estos preceptos (señalados anteriormente) solicite un NIF a efectos de IVA (e inclusión en el ROI) a fin de suministrarlo a los empresarios o profesionales no establecidos que les presten servicios o bien sean ellos quienes presten servicios a sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro, dicha obtención del NIF a efectos del IVA e inclusión en el ROI no supondrá la exclusión del régimen previsto en los artículos 14 de la ley y 3 de la directiva. De esta manera seguirán quedando no sujetas las AIB que realicen en tanto no superen el límite de los 10.000 euros.

#### EJEMPLO 5:

Un ayuntamiento de la provincia de Huesca, persona jurídica que no actúa como empresario o profesional, contrata con un empresario establecido en Francia la realización de una prestación de servicios de asesoramiento. El ayuntamiento conoce que el tipo impositivo del IVA en Francia es superior al español.

Si el ayuntamiento solicita un NIF a efectos del IVA, lo que supone su inclusión en el ROI, será considerado como empresario o profesional, sujeto pasivo del IVA (art. 5 de la ley) a efectos de la aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios. Para ello suministrará el NIF a efectos del IVA al empresario francés y conforme al artículo 69.uno de la ley (así como el correspondiente precepto de la norma francesa) se entenderá producido el hecho imponible en el territorio de aplicación del impuesto. El ayuntamiento se autorrepercutirá el impuesto, si bien no podrá deducirlo al no afectarlo a una actividad empresarial o profesional, presentando el modelo de autoliquidación no periódica 309.

La obtención de este NIF a efectos de IVA, y la tributación de la prestación de servicios en el territorio de aplicación del impuesto, no implica que quede excluido del régimen de no sujeción de las AIB conforme al artículo 14 de la ley.

- Asimismo, se especifica, tal como recoge nuestro artículo 14.cuatro (desarrollado por el art. 3 del RIVA), que las personas comprendidas en los tres grupos anteriores pueden optar por la sujeción de las AIB, aun cuando no hayan superado el límite de los 10.000 euros. A estos efectos, la comunicación del NIF a efectos del IVA a un proveedor con respecto a una AIB,

supondrá que se ha ejercitado la opción de renunciar al régimen de los artículos 14 de la ley y 3 de la directiva y, por tanto, la operación tributará como AIB en el territorio de aplicación del impuesto.

#### EJEMPLO 6:

El mismo ayuntamiento adquiere unos ordenadores por importe de 6.000 euros a un empresario establecido en Pau (Francia), transportándose desde ese Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto. Se sabe que el ayuntamiento no ha superado el límite de 10.000 euros en este ejercicio, ni en el anterior, en sus compras a empresarios establecidos en otros Estados miembros.

En este caso, el ayuntamiento español, en principio, puede acogerse al régimen del artículo 14 de la ley, de forma que si no suministra el NIF a efectos del IVA al empresario proveedor francés, la operación de adquisición de los ordenadores tributará en Francia al tipo impositivo de ese Estado miembro.

Otra cosa es que, considerando que la tributación puede resultar más ventajosa si localizamos la operación en el territorio de aplicación del impuesto, el ayuntamiento suministre el NIF a efectos del IVA al empresario francés. En este caso, de acuerdo con el artículo 4 del RE UE/282/2011, se considerará que ha ejercitado la opción prevista en los artículos 14 de la LIVA y 3 del RIVA y, por tanto, ha renunciado al régimen previsto en estos preceptos, por lo que sus adquisiciones a empresarios de otros Estados miembros tributarán en el territorio de aplicación del impuesto como AIB, y no solo la realizada ahora de la compra de ordenadores.

Respecto de este extremo, y dado que el artículo 55, párrafo segundo, del RE UE/282/2011 regula la obligación de suministrar el NIF a efectos de IVA por quienes son empresarios o profesionales, volveremos a examinarlo desde la óptica de esta obligación en el epígrafe 6.2 de este estudio; al que ahora me remito.

### 2.3. Delimitación de las operaciones de prestación de servicios de restauración y *catering*

Los artículos 24 a 29 de la Directiva 2006/112/CE, así como los artículos 11 y 12 de la LIVA regulan el concepto de prestaciones de servicios para delimitar el hecho imponible del impuesto respecto del otro tipo de operaciones que comprende, las entregas de bienes.

El artículo 11.dos.9.º de la LIVA considera como tales «los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar».

Se ha planteado en diversas ocasiones la delimitación entre entrega de bienes y prestación de servicios en relación con estas operaciones, sobre todo cuando se trata del suministro de alimentos o de bebidas.

El artículo 6 del RE UE/282/2011 precisa esta distinción, en base a dos criterios: 1) la existencia de servicios auxiliares suficientes para permitir el consumo de los alimentos o bebidas de forma inmediata y 2) el predominio de los servicios sobre el suministro de alimentos o bebidas.

No obstante estos dos criterios, la delimitación que efectúa el precepto permite considerar que en cuanto se presten servicios auxiliares nos encontraremos ante una prestación de servicios. No debemos olvidar al respecto que el concepto de prestación de servicios es residual, de manera que se considera como tal toda operación realizada por un empresario o profesional que no sea una entrega de bienes (arts. 11.uno de la LIVA y 24.1 de la Directiva 2006/112/CE).

De esta forma se considerará que nos encontramos ante una prestación de servicios cuando sean operaciones en las que concurran las siguientes condiciones:

- Se trate de servicios de restauración y *catering* que consistan en el suministro de alimentos o de bebidas preparados o sin preparar, o de ambos, para consumo humano, y que vayan acompañados de servicios auxiliares suficientes para permitir el consumo inmediato de los mismos.
- Que predominen los servicios en el conjunto de la operación, de manera que el suministro de alimentos o bebidas, o de ambos, se considere únicamente uno de sus elementos.

Además se establece la delimitación entre restauración y *catering*:

- Por servicios de restauración se entienden los que se prestan en las instalaciones del prestador.
- Por servicios de *catering* se consideran los prestados fuera de las instalaciones del prestador.

Finalmente, se considerará que nos encontramos ante una entrega de bienes cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Se trate del suministro de alimentos o de bebidas, preparados o sin preparar, o de ambos, con o sin transporte.
- No se preste ningún otro tipo de servicio auxiliar.

#### EJEMPLO 7:

Un establecimiento, propiedad de una sociedad limitada, situado en una céntrica calle de Teruel se dedica a la restauración y venta de alimentos preparados para llevar. Además, es contratada en acontecimientos celebrados en otros locales de esa localidad.

.../...

.../...

En este caso, las operaciones de restauración en las que el empresario, además de suministrar la comida y la bebida, presta los servicios auxiliares propios de la restauración, se considerarán prestaciones de servicios de restauración (al tipo del 8%).

La venta de comida o de bebida, preparada o sin preparar, que se llevan los clientes, pero sin prestación de servicio auxiliar alguno, constituirá entrega de bienes (al ser una entrega de bien la venta de pan o de queso que se lleva el cliente tributará al tipo del 4%, mientras que el servicio de pan o el queso servido con el postre, incluido en la comida que sirve en el mismo local, tributará al tipo del 8%).

Finalmente, se consideran prestaciones de servicios de *catering* las operaciones que realiza fuera del establecimiento (vinos de honor, comidas o similares).

#### 2.4. No sujeción al IVA de prestaciones localizadas fuera del territorio comunitario a partir de las fechas fijadas en el Reglamento de ejecución

Consecuencia de la próxima modificación, prevista ya en la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, denominada «paquete IVA» y en nuestro derecho interno por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, determinadas reglas de localización de algunas prestaciones de servicios van a pasar a tributar en distinto territorio a partir de unas fechas concretas, por lo que ahora el artículo 3 del RE (UE) 282/2011 prevé ya la entrada en vigor de estas futuras reglas de localización, recordando otras ya en vigor.

De esta forma, y sin perjuicio de la regla prevista en el artículo 70.dos de la LIVA [art. 59 bis, párrafo primero, letra b) de la Directiva 2006/112/CE] que prevé la tributación de la operación en el territorio de aplicación del impuesto cuando la utilización o explotación efectivas se realicen en el mismo, las siguientes prestaciones de servicios no estarán sujetas al IVA si el prestador demuestra que el lugar de realización está situado fuera de la Comunidad (de acuerdo con los preceptos del propio RE que seguidamente se examinarán):

- A partir del 1 de enero de 2013, el servicio de arrendamiento, excepto el arrendamiento a corto plazo, de un medio de transporte a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (tributará la operación en el lugar en el que el destinatario esté establecido o domiciliado o resida habitualmente), con excepción del arrendamiento a corto plazo, de una embarcación de recreo a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (en este caso la operación tributará en el lugar en el que la embarcación de recreo se ponga efectivamente a disposición del destinatario, cuando el servicio sea realmente prestado por el proveedor desde la sede de su actividad económica o desde un establecimiento permanente situado en dicho lugar). Todo ello, de acuerdo con el artículo 56.2, párrafo primero de la Directiva 2006/112/CE y ar-

título 70.uno.9.º de la LIVA en relación con la disposición adicional tercera de la Ley 2/2010, de 1 de marzo (si bien en la actualidad la redacción del art. 70.dos.9.º de la LIVA no recoge esta regla de localización en la forma expuesta, la disp. adic. tercera de la Ley 2/2010 establece que a partir del 1 de enero de 2013 tributarán en el territorio de aplicación el impuesto «los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos: a) Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio. b) Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio. No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando estas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio»).

- A partir del 1 de enero de 2015, los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y televisión, y los servicios prestados por vía electrónica (cuando los destinatarios o clientes no tengan la condición de sujeto pasivo, el lugar de realización será aquel en el que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o residen habitualmente). Todo ello, de acuerdo con el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE y los artículos 69.dos m) y 70.uno.4.º de la LIVA.
- Finalmente, se considera que tributan en sede del destinatario no empresario o profesional, cuando se acredite que residen fuera del territorio comunitario, los servicios enumerados en el artículo 59 de la Directiva 2006/112/CE, que se corresponden con los previstos en el artículo 69.dos de la LIVA (con excepción de los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, que nuestro legislador interno los recoge dentro de este precepto al aplicar ya las reglas contenidas en la directiva, que son análogas a las previstas en este precepto).

Como vemos, si bien el legislador comunitario incluye estas reglas dentro del ámbito de aplicación del impuesto, se trata más bien de reglas de localización de las prestaciones de servicios; aunque en todos los casos, de acreditarse que el destinatario no empresario o profesional se encuentra fuera del territorio comunitario, la operación no quedará sujeta al impuesto en el Estado miembro donde se encuentre establecido el prestador, sino en sede del destinatario o cliente; con la excepción de la regla de explotación efectiva en territorio de aplicación del impuesto prevista en el artículo 70.dos.

#### EJEMPLO 8:

- A) Si un abogado establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta sus servicios a un particular residente en Estados Unidos, la operación tributará en este último país, salvo que la utilización y explotación efectiva de los servicios se

.../...

.../...

realice en el territorio de aplicación del impuesto. Para que la operación tribute en Estados Unidos, deberá acreditarse que el destinatario o cliente no empresario o profesional se encuentra establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en Estados Unidos.

- B) Cuando un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio por vía electrónica consistente en un programa informático o juego de ordenador, que el destinatario se descarga por la red, siendo este una persona no empresaria o profesional establecida, con domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, la operación no quedará sujeta en el territorio de aplicación del impuesto, sino en sede del destinatario o cliente, para lo que deberá acreditarse la residencia, domicilio o establecimiento del cliente fuera de la Comunidad.

### 3. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

La parte más novedosa de este RE radica precisamente en las normas que determinan la localización de las operaciones, que tienen como finalidad dar seguridad jurídica a su tributación, en el sentido de asegurar que no se produzcan supuestos de doble imposición entre los Estados miembros, o de no imposición en el territorio de la Comunidad.

Además de precisar el lugar de realización de determinadas operaciones, el RE pretende garantizar una aplicación uniforme determinando el contenido de conceptos generales, como son la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, establecimiento permanente, domicilio y residencia habitual, la condición de cliente (según tenga la consideración o no de sujeto pasivo) así como la determinación de la calidad en la que actúa.

Debe advertirse que el legislador comunitario toma en consideración, a efectos de delimitar los conceptos anteriores, esencialmente los de sede de la actividad económica y de establecimiento permanente, una abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), bastando señalar, entre otras, las siguientes Sentencias: 4 de julio de 1985, asunto C-168/84, Berkholz; 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S; 20 de febrero de 1997, asunto C-260/05, DFDS D/A; 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV; 7 de mayo de 1998, asunto C-390/96, Lease Plan Lusembourg; 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, FCE Bank; 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

Si bien los conceptos a los que aludimos se refieren a las prestaciones de servicios, no requieren de especialidad alguna para trasladarlos a las entregas de bienes, y así ha sido puesto de manifiesto por nuestra doctrina administrativa y jurisprudencia interna.

### 3.1. Sede de la actividad económica del sujeto pasivo

Los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, así como el artículo 69.uno de la LIVA determinan las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios, en base fundamentalmente a la condición de sujeto pasivo o no del destinatario. En el primer supuesto, esto es, prestación de servicios de empresario a empresario, se localiza en la sede de la actividad económica del destinatario (o el establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual); mientras que en el segundo, de empresario a particular, se localiza en la sede de la actividad económica del prestador (o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual). Si bien la Directiva cita estos conceptos de sede de la actividad económica, establecimiento permanente, domicilio y residencia habitual, no los define ni delimita su contenido.

El RE UE/282/2011 comienza por delimitar en el artículo 10 el concepto de «sede de la actividad económica» de un sujeto pasivo, a los efectos de los preceptos anteriores.

Hay que advertir que el artículo 69.tres.1.º de la LIVA ya regula este concepto como «lugar en el que los empresarios o profesionales centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional».

Ahora el precepto del RE precisa este concepto, al establecer los siguientes criterios de delimitación:

- El lugar en el que un sujeto pasivo tiene la sede de su actividad económica será aquel en el que se ejercen las «funciones de administración central de la empresa».
- Dados los términos en que se pronuncia el legislador comunitario, aclara que a fin de determinar dónde se ejercen estas funciones de administración central de la empresa, se tendrán en cuenta:
  - El lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.
  - El domicilio social.
  - Y el lugar en el que se reúna la dirección.
- Considerando que estos criterios delimitadores pueden no ser suficientes para concretar dónde radica la sede de la actividad económica teniendo en cuenta las funciones de administración central, establece un criterio subsidiario, de forma que, cuando los anteriores criterios no permitan determinar con certeza el lugar en el que radica la sede de la actividad económica, el criterio que prevalecerá es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.

- Finalmente, delimita de forma negativa el concepto de sede de la actividad económica, de manera que no lo será nunca una simple dirección postal; con el fin de evitar supuestos de fraude o de abuso en la aplicación del impuesto.

Como puede comprobarse los conceptos de la LIVA y del RE no son plenamente coincidentes, por lo que en una primera conclusión deberemos señalar que aplicaremos la norma reglamentaria europea en la delimitación del lugar donde radica la sede de la actividad económica de un sujeto pasivo. Así, nuestra norma interna alude al lugar donde se centralizan la gestión y el ejercicio habitual de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo; mientras que la norma comunitaria solo alude al lugar en el que se ejercen las funciones de administración central, concepto que no se corresponde con el de la LIVA.

#### EJEMPLO 9:

- A) Una sociedad mercantil dedicada a los productos químicos tiene una fábrica con las correspondientes oficinas en una localidad y la sede de la dirección y administración central en otra localidad.

Conforme al RE UE/282/2011 la sede de la actividad económica radica en este segundo lugar y no en donde se sitúa la fábrica.

- B) Empresa dedicada al transporte de viajeros o de mercancías: en este caso es evidente que puede haber divergencias entre sede de la actividad y lugar de desarrollo de sus actividades.

Deberemos considerar como sede de la actividad económica el lugar donde se ejercen las «funciones de administración central de la empresa» y, para ello, la norma comunitaria establece unos criterios delimitadores que son excluyentes o reglas que deben aplicarse en el orden que concreta el precepto comunitario. En primer lugar, se tendrá en cuenta un conjunto de circunstancias que deberán valorarse de manera global para concretar dónde se ejercen las funciones de administración central: el lugar en el que se toman las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección. Si bien deberían tenerse en cuenta además otros factores puestos de manifiesto por el TJUE (domicilio de los principales directivos, lugar de reunión de las juntas de accionistas o dónde se lleva la documentación administrativa y contable y lugar donde se lleva el principal desenvolvimiento de la actividad financiera).

Solo en el supuesto de que, de acuerdo con la valoración conjunta de estas circunstancias no pueda concretarse de manera cierta el lugar donde radica la sede de la actividad económica, acudiremos a la regla supletoria, en cuyo caso es esta la que prevalecerá sobre cualquier otra y que supone dar carácter preeminente a la primera de las circunstancias anteriores, esto es, se considerará que la sede de la actividad económica es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.

La concreción de dónde radica la sede la actividad económica tiene trascendencia no solo para fijar el lugar de realización de las operaciones (el TJUE da preferencia a la sede de la actividad para localizar las operaciones), sino también para impedir la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, como señala el artículo 54 del reglamento (que examinamos en el epígrafe 6.1).

### 3.2. Establecimiento permanente

Los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, al igual que ocurre con el concepto de «sede de la actividad económica», aluden también a «establecimiento permanente» sin delimitarlo, lo que hace ahora el artículo 11 del RE UE/282/2011.

Es preciso hacer varias puntualizaciones previas. La primera que la LIVA regula el concepto de establecimiento permanente en el artículo 69.tres.2.º y que, reiterando lo que se ha expuesto para el concepto de «sede de la actividad económica», prima la delimitación de establecimiento permanente que efectúa el RE UE/282/2011 sobre el que da la LIVA. Este último se aplicará en tanto en cuanto se ajuste a los dictados del reglamento comunitario; y ello, por cuanto respecto de algunos de los supuestos contemplados en el precepto de la LIVA deberá efectuarse un examen pormenorizado a fin de concretar si tienen la condición o no de establecimiento permanente, pues una simple lectura del precepto deja muchas dudas sobre su adecuación a la norma comunitaria.

En segundo lugar, nuestra norma interna no distingue entre establecimiento permanente del prestador del servicio o del proveedor de los bienes, y el del destinatario cuando este es un sujeto pasivo del impuesto, lo que sí hace ahora el reglamento comunitario.

#### EJEMPLO 10:

Si una sociedad mercantil con sede en París (Francia) dedicada a la abogacía y consultoría jurídica tiene un establecimiento permanente en Sevilla (España), desde el que se presta íntegramente un servicio de asesoría jurídica a un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, no cabe duda que es el establecimiento permanente el sujeto pasivo de la prestación del servicio, no dándose la regla de inversión del sujeto pasivo.

#### 3.2.1. Establecimiento permanente, destinatario o receptor de las operaciones

El concepto de establecimiento permanente tiene trascendencia tanto desde el punto de vista de quien presta el servicio, como del que lo recibe, en este último caso, sí se trata de otro sujeto pasivo del impuesto.

El artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE y el artículo 69.uno.1.º de la LIVA regulan el lugar de realización de las prestaciones de servicios entre empresarios, esto es, cuando el destinatario es

otro empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto. Esta regla general, localiza la prestación del servicio en sede del destinatario, esto es, se produce en la sede de la actividad económica del destinatario, o donde tenga el establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador.

El artículo 11.1 del RE UE/282/2011 recoge el concepto de «establecimiento permanente» a efectos de esta regla general de localización de los servicios y, por tanto, aplicable para determinarlo en relación con el destinatario de las operaciones.

De esta forma, se considera «establecimiento permanente», destinatario o cliente del servicio, aquel que reúna las siguientes condiciones:

- Cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica (que se ha definido con anterioridad).
- Que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos.
- Que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

Esto es, un empresario o profesional, sujeto pasivo del impuesto, que preste un servicio, considerará que el destinatario no es la sede de la actividad económica del empresario o profesional que adquiere el servicio, sino un establecimiento permanente del mismo, cuando reúna las condiciones fijadas, que se delimitan en base a tres criterios: que no sea la sede de la actividad económica; permanencia y estructura de los medios; y la afectación a los fines propios del establecimiento.

Indudablemente, la delimitación de este concepto tiene sus antecedentes en la jurisprudencia comunitaria (si bien esta se refiere esencialmente al de establecimiento prestador del servicio, añadiendo la nota de dependencia) y pretende hacer tributar las operaciones donde realmente se consuman los servicios prestados por el sujeto pasivo, evitando así fraudes o abusos de la norma mediante la localización de las operaciones en territorios en los que no se produce el consumo, por cuanto el destinatario efectivo de los mismos radica en otro distinto.

Al margen de las normas reguladoras de la imposición directa, y aún de las derivadas del modelo de convenio de doble imposición directa, que tienen una gran influencia en las reglas que estamos examinando, dada la existencia de fines comunes, no obstante, debe advertirse que la complejidad en la aplicación tanto de esta norma como de las que se están examinando dará lugar a una casuística de difícil resolución anticipada; además de resaltar las dificultades que puede encontrar el sujeto pasivo prestador de los servicios, si bien para ello el propio reglamento establece determinadas presunciones que se examinarán al concretar la condición y calidad del cliente o destinatario.

**EJEMPLO 11:**

Un empresario o profesional con sede de su actividad económica en Holanda tiene establecimientos permanentes en Francia y en España.

Ante un transporte intracomunitario de bienes desde Italia a Francia (con destino al establecimiento situado en ese Estado miembro) que es realizado por un empresario establecido en Francia suministra al transportista el NIF a efectos de IVA del establecimiento español.

De no mediar la regla que examinamos, así como las de determinación de la condición y calidad en la que actúa el destinatario o cliente, podría concluirse que la operación tributa en el territorio de aplicación del impuesto, donde se produciría la regla de inversión del sujeto pasivo. Además de localizar en España los gastos (a efectos de imposición directa), en relación con el IVA, si el establecimiento español genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, habrá tanto neutralidad fiscal como financiera, en cuanto el transportista no repercute (no debe abonar el destinatario partida alguna por este concepto) y el destinatario se autorrepercute y se deduce.

Sin embargo, y examinando exclusivamente el IVA, por aplicación de las reglas que estamos examinando, así como las de condición y calidad con las que actúa el destinatario o cliente, no podemos señalar que lo sea el establecimiento español, sino el que radica en Francia, puesto que el transporte se va a utilizar para las necesidades propias de dicho establecimiento.

### 3.2.2. *Establecimiento permanente, prestador del servicio*

El artículo 45 de la Directiva 2006/112/CE y el artículo 69.uno.2.º de la LIVA establecen la regla general de localización de los servicios cuando el destinatario no es empresario o profesional actuando como tal, en cuyo caso el lugar de realización de los mismos será la sede de la actividad económica del prestador o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Esta regla general localiza los servicios en sede del prestador por lo que, en el supuesto de que se realice desde un establecimiento permanente, el lugar de tributación será donde radique el mismo. No obstante, esta regla tiene trascendencia también en el supuesto de que el destinatario sea otro empresario o profesional, de los artículos 44 de la Directiva y 69.uno.1.º de la LIVA, puesto que deberá determinarse también la sede o el establecimiento permanente que presta el servicio al destinatario sujeto pasivo.

A estos efectos, el artículo 11.2 del RE UE/282/2011 considera establecimiento permanente aquel que reúna las siguientes condiciones:

- Cualquier establecimiento distinto de la sede de la actividad económica (que se ha definido con anterioridad).
- Que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos.
- Que le permitan prestar los servicios que suministre.

La diferencia en relación con la regla de localización general anterior (de empresario a empresario) radica en que en este caso la entidad del establecimiento permanente debe permitir la realización de los servicios que suministra, atendiendo a su grado de permanencia y a su estructura de medios humanos y técnicos. El matiz tiene trascendencia en cuanto que en este caso se exige que el establecimiento permanente pueda prestar los servicios. La cuestión será concretar en qué condiciones se exige que dichos servicios sean prestados por el establecimiento permanente, puesto que ello puede dar lugar a diversas interpretaciones.

Por otra parte, deberemos poner en relación los dos últimos requisitos que exige el precepto, puesto que el grado de permanencia y, sobre todo, la estructura adecuada en términos humanos y técnicos deben permitir prestar los servicios de manera autónoma (como señala el TJUE), esto es, que las prestaciones se efectúen fundamentalmente con la capacidad que tenga el establecimiento permanente teniendo en cuenta los medios humanos y técnicos y su grado de permanencia.

#### EJEMPLO 12:

Un sujeto pasivo, dedicado a la ingeniería civil, con sede de su actividad en España, en donde posee la mayoría de los recursos técnicos y humanos, tiene establecimientos permanentes en Francia e Italia. Se trata de dos pequeñas sucursales con escasos medios.

Si un empresario establecido en Francia contrata con el empresario español una prestación de servicios que requiere de unos medios técnicos y humanos que solo puede aportar la sede de la actividad económica en España, será esta la que presta el servicio, ya que el establecimiento permanente de Francia no cuenta con los medios necesarios para prestar el servicio requerido, aun cuando sí puede apoyar y participar en la prestación del servicio (lo que supondrá, como luego examinaremos, que no se produzca la regla de inversión del sujeto pasivo en Francia, o que el empresario francés sea el deudor del impuesto en ese Estado miembro).

El precepto del reglamento comunitario señala además que este concepto se aplicará también respecto del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE que se corresponde con nuestro artículo 84.dos de la LIVA. Este último regula cuándo debemos considerar que un sujeto pasivo se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Para ello se indica que se considerarán establecidos en dicho territorio los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domi-

cilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA. A continuación delimita cuándo se considera que interviene, y señala que ello se produce cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Esto es, no todo sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto vamos a considerarlo sujeto pasivo por el hecho de realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios desde la sede de la actividad, o establecimientos permanentes que radiquen fuera de este territorio. Solo lo consideraremos así cuando el establecimiento permanente que radique en el territorio de aplicación del impuesto intervenga en la operación concreta.

La cuestión tiene trascendencia en cuanto que si consideramos que no interviene y el destinatario es un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto se producirá la inversión del sujeto pasivo, siéndolo el destinatario; mientras que si interviene el establecimiento permanente, no será de aplicación de esta regla y el sujeto pasivo será el prestador, que liquidará el impuesto a través de su establecimiento permanente que participa en la operación.

Pues bien, el precepto del RE UE/282/2011 precisa que el concepto de establecimiento que debemos tener en cuenta a efectos de delimitar esta regla de inversión del sujeto pasivo será el que acabamos de examinar. Esto es, debemos estar ante un establecimiento permanente que se caracterice por las notas que se han indicado y que intervenga en la operación. Sin esta última condición, aun cuando tenga la consideración de establecimiento permanente, seguirá produciéndose la inversión del sujeto pasivo.

Un examen más detenido de este grado de participación del establecimiento permanente nos lo da el artículo 53 del RE UE/282/2011, que examinamos en el epígrafe 6.1.

### EJEMPLO 13:

Un empresario con sede en Francia, dedicado a prestar servicios de ingeniería informática, cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto.

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto contrata con el empresario francés unos servicios de ingeniería informática.

El lugar de realización de esta prestación de servicios será el territorio de aplicación del impuesto, ya que el destinatario se encuentra en él (art. 44 de la Directiva 2006/112/CE en relación con el art. 69.uno.1.º de la LIVA). No obstante, deberá determinarse la participación del establecimiento permanente en la prestación de servicio, puesto que en caso de acreditar que así es, no se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo.

Para ello, deberá tenerse en cuenta el concepto de establecimiento permanente que nos da este artículo 11.2 del reglamento comunitario, ya que si el establecimiento permanente cuenta con las condiciones que cita el precepto y participa en la prestación del

.../...

.../...

servicio no se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo, debiendo declarar e ingresar en la Hacienda Pública el IVA devengado el establecimiento permanente. En otro caso, de no contar el establecimiento permanente con los requisitos señalados y acreditarse su no participación, se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo.

Por otra parte, el artículo 11.2 del RE establece reglas de entrada en vigor de este concepto para dos supuestos concretos:

- Para la regla del artículo 56.2, párrafo segundo de la Directiva 2006/112/CE (el lugar de prestación de servicios de arrendamiento, a excepción del arrendamiento a corto plazo, de una embarcación de recreo a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que la embarcación de recreo se ponga efectivamente a disposición del destinatario, cuando el servicio sea realmente prestado por el proveedor desde la sede de su actividad económica o desde un establecimiento permanente situado en dicho lugar) que como sabemos entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013, reconociendo que este concepto de establecimiento permanente se aplicará a esta regla de localización a partir de dicha fecha. Nuestra norma interna regula esta regla en el artículo 70.uno.9.º, reconociendo expresamente la disposición transitoria tercera de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que dio nueva redacción a este precepto, que a partir del 1 de enero de 2013, entrará en vigor una nueva redacción acorde con la regla de la Directiva que se acaba de exponer.
- Para la regla del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE (lugar de prestación de los servicios prestados por vía electrónica a destinatarios no empresarios o profesionales), hasta el 31 de diciembre de 2014; y ello por cuanto el artículo 6 de la Directiva 2008/08 del Consejo, de 12 de febrero de 2008, establecía que «la Comisión presentará, a más tardar el 31 de diciembre de 2014, un informe sobre la viabilidad de aplicar de manera eficiente la norma establecida en el artículo 5 para la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radio-difusión o de televisión y electrónicos a personas que no sean sujetos pasivos, y sobre la cuestión de si dicha norma todavía se corresponde con la política general en ese momento en lo que respecta al lugar de prestación de los servicios», por lo que se prevé que los efectos de este informe pueda hacer variar la regla de localización de estos servicios.

### 3.2.3. Delimitación negativa de establecimiento permanente

El apartado tercero del artículo 11 del RE UE/282/2011 delimita el concepto de establecimiento permanente, en los casos anteriores, excluyendo del mismo el hecho de disponer de un NIF a efectos de IVA.

Esto es, el hecho de disponer de esta identificación no supone en absoluto que el sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el Estado miembro que haya suministrado ese NIF a efectos de IVA, ya que ha podido obtenerlo por razones ajenas a la de la existencia de un establecimiento permanente (como puede ser por el hecho de realizar en el territorio de aplicación del impuesto unas EIB asimiladas del art. 9.3 de la LIVA).

**EJEMPLO 14:**

Si un empresario establecido en otro Estado miembro solicita en España un NIF a efectos de IVA, por cuanto va a realizar ventas a particulares españoles por las que no se produce la inversión del sujeto pasivo, así como EIB asimiladas del artículo 9.3 de la LIVA (adquiere bienes a un empresario español, sobre los que se realizan determinadas ejecuciones de obra para trasladarlos posteriormente al Estado miembro donde se encuentra establecido), no por ello hemos de suponer que tiene establecimiento permanente en España.

### 3.3. Domicilio de una persona física

La Directiva 2006/112/CE no regula el concepto de domicilio ni el de residencia habitual de las personas físicas, si bien alude a ellos en diversas ocasiones, esencialmente cuando delimita el lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Nuestra norma interna tampoco regula este concepto, si bien la redacción actual del artículo 69.uno y otras reglas especiales de localización de los servicios, como las del artículo 70.uno.4.º u 8.º aluden a los mismos (también la redacción del art. 69.cuatro de la ley anterior a la entrada en vigor de la actual, dada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, señalaba que en defecto de sede de la actividad económica o de establecimiento permanente del prestador, se consideraría como lugar de prestación de los servicios el del domicilio del prestador, y otras reglas especiales del artículo 70 aludían al domicilio o residencia habitual del destinatario).

En tanto el reglamento comunitario recoge estos conceptos, que no vienen desarrollados en la norma interna, los tendremos en cuenta a la hora de determinar el lugar de realización de las operaciones cuando las reglas de localización acudan a ellos, bien sean del prestador del servicio, o del destinatario o cliente.

De esta forma el artículo 12 del RE UE/282/2011 señala que por domicilio de una persona física, sea o no sujeto pasivo, se entenderá la dirección inscrita en el censo de población o en un registro similar o la dirección indicada por esa persona a las autoridades fiscales, a menos que existan pruebas de que dicha dirección no se ajusta a la realidad.

El concepto es aplicable exclusivamente a las personas físicas, pero tanto si son sujetos pasivos como si no reúnen esta condición, estableciendo dos reglas en la determinación del domicilio:

- Estaremos en primer lugar a la dirección de la persona física, a través de cualquiera de las tres posibilidades que da el precepto, por lo que bastará acreditar el domicilio mediante una sola de ellas, puesto que no alude a una primacía de una circunstancia sobre otra. De esta manera bastará con acreditar la dirección mediante la inscripción en el censo de población, en un registro similar, o la indicada a las autoridades fiscales.
- De existir pruebas en el sentido de que no se corresponde la dirección de la persona física a la que resulte de cualquiera de las tres anteriores, deberemos considerar como dirección la que se ajuste a la realidad, que bien puede ser cualquiera de las otras dos circunstancias que no se hayan tenido en cuenta, u otra ajena a las citadas en el punto anterior.

El problema surge en el proveedor del bien o del prestador del servicio, cuando la regla de localización prevé que la operación tiene lugar en sede del destinatario, puesto que en ese caso debe tener garantía de los datos obtenidos del destinatario, en cuanto la operación no se localizará en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que nos encontramos ante una operación no sujeta a IVA.

#### EJEMPLO 15:

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto que presta servicios por vía electrónica presta determinados servicios a dos particulares: uno domiciliado en Francia y otro en Canadá.

Respecto del primero tributará en sede del prestador, debiendo este repercutir el impuesto español, ya que los particulares comunitarios tributan con arreglo a la regla de localización del artículo 69.uno.2.º de la LIVA, esto es, en sede del prestador.

Por el contrario, el artículo 69.dos m) de la LIVA fija la localización de estos servicios cuando el destinatario tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, en sede del destinatario o cliente, considerando que no son operaciones sujetas al impuesto. Para ello, el prestador deberá considerar el artículo 12 del reglamento comunitario, esto es, deberá tener la seguridad jurídica de que el domicilio o residencia habitual del cliente o destinatario se encuentra fuera de la Comunidad, de acuerdo con las reglas establecidas por este precepto.

El artículo 70.uno.4.º de la LIVA para localizar estos mismos servicios en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario es un particular establecido en este domicilio y el prestador se encuentre fuera de la Comunidad, presume que el pago efectuado con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en el territorio de aplicación del impuesto es bastante para considerar localizado el ser-

.../...

.../...

vicio en nuestro territorio; por lo que, a la inversa, podremos considerar, a falta de alguna de las pruebas citadas expresamente en el precepto reglamentario, que también esta presunción es de aplicación en el caso que ahora estamos examinando.

### 3.4. Residencia habitual de una persona física

Al igual que en el concepto anterior, determinadas reglas de localización aluden a la residencia habitual de la persona física (junto con la cita del domicilio) como elemento definidor de las mismas.

El artículo 13 del RE UE/282/2011 define la residencia habitual en función de los vínculos personales y profesionales de la persona física, sea o no sujeto pasivo, de tal forma que:

- Se entenderá por residencia habitual el lugar en que la persona física vive habitualmente debido a la existencia de vínculos personales y profesionales. Esto es, deben tenerse en cuenta, en primer lugar, el conjunto de estos vínculos para determinar el lugar de la residencia habitual.
- Frente a la regla general anterior, el reglamento prevé la existencia de divergencia entre unos y otros vínculos o la inexistencia de vínculos profesionales. Para este caso, esto es, si existen vínculos profesionales en un país diferente del de los vínculos personales, o cuando no existan vínculos profesionales, el lugar de residencia habitual estará determinado por los vínculos personales que pongan de manifiesto una estrecha relación entre la persona física y el lugar en que se vive.

Si bien la exposición de motivos del reglamento tiene como finalidad garantizar una aplicación uniforme de las normas de localización, aclarando conceptos como los que se están comentando, recurriendo a «criterios tan claros y objetivos como sea posible» para «facilitar la aplicación práctica de estos conceptos», no puede afirmarse que así lo haya conseguido en el caso que estamos examinando ahora (como también los relativos a la condición y calidad del cliente), dado que nos encontramos ante conceptos indeterminados que exigen normalmente un examen puntual, sin que además en la norma reglamentaria se prevean medios de prueba que permitan dar una seguridad jurídica al prestador de los servicios que es, en última instancia, lo que pretende el legislador comunitario. Máxime cuando, como señala la exposición de motivos (apartado 20) el prestador de los servicios está obligado a verificar la información que este le facilite, con el fin de determinar con precisión el lugar de establecimiento del cliente, lo que puede resultar de una complejidad extrema en el supuesto que examinamos de residencia habitual. Si bien la existencia de vínculos profesionales puede entenderse fácilmente acudiendo a las principales labores profesionales o laborales del cliente o destinatario, no ocurre lo mismo con los vínculos personales. ¿Qué debemos entender por vínculos personales? El concepto es demasiado amplio y no puede constreñirse a una sola acepción o por referencia a una determinada circunstancia (los lazos familiares, por ejemplo), lo que evidencia la dificultad en la aplicación del mismo por parte de los sujetos pasivos que prestan los servicios.

Todo ello, lleva a que, ante la duda en la determinación de los conceptos de «domicilio» y de «residencia habitual» y la inseguridad que pueda tener el empresario o profesional sujeto pasivo del IVA, considere que el destinatario o cliente se encuentra establecido dentro del territorio comunitario, repercutiendo el impuesto, lo que posiblemente evitará litigios frente a la Administración tributaria.

### 3.5. Condición del cliente

La aplicación adecuada de las reglas de localización de las prestaciones de servicios depende esencialmente de dos factores: su condición de su sujeto pasivo del impuesto y la calidad en la que actúa. Para ello resulta necesario especificar los elementos justificativos que el prestador debe obtener del cliente para concretar uno y otro aspecto.

Como sabemos, las reglas generales de localización de las prestaciones de servicio (arts. 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE y 69 de la LIVA) definen el lugar de realización en función de la condición de sujeto pasivo del destinatario, de la siguiente forma:

Destinatario	Lugar de realización
Empresario o profesional (Business to business, 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: regla general (Business to consumers, B2C)	Sede del prestador
No empresario o profesional cuando: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se trate de los servicios del artículo 69.dos, letras a) a n)</li> <li>• Y el destinatario se encuentre establecido o con domicilio o residencia habitual fuera de la CE</li> </ul>	Fuera del territorio de aplicación del impuesto (sede del destinatario)
No empresario o profesional cuando: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se trate de los servicios del artículo 69.dos, letras m) y n)</li> <li>• Y el destinatario se encuentre establecido o con domicilio o residencia habitual en Canarias, Ceuta o Melilla</li> </ul>	Fuera del territorio de aplicación del impuesto: Canarias, Ceuta o Melilla

Las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicio se reflejan en anexo III.

Considerando estas reglas de localización, así como las especiales de los artículos 46 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE y 70 de la LIVA, se hace preciso concretar las dos circunstancias que venimos señalando, esto es:

- Cuando el destinatario tiene la condición de sujeto pasivo.
- Cuando actúa bajo esta condición y destina los servicios prestados a la actividad económica, puesto que cuando están destinados a un uso privado, incluido el de su personal, no puede considerarse que actúa en calidad de sujeto pasivo.

Como ha indicado anteriormente, el reglamento comunitario impone al prestador del servicio la verificación de esta condición y calidad del destinatario o cliente, esto es, el prestador debe obtener del cliente unos elementos justificativos que determinen estas dos cualidades. Ahora bien, sin perjuicio de las reglas que se van a ir examinando, debe precisarse, puesto que así se indica en el artículo 53 del reglamento (cuyo estudio se realiza en el epígrafe 6.1) que el destinatario tiene la obligación de comunicar al sujeto pasivo el NIF a efectos de IVA, en cuanto disponga de él, a fin de posibilitar una percepción más justa del impuesto (apartado 43 de la exposición de motivos). Se pone de manifiesto ahora en cuanto que la gran mayoría de las reglas que se van a exponer recogen presunciones en orden a considerar que el suministro de este NIF a efectos de IVA, a salvo de prueba en contrario, permite considerar que el destinatario es empresario o profesional que actúa en esa calidad. No obstante, como se ha indicado, los preceptos reglamentarios introducen no poca incertidumbre en el prestador del servicio, que debe determinar la condición y calidad del cliente (a pesar de la presunción del NIF a efectos de IVA), lo que sin duda dará lugar a numerosos conflictos en la aplicación de las normas, esencialmente si radica fuera del territorio comunitario el cliente.

Comenzando con la condición de cliente, los artículos 17 y 18 del RE UE/282/2011 establecen las siguientes circunstancias a tener en cuenta por el prestador para verificar esta condición.

### 3.5.1. Reglas de localización determinadas en función de la condición del cliente o destinatario

En el supuesto de que el lugar de realización de las prestaciones de servicios se determine en función de si el destinatario o cliente es o no sujeto pasivo, deberemos concretar si reúne esta condición. Para ello se establecen los siguientes criterios:

- Una regla general, en cuya virtud, la condición del destinatario o cliente se determinará con arreglo a los artículos 9 a 13 y 43 de la Directiva 2006/112/CE, esto es, los artículos 5 y 7.8 de la LIVA, que delimitan el concepto de empresario o profesional. Consideraremos al destinatario o cliente como empresario o profesional acudiendo a estos preceptos de la Directiva y de la LIVA.

#### EJEMPLO 16:

Si un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio a una sociedad mercantil establecida en Italia, cuya actividad económica es la fabricación de determinados bienes muebles, debemos considerar que esta tiene la condición de empresario a efectos de IVA, de acuerdo con el artículo 9, párrafo 2.º de la Directiva 2006/112/CE, y artículo 5.uno a) y dos, párrafos 1.º y 2.º de la LIVA. Todo ello, con independencia del deber que tiene este destinatario de suministrar el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria del Estado miembro donde se encuentra establecido, cuyo incumplimiento puede acarrear que no sea considerado como empresario o que no actúa en calidad de tal.

- Una regla específica para el supuesto previsto en los artículo 214.1 b) de la Directiva 2006/112/CE y 13.1.º, párrafo primero de la LIVA. El RE UE/282/2011, en el artículo 17.2, no hace sino ratificar una regla expresamente prevista en nuestra norma interna (art. 5.cuatro de la LIVA en relación con el art. 43 de la Directiva). De esta forma, se considerarán sujetos pasivos, a efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios (reglas contenidas en los arts. 69 y 70 de la LIVA y 43 de la Directiva) a toda persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo pero que esté identificada o esté obligada a identificarse a efectos del IVA a tenor de los preceptos citados en primer lugar, debido a que sus AIB están sujetas al IVA o debido a que ha ejercido la opción de someter esas operaciones al IVA (en virtud del régimen previsto en los arts. 3 de la Directiva y 14 de la LIVA).

**EJEMPLO 17:**

Un ente público, que no realiza actividades económicas sujetas al impuesto, obtiene de la Administración tributaria NIF a efectos del IVA, quedando inscrito en el ROI.

Ello supone que por las AIB que realice quedará sujeto al IVA, en cuanto que el artículo 13.1.º, párrafo primero de la LIVA es considerado como sujeto pasivo, debiendo tributar por ellas en el territorio de aplicación del impuesto. Para ello se autorrepercutirá, pero no deducirá cuota alguna, al no afectar los bienes a una actividad empresarial o profesional. La liquidación del impuesto devengado la efectuará en el modelo 309.

Si es destinatario de prestaciones de servicios realizadas por empresarios establecidos en otro Estado miembro, o fuera del territorio comunitario, también tendrá la condición de sujeto pasivo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 5.cuatro de la LIVA, y ello se tendrá en cuenta para localizar todas las prestaciones de servicios de acuerdo con las reglas de los artículos 69 y 70 de la LIVA. El empresario o profesional no establecido que preste el servicio podrá comprobar que el destinatario reúne la condición de sujeto pasivo, dado que el destinatario persona jurídica tiene asignado NIF a efectos de IVA y está incluido en el ROI (sistema VIES).

### 3.5.2. *Acreditación de la condición de sujeto pasivo del destinatario*

El problema que surge respecto de las prestaciones de servicios (al igual que cuando realizamos entregas o adquisiciones de bienes intracomunitarias) radica en la comprobación de la condición de sujeto pasivo del destinatario, esencialmente cuando este radica fuera del territorio de aplicación del impuesto (en caso contrario el sujeto pasivo siempre repercutirá el impuesto, siendo la conflictividad en la aplicación de la norma muy baja).

Esta acreditación plantea una abundante conflictividad, aun cuando tanto la Directiva 2006/112/CE como la LIVA y el RIVA obligan a la identificación del empresario o profesional mediante la

obtención del NIF a efectos del IVA y su inclusión en el sistema VIES (sistema de intercambio de información sobre el IVA), en nuestro derecho interno, en el ROI. No obstante, quedan al margen supuestos como son aquellos en los que el prestador se relaciona con destinatarios localizados fuera del territorio comunitario, o los problemas que surgen entre la solicitud del NIF a efectos de IVA en un Estado miembro y el otorgamiento del mismo e inclusión en los registros correspondientes.

Para resolver algunas de estas cuestiones, el artículo 18 del RE UE/282/2011 establece un sistema de presunciones, a fin de dar seguridad jurídica a las relaciones que mantiene el prestador de un servicio con destinatarios empresarios o profesionales localizados fuera del Estado miembro del primero.

Para ello, distingue entre destinatarios establecidos dentro del territorio comunitario IVA y aquellos que lo están fuera del mismo.

### 3.5.2.1. Destinatarios establecidos en el territorio comunitario

Las medidas legislativas introducidas en los últimos años en relación con las reglas de localización de las prestaciones de servicios, en las relaciones entre empresarios o profesionales, se han orientado hacia la tributación en destino, en contra del principio inspirador del sistema IVA de localización en origen, por tratarse de una medida que permitía a los empresarios o profesionales la deducibilidad de las cuotas soportadas, además de simplificar la gestión del impuesto.

La seguridad jurídica que debe presidir las relaciones entre operadores intracomunitarios motivó la obligación de obtener un número de identificación individual a efectos del IVA (NIF a efectos de IVA) y el registro en el sistema VIES, para que el prestador pueda conocer la condición del sujeto pasivo.

Con las medidas adoptadas ahora por el legislador comunitario se pretende recordar esta regla, a la par que recuerda las consecuencias o efectos perversos que puede sufrir el empresario o profesional destinatario de los servicios que no haya obtenido del Estado miembro donde se encuentre establecido este NIF a efectos de IVA o el incumplimiento del deber de suministrarlo al prestador del servicio o al proveedor del bien (se considerará que no actúa como empresario o profesional o que no lo hace en calidad de tal).

El legislador comunitario parte de considerar que el prestador de un servicio localizado en un Estado miembro podrá considerar que el destinatario o cliente se encuentra establecido dentro del territorio de la Comunidad y es un sujeto pasivo, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- A) En el caso de que el destinatario haya comunicado al prestador su NIF a efectos de IVA (que tiene obligación de suministrar) y el prestador obtenga la confirmación de la validez de dicho número de identificación.

Dada la regla general de localización de los servicios públicos cuando el destinatario es empresario o profesional localizado en otro Estado miembro, el prestador debe tener seguridad jurídica de la condición de sujeto pasivo del cliente o destinatario, en cuanto que, de ser así, tributará en sede del destinatario y, por tanto, el Estado miembro del prestador no recaudará el impuesto.

Este hecho, hace que el legislador comunitario imponga dos condiciones para que el prestador tenga la certeza jurídica de la condición de empresario o profesional del destinatario: que este le suministre el número de identificación individual a efectos de IVA, a lo que está obligado, y que el prestador obtenga la confirmación de la validez del mismo.

El Reglamento (CE) 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, impone a las autoridades competentes de los Estados miembros la obligación de velar por que a las personas que efectúan entregas intracomunitarias de bienes o prestaciones intracomunitarias de servicios se les permita obtener, a efectos de este tipo de operaciones, confirmación por vía electrónica de la validez del NIF a efectos de IVA de una persona determinada, así como el nombre y dirección correspondientes, confirmando cada Estado miembro por medios electrónicos el nombre y la dirección de la persona que tiene asignado el NIF a efectos de IVA, de conformidad con sus respectivas normas nacionales en materia de protección de datos.

Nuestro derecho interno recoge esta obligación en el artículo 25.4 y 5 del RGIT de 2007, de forma que las personas o entidades que entreguen bienes o efectúen prestaciones de servicios que se localicen en otros Estados miembros pueden solicitar a la Administración tributaria la confirmación del NIF atribuido por cualquier Estado miembro de la Comunidad Europea a los destinatarios de dichas operaciones. Lo que actualmente puede efectuarse a través de la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Lo importante de la norma reglamentaria comunitaria es la traslación al prestador de los servicios de obtener la certeza de que está relacionándose con un empresario o profesional a efectos del IVA en otro Estado miembro. En definitiva, el legislador comunitario parece pretender que las consecuencias y efectos de esta ausencia de confirmación recaigan sobre el prestador, lo que supone introducir una gran complejidad en la aplicación de las normas.

No obstante, al respecto, deberemos tener en cuenta y considerar toda la jurisprudencia del TJUE recaída en materia de entregas intracomunitarias de bienes y la confirmación del número de identificación por parte del proveedor de los bienes.

#### EJEMPLO 18:

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, incluido en el ROI y con NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria española, presta un servicio de ingeniería a un empresario establecido en Portugal, suministrando este un NIF a efectos de IVA portugués al prestador.

Al haber suministrado el empresario portugués el NIF a efectos de IVA al prestador establecido en el territorio de aplicación del impuesto, este presume que el destinatario es un empresario o profesional, por lo que aplicará la regla de localización de los servicios recogida en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA. No obstante, deberá cerciorarse previamente a la realización del servicio o extensión de la factura (donde debe expre-

.../...

.../...

sar el NIF a efectos del IVA tanto suyo como del destinatario) del NIF a efectos de IVA que ha recibido del empresario portugués. Para ello, puede utilizar los servicios de las páginas web, bien de la AEAT o de la Comisión Europea.

- B) Uno de los supuestos frecuentes que pueden darse es el de haber solicitado el NIF a efectos del IVA y que la Administración tributaria competente no lo haya otorgado todavía en el momento de realizar la operación.

El RE prevé esta situación y para este caso concreto, se dispone que cuando el destinatario o cliente se encuentre en esta situación e informe al prestador de que lo ha solicitado, el prestador podrá considerarlo como sujeto pasivo establecido en la Comunidad siempre que:

- Obtenga cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente o destinatario es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero está obligada a identificarse a efectos del IVA.
- Y compruebe de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente o destinatario a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

Nuevamente es el prestador quien debe confirmar la veracidad de los datos suministrados por el destinatario, pero en este caso no podrá hacerlo a través del sistema VIES, por lo que el legislador comunitario, para garantizar la tributación de la operación, acude a cualquier medio de prueba que acredite la condición de empresario o profesional a efectos del IVA del destinatario y su comprobación a través de las medidas normales de seguridad comercial.

No estamos solamente ante una especificación de los elementos justificativos que el prestador debe obtener del cliente para determinar su condición de sujeto pasivo, sino ante la carga de la prueba que debe asumir para garantizar la tributación correcta de la operación.

#### EJEMPLO 19:

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio por vía electrónica a un empresario establecido en Francia. Este último comunica al empresario español que si bien ha solicitado su inclusión en el sistema VIES no ha recibido todavía de la Administración tributaria francesa la confirmación de su inclusión ni el NIF a efectos de IVA.

.../...

.../...

En este caso, el empresario francés, además de poder remitir al español copia de la solicitud o certificado de la Administración tributaria francesa de haber solicitado la inclusión en el registro de operadores intracomunitarios, puede además remitir otras pruebas que acrediten su condición de empresario o profesional, como podría ser certificado de registro mercantil o equivalente, de la cámara de comercio o equivalente, etc., donde se acredite que realiza actividades económicas que se encuentran sujetas al impuesto, de acuerdo con las reglas generales de nuestra norma interna y de la Directiva comunitaria.

- C) Cláusula de cierre. La seguridad jurídica de la tributación de las operaciones entre empresarios establecidos en distintos Estados miembros fuerza al legislador comunitario a introducir una regla de cierre (art. 18.2 del RE UE/282/2011) que permita al prestador del servicio localizar las operaciones en el lugar donde se encuentre establecido, y que, a la par, motiva la actuación del empresario o profesional destinatario para suministrar el número de identificación individual a efectos del IVA y tributar en destino.

Así, el prestador puede considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene condición de sujeto pasivo si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado el NIF a efectos del IVA; si bien, se establece que puede considerar que es empresario o profesional si dispone de información que indique lo contrario.

#### EJEMPLO 20:

Si en el ejemplo anterior el empresario español no obtiene del empresario francés el NIF a efectos de IVA y tampoco ninguna evidencia de que actúa en esta condición o que siendo empresario o profesional actúa en calidad de tal, la lógica prudencia y a salvo de que existan pruebas concluyentes de lo contrario, el empresario español aplicará a sus servicios la regla de localización prevista en el artículo 69.uno.2.º de la LIVA, repercutiendo el IVA español.

La norma no es imperativa, y plantea diversas cuestiones que la práctica administrativa y jurisdiccional irá solucionando. Se establece una presunción que permite al prestador del servicio considerar que el destinatario no es empresario o profesional cuando este no le haya suministrado el NIF a efectos de IVA.

Ahora bien, se establecen dos circunstancias a tener en cuenta:

- Es el prestador del servicio quien debe demostrar que el cliente o destinatario no le ha suministrado el citado número, lo que en principio no tiene por qué implicar mayores

dificultades de prueba. Si no ha obtenido este número del destinatario o cliente no tiene obligación de acudir al sistema VIES, por lo que la norma permite considerar que no estamos ante un destinatario empresario o profesional, o que no actúa en calidad de tal, aplicando en este caso la regla de tributación en origen (salvo las reglas especiales del art. 70 de la LIVA).

- De otra parte se establece que de disponer de información que indique lo contrario, esto es, que el destinatario es un empresario o profesional, la actuación del prestador debe ser otra bien distinta, pues parece que la norma comunitaria se inclina por considerar que el destinatario es empresario o profesional. El precepto alude exclusivamente a información, y no a una evidencia plena y segura. Ahora bien, el cumplimiento de las obligaciones formales en este caso puede llevar a resultados con efectos perjudiciales para el prestador de los servicios. Baste considerar así que si el prestador del servicio estima que el destinatario es empresario o profesional, por información que tiene al margen del NIF a efectos del IVA, no podrá cumplimentar debidamente el modelo de declaración informativa 349 (otra opción sería no cumplimentarlo en este supuesto), y ello puede disparar las alarmas en la Administración tributaria competente del prestador. Lo lógico sería que, a la vista de la dicción del reglamento comunitario, se recogieran estas circunstancias en la cumplimentación del modelo de declaración.

### 3.5.2.2. Destinatarios establecidos fuera de la Comunidad

Cuando el prestador de un servicio se relaciona con un destinatario establecido fuera del territorio comunitario, las cuestiones que se plantean son todavía más complejas, dado que la tributación y las obligaciones formales en los Estados terceros difieren de la existente en el territorio comunitario y el prestador del servicio no tiene acceso a una norma común, como sucede cuando se relaciona con empresarios o profesionales comunitarios. Nuevamente se traslada al prestador la acreditación de la condición de empresario o profesional destinatario del servicio, lo que obliga a esperar de la Administración tributaria y del TJUE una interpretación razonable y acorde con el grado de dificultad que puede tener el prestador en obtener esta acreditación.

A ello añadimos que en múltiples operaciones, tanto si el destinatario es empresario o profesional, como si no actúa como tal, la localización de las operaciones se traslada a la sede del destinatario, lo que obliga al prestador a obtener mayores garantías y seguridad jurídica en sus relaciones con los clientes o destinatarios a fin de que la operación tribute correctamente a efectos del IVA.

Al margen de los supuestos en que el destinatario no actúa como empresario o profesional, que se examinan en el epígrafe siguiente, el artículo 18.3 del RE UE/282/2011 establece las condiciones para que el prestador de un servicio pueda considerar que el destinatario se encuentra establecido fuera del territorio comunitario, siempre teniendo en cuenta que, si dispone de información que indica lo contrario (nuevamente la carga de la prueba o acreditación de la condición del destinatario recae sobre el prestador de los servicios), deberá considerarlo como no empresario o profesional.

La norma reglamentaria comunitaria distingue dos circunstancias:

- A) En el supuesto de que obtenga del destinatario o cliente el certificado, expedido por las autoridades fiscales competentes de que dependa el destinatario o cliente, que confirme que este último está desarrollando actividades económicas que le permitan obtener la devolución del IVA con arreglo a lo dispuesto a la Directiva 86/560/CEE del Consejo (de 17 de noviembre de 1986, que regula las modalidades de devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad), podrá considerar que estamos ante un empresario o profesional. A estos efectos, el artículo 31 bis del RIVA (art. 3.1 de la Directiva 86/560/CEE) exige que la solicitud de devolución (que debe presentarse por vía electrónica) se acompañe de una certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique el establecimiento del solicitante en la que se acredite que realiza en el mismo actividades empresariales o profesionales sujetas al IVA o a un tributo análogo durante el periodo en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita.

#### EJEMPLO 21:

Una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto dedicado a la traducción de textos presta un servicio a un empresario de Argentina, quien le aporta un certificado expedido por las autoridades fiscales de ese Estado tercero en el que se señala que está dado de alta en el censo de empresarios o profesionales realizando la actividad de edición de libros.

El empresario español considerará en este caso que el destinatario es empresario o profesional y la operación no quedará sujeta en el territorio de aplicación del impuesto, sino en sede del destinatario, no repercutiendo IVA español.

Cuestión distinta es si el empresario argentino puede o no obtener la devolución del impuesto que soporte en el territorio de aplicación del impuesto por otras operaciones que realice en el mismo por la vía del artículo 119 bis de la LIVA, pues para ello deben reunirse otros requisitos adicionales, que deberán acreditarse ante la Administración tributaria española cuando solicite esta devolución.

La dicción de este precepto resulta confusa. Alude a actividades económicas que permitan obtener la devolución a los empresarios no establecidos en el territorio comunitario. A tal efecto, tanto la Directiva 86/560/CEE como nuestra norma interna (arts. 119 bis de la LIVA y 31 bis del RIVA) imponen unos requisitos restrictivos que deben cumplirse en todo caso. Así, el principio de reciprocidad o la realización en el territorio de aplicación del impuesto de unas concretas operaciones (no cualquier operación da derecho a obtener la devolución del impuesto por la vía del art. 119 bis de la LIVA). Debe entenderse que el legislador comunitario no pretende restringir la regla de localización en sede del destinatario solo cuando se trate de estas actividades o cuando se dé cumplimiento a los requisitos materia-

les que exige la Directiva anterior, sino que alude a la condición de sujeto pasivo del destinatario en cuanto reúne la condición de empresario o profesional de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto comunitario. A tal efecto, el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE, en su apartado primero, considera sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad, al sujeto pasivo enunciado en el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE. Esto es, se considerará sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad a quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad, considerándose «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas, y, en particular, la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

- B) En caso de no obtener este certificado, el legislador comunitario opta por acreditar la condición de empresario o profesional acudiendo a cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Así, en ausencia del certificado, el prestador podrá considerar que el destinatario es empresario o profesional:

- Si el destinatario o cliente dispone del NIF a efectos de IVA. Lo que puede ocurrir ya que un empresario o profesional no establecido en el territorio comunitario puede obtener este número en un Estado miembro, dadas las operaciones que realiza en ese Estado (puede tener un establecimiento permanente, por ejemplo). Con ello queda acreditada la condición de empresario o profesional, dado que el Estado miembro que suministra el número de identificación habrá efectuado las actuaciones tendentes a garantizar su condición de empresario profesional.

#### EJEMPLO 22:

Un empresario o profesional de Canadá es destinatario de una prestación de servicio efectuada por un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto dedicado a la ingeniería informática. El destinatario del servicio es la sede del destinatario en Canadá, si bien ha suministrado al empresario español un NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa, ya que tiene un establecimiento permanente en ese Estado miembro.

En este caso, el empresario español tiene evidencia de que el destinatario canadiense es empresario o profesional, localizando la operación en ese Estado tercero (art. 69. uno.1.º de la LIVA) no estando sujeta la operación en España.

- Si el destinatario dispone de un número similar asignado por el país de establecimiento y que sirva para identificar a la empresa.

**EJEMPLO 23:**

El empresario español que presta un servicio a un empresario establecido en un Estado tercero podrá acreditar la condición del destinatario mediante la aportación de este del número de registro en el censo de empresarios que exista en su país, número de identificación a efectos de un impuesto similar o análogo al IVA, etc.

- Finalmente, podrá acreditarse a través de cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el destinatario es un sujeto pasivo, pero, en ese caso, el prestador debe comprobar de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el destinatario o cliente, a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

**EJEMPLO 24:**

Ante la ausencia de uno de los medios de prueba señalados en los dos puntos anteriores, un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto podrá acreditar que el destinatario es empresario o profesional mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho, como puede ser un certificado de la Administración tributaria del Estado tercero, o de cámara de comercio o similar, o del registro mercantil, etc.

### 3.6. Calidad del destinatario o cliente

La norma comunitaria regula los elementos justificativos que el prestador debe obtener del cliente para determinar su condición de sujeto pasivo. No obstante, este puede actuar en calidad de tal empresario o profesional o no y, por ello, el RE UE/282/2011 establece en el artículo 19 tres reglas:

- A) Consideración de no empresario o profesional cuando las prestaciones de servicios se afecten a usos privados. A los efectos de las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, y 69 de la LIVA, se considerará que no reúne la condición de sujeto pasivo el destinatario o cliente que, aun siendo sujeto pasivo o siendo una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero es considerada como tal, recibe servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal.

El precepto alude a fines privados, lo que plantea diversas cuestiones. En primer lugar, si el concepto de «fines privados» es análogo al de fines ajenos a la actividad empresarial o profesional que realice el sujeto pasivo, incluida en el ámbito de aplicación del impuesto. Debe

considerarse que no es así y que el concepto de «fines privados» es más restrictivo por cuanto en otro caso quedarían al margen de la regla general de localización entre empresarios o profesionales numerosos supuestos que el propio legislador ha querido que quedasen incluidos (los del art. 43 de la Directiva 2006/112/CE y art. 5.cuatro de la LIVA).

**EJEMPLO 25:**

Una sociedad *holding* mixta, que gestiona el patrimonio afecto y además realiza actividades económicas, consistentes en la prestación de servicios a las sociedades del grupo, solo estará sujeta al IVA por estas últimas operaciones, pero no por la gestión del patrimonio.

Los gastos afectos a la gestión del patrimonio no son deducibles, en cuanto no están afectos a una actividad económica incluida en el ámbito de aplicación del impuesto, pero no puede concluirse que por ello están afectos a una actividad privada. Incluso la LIVA, en el artículo 5.cuatro, los considera empresarios o profesionales a efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, previstas en los artículos 69, 70 y 72 de la ley.

Precisamente la siguiente cuestión que plantea se relaciona con la anterior en tanto en cuanto que las personas jurídicas que no tienen la condición de sujeto pasivo y son consideradas como tales en ningún caso afectan los servicios a una actividad empresarial o profesional sujeta al impuesto, por lo que en ningún caso deberíamos considerarlos como sujetos pasivos si aplicamos esta regla sobre la calidad del cliente o destinatario.

Por ello, una interpretación razonable nos conduciría a considerar que por «fines privados» se entiende aquellos que son ajenos a la naturaleza y fines propios perseguidos por el sujeto pasivo.

**EJEMPLO 26:**

Al igual que en el supuesto anterior, respecto de una entidad pública no podemos señalar que sean fines privados la realización de las funciones que le son encomendadas, reconociéndose la consideración empresario o profesional el artículo 5.cuatro de la LIVA (art. 43 de la Directiva 2006/112/CE).

Por otra parte, el precepto alude a los fines privados del personal dependiente del sujeto pasivo, lo que resulta de todo punto lógico, en tanto sean ajenos a la actividad empresarial o profesional que realiza el sujeto pasivo.

**EJEMPLO 27:**

Indudablemente si un empresario contrata los servicios de un arquitecto para que redacte un proyecto de obra dirigido a casa de vacaciones para los empleados, las cuotas de IVA soportadas no están afectas a la actividad económica, en el sentido expuesto por la Directiva 2006/112/CE (art. 168 bis) y la LIVA (art. 95).

No obstante, el propio legislador comunitario ante la complejidad de esta regla reconoce la dificultad en su aplicación y, si bien la recoge en primer lugar, sin embargo no puede considerarse en la práctica que sea la general a la hora de determinar la calidad en la que actúa el destinatario o cliente.

- B) Regla general: el prestador podrá considerar que los servicios están destinados a los fines de la actividad económica del cliente cuando, para la operación en cuestión, el destinatario o cliente le haya comunicado su NIF a efectos de IVA.

Varias son también las precisiones a efectuar. El propio precepto recoge que si el prestador dispone de información que indique que se afectan los servicios a un fin privado, deberá considerar que el destinatario no actúa en calidad de empresario o profesional, para ello, tendrá en cuenta, por ejemplo, la naturaleza de los servicios prestados. A pesar de la presunción del párrafo anterior, esta regla introduce nuevas obligaciones al prestador, con las consecuencias y efectos que pueda ocasionar en la tributación de la operación.

**EJEMPLO 28:**

- A) En el supuesto anterior que se ha citado, si un despacho profesional de arquitectura redacta un proyecto referido a una casa de vacaciones con destino al personal de una empresa, deberá suponer que no va a quedar afecto a la actividad empresarial o profesional del destinatario, por lo que deberá considerarlo como consumidor final, con la dificultad que ello entraña.
- B) Un abogado establecido en el territorio de aplicación del impuesto es contratado por un empresario establecido en Francia, dedicado a la fabricación de mobiliario de cocina, para llevar el proceso de divorcio de este empresario con su mujer española en los juzgados de Huesca.

La naturaleza del servicio que presta el abogado implica que la calidad en la que actúa el destinatario o cliente francés no es la de empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto en ese Estado miembro, sino la de un particular. Por ello, la prestación de servicios se localizará en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud del artículo 69.uno.2.º de la LIVA y deberá repercutir el impuesto español al tipo del 18 por 100.

En segundo lugar, el precepto alude al NIF a efectos de IVA, por lo que estaremos ante una regla general pero solo en tanto en cuanto el empresario o profesional prestador del servicio se relaciona con otro empresario o profesional de un Estado miembro de la UE, puesto que este es el ámbito territorial en el que es exigible este NIF a efectos de IVA.

En las relaciones con empresarios o profesionales establecidos fuera del ámbito territorial de la UE, deberemos estar a las reglas que se han indicado en el párrafo anterior A).

- C) Afectación de los servicios a los fines de la actividad económica y a fines privados. El precepto cierra las consideraciones entorno a la calidad del destinatario o cliente con el examen del supuesto en que la prestación de un único servicio se afecte tanto a los fines de la actividad económica que realiza el sujeto pasivo como a fines privados, incluidos los del personal del destinatario o cliente. En este sentido, debe garantizarse que este servicio únicamente resulte gravado en un único lugar, y a ello responde esta regla.

En estos casos, la prestación del servicio se regulará por la regla general de localización prevista en los artículos 44 de la Directiva 2006/112/CE y 69.uno.1.º de la LIVA, esto es, en sede del destinatario o cliente, primando de esta forma la condición de empresario o profesional del destinatario o cliente.

Ahora bien, ello será así siempre que no exista una práctica abusiva, esto es, así para que no se produzcan situaciones de localización de las operaciones no queridas por el legislador comunitario. Una medida para entender si existen prácticas abusivas será el determinar el porcentaje de afectación a una u otra actividad, si bien, este no tiene por qué ser siempre una regla que permita la resolución de todas las cuestiones que los supuestos puedan plantear. Nos encontramos ante una norma antifraude que pretende solo la determinación de la regla de localización de las operaciones realizadas por un empresario o profesional, al margen del derecho a la deducción del destinatario.

Por ello, debe recordarse que la Directiva 2006/112/CE (art. 169), y así debe interpretarse ahora nuestro artículo 95.uno de la LIVA, permite la deducción de las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen para las necesidades de las operaciones.

La regla no es más que una concreción de lo previsto en los preceptos citados así como del artículo 5.cuatro de la LIVA, en tanto en cuanto un servicio puede afectarse simultánea o proporcionalmente a las actividades económicas que realiza el destinatario empresario o profesional, como a fines distintos no incluidos en el ámbito de aplicación del impuesto, sean propios del empresario o profesional pero fuera de este ámbito, como afecto a fines privados del propio empresario o de terceras personas. Nuevamente, y reiterando lo manifestado anteriormente, el legislador comunitario pretende localizar las operaciones en sede del destinatario cuando este sea empresario o profesional y afecte las cuotas soportadas a la actividad económica o a la que es propia del destinatario y no cuando queden afectas a fines ajenos a esta, como pueden ser los fines privados, aunque podría haber concretado las reglas de forma más segura para el prestador de los servicios.

**EJEMPLO 29:**

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio de asesoría financiera y fiscal a un empresario establecido en otro Estado miembro, un club de fútbol de primera división. Este servicio comprende no solo la asesoría a la empresa destinataria sino también la asesoría financiera y fiscal individual al personal de alta dirección del club y a los jugadores de la plantilla.

Nos encontramos ante una prestación de servicios afecta no solo a los fines propios de la actividad económica del destinatario, sino también a fines privados del personal dependiente. Por ello, deberemos aplicar esta regla y determinar en qué medida esta prestación de servicios se encuentra afecta a la actividad empresarial del destinatario. Si la asesoría financiera y fiscal se dirige principal y esencialmente a los jugadores y personal del destinatario, deberíamos plantear la aplicación de la norma antifraude y considerar al destinatario como no empresario o profesional a los efectos de determinar la regla de localización.

### 3.7. Lugar de establecimiento del destinatario o cliente

La determinación del lugar de establecimiento de un destinatario o cliente resulta esencial en la aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicio, y el RE UE/282/2011 dedica los artículos 20 a 24 a aclarar algunas cuestiones que habían surgido como consecuencia de la entrada en vigor de estas reglas.

#### 3.7.1. Destinatario o cliente empresario o profesional establecido en un único país

El artículo 20 del RE UE/282/2011 comienza por examinar la regla general de localización de las prestaciones de servicios cuando el destinatario o cliente es sujeto pasivo o bien una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo pero sea considerada como tal.

Los artículos 44 de la Directiva 2006/112/CE y 69.uno.1.º de la LIVA determinan que el lugar de realización de esa prestación de servicios será el Estado miembro o país donde se encuentre establecido.

No cabe duda de que en este caso si el destinatario tiene su sede de la actividad económica en un único país o, a falta de una sede o de un establecimiento permanente, tiene su domicilio y residencia habitual en un único país, la prestación de servicios se considerará realizada y se gravará en dicho país.

La regla no es más que la traslación lógica de lo dispuesto en el artículo 10 del RE que se ha examinado anteriormente.

**EJEMPLO 30:**

Si un empresario establecido exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio al ayuntamiento de París (Francia) y este le suministra el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa, el lugar de realización de esta operación será Francia y el empresario español no deberá repercutir IVA español ni francés; siendo difícil que surja la duda de donde se encuentra establecido el destinatario o si este tiene varios establecimientos permanentes.

Como es el prestador el que debe determinar la tributación de la operación, el precepto indica que deberá basarse para ello en la información comunicada por el destinatario o cliente, debiendo el prestador comprobar la exactitud de la misma a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

Esta información puede incluir un número de identificación a efectos de IVA atribuido por el Estado miembro en el que el destinatario o cliente se encuentre establecido, simplificando así la comprobación en la forma que se ha expuesto anteriormente, pero reiterando el establecimiento de obligaciones de comprobación al prestador.

### 3.7.2. Destinatario o cliente empresario o profesional establecido en varios países

El artículo 21 del RE UE/282/2011 recoge esta segunda regla que trata de los mismos sujetos definidos en la anterior, con la diferencia de que se encuentran establecidos en varios países.

En este caso, se recoge una graduación en la determinación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios, que no son sino el traslado de las reglas de establecimiento de los sujetos pasivos prevista en el artículo 10 del RE UE/282/2011 (al que debemos remitirnos para determinar los distintos conceptos de sede de la actividad, establecimiento permanente, domicilio y residencia habitual) y que supone tener en cuenta el criterio económico inherente a la imposición sobre el consumo, para localizar la tributación:

- Se gravará en primer lugar en el país en que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica.
- Si la prestación se efectúa a un establecimiento permanente situado en un lugar distinto de aquel en que el destinatario o cliente tenga la sede de su actividad económica, el servicio se localizará en el lugar del establecimiento permanente que recibe el mismo y siempre que lo utilice para sus propias necesidades.
- Subsidiariamente, y como regla de cierre, si el sujeto pasivo no tiene una sede de actividad económica o un establecimiento permanente, el servicio se gravará en el lugar de su domicilio o de su residencia habitual.

### 3.7.3. Identificación del establecimiento permanente del destinatario o cliente

Los problemas surgen, como se acaba de exponer, en el momento en que el destinatario o cliente tiene varios establecimientos permanentes. Para dar respuesta a estas cuestiones, el artículo 22 del RE UE/282/2011 recoge nuevamente una graduación de los criterios o reglas a tener en cuenta por el prestador de los servicios, puesto que es este quien debe identificar el establecimiento permanente al que se dirige el servicio:

- En primer lugar, el prestador examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado y, en función de ella, identificará el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio.
- Si a través de la naturaleza y utilización del servicio no es posible la identificación del establecimiento permanente, el prestador examinará en particular si el contrato, la hoja de pedido y el número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del cliente y que este le haya comunicado identifican al establecimiento permanente como destinatario o cliente del servicio y si el establecimiento permanente es el que abona el servicio.

#### EJEMPLO 31:

Si un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio de ingeniería informática sobre la aplicación de un determinado programa informático que usa exclusivamente un establecimiento permanente, en principio puede presumirse que este es el destinatario de la operación. El problema con que se encuentra el prestador es precisamente el de determinar que el establecimiento es el destinatario, con la complejidad que la realidad introduce en estos conceptos indeterminados.

Las reglas pueden dar lugar a numerosos conflictos, esencialmente cuando el establecimiento permanente tiene distinta personalidad jurídica que el empresario o profesional de quien tiene esta condición, puesto que el empresario o profesional que presta un servicio puede materialmente prestarlo en un establecimiento permanente, por cuenta y en nombre de la persona de quien depende, lo que no supone, por sí mismo, ninguna operación de fraude o práctica abusiva. Al igual que esta, pueden plantearse otras situaciones o hipótesis que pueden dar origen a conflictos en la aplicación de las normas de localización (adquisición de servicios por la sede de la actividad con destino a todos los establecimientos; carácter o no de los almacenes como establecimiento permanente, etc.). Debemos estar también a la jurisprudencia comunitaria que concreta la determinación del destinatario de las operaciones, lo mismo que se tendrá en cuenta la independencia del establecimiento permanente para realizar operaciones, que impide repartir costes entre matriz y filial (STJUE de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, FCE Bank).

No obstante, el precepto advierte que la aplicación de estas reglas se entiende sin perjuicio de las obligaciones inherentes del cliente, entre las que se encuentra fundamentalmente la de suministrar el

NIF a efectos de IVA (si nos encontramos ante un empresario o profesional establecido en el territorio comunitario), aunque ello no evita toda la problemática planteada que, como puede verse, parece ser contraria al principio de seguridad jurídica que reconoce la exposición de motivos del reglamento.

#### 3.7.4. *Lugar de establecimiento del cliente en las prestaciones de servicios de arrendamientos de medios de transporte a partir de 1 de enero de 2013*

A partir del 1 de enero de 2013 el artículo 70.uno.9.º de la LIVA, en relación con el artículo 56.2 de la Directiva 2006/112/CE, se modifica incluyendo la prestación de servicio de arrendamiento de medios de transporte a largo plazo cuando el destinatario no sea empresario o profesional, de forma que se considerarán también prestados en el TAI a partir de esa fecha:

- A) Los arrendamientos a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio.
- B) No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el TAI cuando estas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio (art. 56.2, párrafo 1.º de la Directiva 2006/112/CE).

En relación con la regla A), de acuerdo con los artículos 23 y 24 del RE UE/282/2011, concretan:

- El prestador establecerá ese lugar basándose en la información objetiva que comunique el cliente y comprobará dicha información a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.
- Si se presta a una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo que esté establecida en varios países o que tenga su domicilio en un país y su residencia habitual en otro, a la hora de determinar el lugar de realización de la prestación de dichos servicios se dará prioridad al emplazamiento que mejor garantice la imposición en el lugar de consumo efectivo de los servicios.

#### 3.7.5. *Lugar de establecimiento del cliente en las prestaciones de servicios de los artículos 69.dos y 70.uno.4.º de la LIVA*

El primero de los preceptos establece una regla general de localización de las prestaciones de servicios que cita, cuando el destinatario o cliente es un particular establecido fuera del territorio comunitario, y el artículo 70.uno.4.º lo hace para las prestaciones de servicios por vía electrónica cuando el prestador se encuentra fuera del territorio comunitario y el destinatario es un particular establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Aun cuando nos encontramos ante prestaciones de servicios efectuadas a destinatarios no empresarios o profesionales se localizan en sede del destinatario.

Los artículos 23 y 24 del RE UE/282/2011 determinan para todas ellas:

- El prestador establecerá el lugar donde esté establecido el cliente o, a falta de establecimiento, en donde este tenga su domicilio o residencia habitual, basándose en la información objetiva que comunique el cliente y comprobará dicha información a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.
- Si el destinatario está establecido en varios países o tiene su domicilio en un país y su residencia habitual en otro, a la hora de determinar el lugar de realización de la prestación de dichos servicios se dará prioridad al emplazamiento que mejor garantice la imposición en el lugar de consumo efectivo de los servicios.

En cualquier caso, si el destinatario se encuentra establecido en varios países o tiene su domicilio en uno y la residencia habitual en otro, pero ambos fuera de la UE, el servicio seguirá localizándose fuera del ámbito territorial comunitario, por lo que no quedará sujeta la operación al IVA español. Cuestión distinta será que nos encontremos ante un destinatario establecido en un Estado tercero, pero con establecimiento permanente en un Estado miembro, o un consumidor tiene su domicilio en un país ajeno a la UE y residencia habitual en un Estado miembro. En estos últimos supuestos la determinación de la localización de las operaciones tiene gran trascendencia, por lo que deberá el empresario prestador poner todo su cuidado a la hora de fijar la tributación de la operación. Indudablemente, si el destinatario es empresario, la notificación del NIF a efectos de IVA suministrado por otro Estado miembro puede ser determinante o aclarar la tributación (siempre que el consumo del servicio se produzca por el establecimiento que corresponde con el NIF a efectos de IVA); pero resulta más dificultoso en el caso de encontrarnos ante destinatarios particulares en el supuesto citado (pensemos en un particular con domicilio en Andorra pero residencia habitual en Francia o en España). En todo caso, deberemos tener en cuenta dónde se consume efectivamente el servicio. Por otro lado, si estas reglas se refieren a destinatarios no empresarios o profesionales, la referencia a los establecimientos permanentes carece de sentido.

Respecto de estos supuestos, deberemos tener en cuenta también la regla de cierre que establece el artículo 70.dos de la LIVA (autorización a los Estados miembros establecida en el art. 59 bis de la Directiva 2006/112/CE), en virtud de la que se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios que cita el precepto, cuando conforme a las reglas de localización, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas (ni la directiva, ni la LIVA ni el reglamento de ejecución concretan qué se entiende por ello) se realicen en el territorio de aplicación del impuesto [se trata de los servicios del art. 69.dos, letras a) a m), cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra n) cualquiera que sea su destinatario; los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal; y los de arrendamiento de medios de transporte].

Por otra parte, nuestro artículo 70.uno.4.º de la ley, para los servicios electrónicos (igual que el n.º 8 para los de telecomunicaciones y radiodifusión) establece la presunción de establecido cuando se efectúe el pago con cargo a cuenta abierta en establecimiento permanente en nuestro territorio que debemos considerar aplicable también ahora (a pesar de que el reglamento no lo recoge) y exten-

derse a otros supuestos, ya que se trata de un medio de prueba admisible para concretar la sede del destinatario particular

**EJEMPLO 32:**

- A) Si un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto cede personal a un particular establecido en Canadá, el consumo del servicio se produce en este Estado tercero, por lo que este será el lugar de realización de la operación. En cualquier caso, como vemos, la operación no queda sujeta al impuesto español.
- B) Si un despacho profesional dedicado a la abogacía presta un servicio cuya utilización y explotación efectivas se realizan en el territorio de aplicación del impuesto (representación en un proceso judicial) a un particular establecido fuera de la UE, el servicio se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, con base en el artículo 70.dos de la LIVA.

### 3.7.6. *Determinación temporal de las normas reguladoras del lugar de realización de las prestaciones de servicios*

Las distintas reglas de localización de las prestaciones de servicios exigen tener en cuenta diversas circunstancias concurrentes, bien sean materiales o subjetivas. Estas referidas esencialmente a la condición y calidad del destinatario o cliente.

El RE UE/282/2011 nos recuerda en el artículo 25 que para ello deberemos estar a la situación concreta que se dé en el momento del devengo de la operación, esto es, para la aplicación de las normas relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios solo se tendrán en cuenta las circunstancias que concurran en el momento del devengo del impuesto, de acuerdo con el artículo 75 de la LIVA y 63 a 67 de la Directiva 2006/112/CE.

Añade que los cambios posteriores que puedan producirse en la utilización del servicio recibido no afectarán a la determinación del lugar de realización de la prestación.

En nuestro ordenamiento interno, el artículo 21.1 de la Ley General Tributaria determina el concepto de devengo y los efectos de su concreción. Así el devengo es el momento en que se considera realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria. La fecha de concreción del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

No obstante, la norma comunitaria señala que los cambios posteriores no afectan a la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios, con la excepción de que concurran o existan prácticas abusivas, cuyas consecuencias podrán hacer variar el lugar de realización.

**EJEMPLO 33:**

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio de suministro de un programa informático vía Internet (prestación por vía electrónica) a un establecimiento permanente situado en Francia, de un empresario cuya sede se encuentra en Alemania. El suministro del programa informático se produce el día 2 de diciembre de 20X2 y el establecimiento permanente deja de funcionar como tal el 31 de diciembre siguiente.

El servicio se localiza en Francia, pues deberemos considerar la fecha en que se ha producido el devengo para concretar también la localización del servicio, con independencia de las circunstancias posteriores que puedan producirse, salvo la existencia de prácticas abusivas.

El empresario español no deberá repercutir IVA español, y el establecimiento de Francia deberá declarar la operación en ese Estado miembro, donde es deudor del impuesto (regla de inversión del sujeto pasivo). El empresario español, además, deberá declarar la operación en el modelo 303 (operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que generan el derecho a deducir) y en el modelo 349 (en donde figurará el NIF a efectos de IVA suministrado por el establecimiento francés).

### 3.7.7. Prestaciones de servicios de intermediación en nombre y por cuenta ajena

El artículo 70.uno.6.º de la LIVA (art. 46 de la Directiva 2006/112/CE) establece una regla especial de localización para los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena, considerándose localizados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, y siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el citado territorio, de acuerdo con la LIVA (si el destinatario es otro empresario o profesional, se localizará en sede del destinatario, como regla general, por aplicación del art. 69.uno.1.º de la LIVA).

Los artículos 30 (art. 9 del anterior RE de 2005) y 31 del RE UE/282/2011 establecen las siguientes reglas:

- Estas prestaciones de servicios de mediación abarcan los servicios realizados por intermediarios que actúan en nombre y por cuenta:
  - Tanto del destinatario del servicio prestado.
  - Como del prestador de esos servicios.
- Respecto de los servicios de intermediación en nombre y por cuenta de terceros para la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar:

- Cuando el destinatario sea otro empresario o profesional se aplicará la regla general del artículo 69.uno.1.º, localizándose en sede del destinatario.
- Cuando se presten a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo se aplicará la regla especial de localización del artículo 70.uno.6.º de la LIVA.

**EJEMPLO 34:**

Un particular residente en Francia contrata con una agencia inmobiliaria de ese país para que le proporcione e intermedie en la compra de una vivienda unifamiliar en la costa malagueña. La agencia percibirá del particular francés una comisión del 5 por 100 del precio de compra del inmueble. La agencia proporciona al particular francés la información de una vivienda nueva, propiedad de un promotor inmobiliario español.

La agencia inmobiliaria realiza un servicio de intermediación en nombre y por cuenta del particular francés, en una operación subyacente (la adquisición de un inmueble) sujeta a IVA español (el vendedor es el promotor español que repercutirá un tipo del 8% al particular francés). Esta prestación de servicios tributará en el territorio de aplicación el impuesto, en base a la regla prevista en el artículo 70.uno.6.º de la LIVA, refrendada ahora por el precepto del reglamento comunitario.

### 3.7.8. Prestaciones de servicios consistentes en el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas o recreativas

El artículo 70.uno.3.º de la LIVA (art. 53 de la Directiva 2006/112/CE) establece una regla especial de localización para los servicios anteriores, a los similares como ferias y exposiciones y a los accesorios a los anteriores, considerando que el lugar de realización será donde tengan lugar efectivamente, siempre que el destinatario sea empresario o profesional actuando como tal (esto es, se localizan en el territorio de aplicación del impuesto cuando tengan lugar efectivamente en este territorio).

Los artículos 32 y 33 del RE UE/282/2011 establecen las siguientes reglas a tener en cuenta en relación con la determinación del lugar de realización de estos servicios, si bien no se termina de precisar qué se entiende por «acceso» a las manifestaciones del precepto (cursos de formación, seminarios, etc.), lo que hubiera sido deseable ya que se trata de servicios cuyos destinatarios son empresarios o profesionales:

- El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas o recreativas, comprende:
  - El derecho de acceso a espectáculos, representaciones teatrales, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, exposiciones, así como otras manifestaciones culturales similares.

- El derecho de acceso a manifestaciones deportivas, como partidos o competiciones.
- El derecho de acceso a manifestaciones educativas y científicas, como conferencias y seminarios.
- Los servicios accesorios a los anteriores:
  - Comprenden los servicios directamente relacionados con el acceso a los servicios comprendidos en los dos puntos anteriores, que se presten por separado a cambio de una contrapartida a la persona que asiste a una manifestación.
  - En particular, se integran dentro de esta categoría, el uso de los guardarropas o de las instalaciones sanitarias, pero no los simples servicios de intermediarios relativos a la venta de entradas.
- Finalmente se establece un supuesto de exclusión. La utilización de instalaciones como gimnasios o similares a cambio del pago de una cotización no se incluyen dentro de esta regla especial de localización, prevista en nuestro artículo 70.uno.3.º de la LIVA.

Recordemos finalmente que, de acuerdo con el artículo 23 de nuestro RIVA, los servicios de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial no se consideran comprendidos dentro de los servicios de promoción o de publicidad del artículo 69.dos c) de la LIVA, sino que se consideran incluidos dentro de esta regla especial del artículo 70.uno.3.º.

#### EJEMPLO 35:

Un club de fútbol de Soria es contratado por otro club de Italia para jugar un partido amistoso en Niza (Francia).

De acuerdo con las reglas de localización que se acaban de exponer, tributará la prestación de servicios que realiza el club de Soria al club italiano, en Francia, puesto que es en ese Estado miembro donde materialmente se presta el servicio.

### 3.7.9. Prestaciones de servicios de restauración y catering a bordo de medios de transporte

Conforme al artículo 70.uno.5.º de la LIVA (arts. 55 y 57 de la Directiva 2006/112/CE) se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto (cualquiera que sea el destinatario, empresario o profesional o no) los servicios de restauración y *catering*:

- A) Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la CE cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto.

- B) Los restantes servicios de restaurante y *catering* cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto.

Además, el precepto interno y el artículo 57 de la Directiva establecen la delimitación de las circunstancias siguientes en el concepto de transporte:

1. Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.
2. Por parte de un transporte de pasajeros realizado en la CE entenderemos la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, discorra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la CE.
3. Se entiende por lugar de inicio el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la CE, incluso después de la última escala fuera de la CE.
4. El lugar de llegada será el último lugar previsto para el desembarque en la CE de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala hecha en un país o territorio tercero.

Respecto de esta regla de localización, los artículos 35, 36 y 37 del RE UE/282/2011 establecen los siguientes criterios de delimitación en relación con las prestaciones de servicios de restauración y *catering* a bordo de medios de transporte y, por tanto, aplicables a los servicios que hemos delimitado en el punto A) anterior:

- La «parte de un transporte de pasajeros realizado en la CE» vendrá determinada por el trayecto realizado por el medio de transporte y no por el trayecto completado por cada pasajero; concretando así la circunstancia prevista en el punto 2) anterior.
- Delimita las prestaciones que deben incluirse en las letras A) y B) anteriores, de forma que:
  - Las prestaciones de servicios de restauración y *catering* realizadas durante la parte de un transporte de pasajeros efectuada en la CE quedarán cubiertas por la letra a) del artículo 70.uno.5.º (art. 57 de la Directiva 2006/112/CE).
  - Las prestaciones de servicios de restauración y *catering* realizadas fuera de dicha parte pero en el territorio de un Estado miembro o de un tercer país quedarán cubiertas por la letra b) del artículo 70.uno.5.º de la LIVA cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto (art. 55 de la Directiva 2006/112/CE).
- Finalmente, el reglamento comunitario delimita el lugar de realización de las prestaciones de servicios de restauración o *catering* llevado a cabo parcialmente en la Comunidad durante una parte de un transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad y parcialmente fuera de dicha parte pero en el territorio de un Estado miembro: en ese caso, se determinará el lugar de realización íntegramente por las normas de determinación del lugar de realización de la prestación aplicables al inicio de la prestación del servicio de restauración o *catering*.

### 3.7.10. Prestaciones de servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte

El artículo 70.uno.9.º de la LIVA (art. 56 de la Directiva 2006/112/CE) establece las reglas de localización de las prestaciones de servicios de arrendamiento de medios de transporte, de forma que se considerarán prestadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el territorio de aplicación del impuesto; considerándose que el contrato es a corto plazo cuando la tenencia o uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no sea superior a 30 días y, en el caso de buques, no sea superior a 90 días.

El RE UE/282/2011 establece las siguientes reglas para la determinación del lugar de realización de estas prestaciones de servicios:

- A) En relación con el territorio en el que los medios de transporte se ponen efectivamente en posesión del destinatario, se considera como tal aquel en el que el cliente o un tercero que actúe en su nombre tome posesión del medio de transporte materialmente.

#### EJEMPLO 36:

Un empresario español dedicado al alquiler de vehículos arrienda uno a un profesional francés que se traslada a España para realizar determinadas prestaciones de servicios a empresarios españoles, por un plazo de 25 días. El vehículo lo alquila en el aeropuerto de Barajas (donde firma el contrato), a donde llega el profesional francés, procedente de París.

Deberemos distinguir dos operaciones: de un lado las prestaciones de servicio del profesional francés a los empresarios españoles, respecto de las que, por regla general (a salvo de especial prevista en el art. 70 de la LIVA), tributarán en el territorio de aplicación del impuesto por el artículo 69.uno.1.º de la LIVA, produciéndose la inversión del sujeto pasivo (art. 84.uno.2.º de la LIVA).

De otro, la prestación de servicio consistente en el alquiler del vehículo, por parte de un empresario español al profesional francés. En este caso, también tributará la operación en España, puesto que es en el territorio de aplicación del impuesto donde se pone el vehículo a disposición del destinatario. El empresario repercutirá IVA al destinatario al tipo general, y el profesional francés, en su caso, podrá solicitar la devolución del impuesto soportado vía artículo 119 de la LIVA, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en este precepto.

- B) Sobre la delimitación del concepto «medios de transporte», establece una regla general y posteriormente dos relaciones, una positiva de inclusión de determinados medios y otra negativa o excluyente.

- Como regla general se incluirán los vehículos, motorizados o no, y demás dispositivos y equipos concebidos para el transporte de personas u objetos de un lugar a otro, que puedan ser remolcados o empujados por vehículos, y que se destinen normalmente a tareas y sean idóneos para ello.
  - Entre otros, se incluirán dentro de este concepto (enumeración abierta positiva):
    - Vehículos terrestres tales como automóviles, motocicletas, bicicletas, triciclos y caravanas.
    - Remolques y semirremolques.
    - Vagones de ferrocarril (este supuesto y el anterior se consideraban ya medios de transporte en el art. 10 del RE de 2005).
    - Embarcaciones.
    - Aeronaves.
    - Vehículos específicamente concebidos para el transporte de enfermos o heridos.
    - Tractores y otros vehículos agrarios.
    - Vehículos para inválidos con propulsión mecánica o electrónica.
  - No se incluirán dentro del concepto (delimitación negativa):
    - Vehículos permanentemente inmovilizados.
    - Contenedores.
- C) Sobre la determinación de la duración del contrato, el reglamento comunitario establece las siguientes reglas:
- Regla general. La duración de la tenencia o del uso continuado de un medio de transporte objeto de arrendamiento será determinada tomando como base el contrato celebrado entre las partes.

**EJEMPLO 37:**

Como se ha indicado en el supuesto anterior, el profesional francés firma el contrato particular de arrendamiento del vehículo en el aeropuerto de Barajas, por un plazo de 25 días, por lo que deberemos considerarlo como de arrendamiento a corto plazo.

- Sobre el contrato celebrado entre las partes:
  - Constituye una presunción que puede ser refutada mediante cualquier instrumento de hecho o de derecho que permita determinar la duración efectiva de esa tenencia o de ese uso.

- La superación por causas de fuerza mayor de la duración contractual del arrendamiento a corto plazo no incidirá en la determinación de la duración de la tenencia o utilización continuada del medio de transporte.

**EJEMPLO 38:**

Si el profesional francés es hospitalizado a causa de una enfermedad y devuelve el vehículo en el día 32, de considerar que estamos ante una causa de fuerza mayor, no por ello se modificará la tributación de la operación, considerándose que estamos ante un arrendamiento de vehículo a corto plazo.

- Finalmente alude a los contratos consecutivos, de forma que:
  - De existir contratos consecutivos entre las mismas partes, la duración será la de la tenencia o uso continuados del medio de transporte establecida en el conjunto de los contratos.
  - Todo contrato y sus prórrogas se considerarán contratos consecutivos.
  - Como excepción, no se cuestionará la duración del contrato o de los contratos de arrendamiento a corto plazo que precedan al contrato calificado de contrato de larga duración, siempre que no existan prácticas abusivas.
  - En relación con contratos consecutivos entre las mismas partes para medios de transporte diferentes, precisa el reglamento que, salvo que existan prácticas abusivas, no se considerarán contratos consecutivos.

**EJEMPLO 39:**

Siguiendo con el supuesto anterior, si el profesional francés renueva el contrato de arrendamiento por un periodo adicional de 30 días, el arrendamiento del vehículo pasa a ser de 55 días, por lo que ya no se aplicará la regla especial de localización prevista en el artículo 70.uno.9.º de la LIVA. En este caso, el arrendamiento ya no es a corto plazo, por lo que aplicaremos la regla general prevista en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA, y la operación tributará en sede del destinatario, esto es, Francia, para lo que el profesional francés deberá suministrar el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria francesa. El empresario español, como en el primer contrato repercutió IVA, deberá rectificar la operación primera, puesto que ahora el contrato ya no es de arrendamiento a corto plazo.

## 4. TIPOS IMPOSITIVOS

El anexo III, en relación con el artículo 98 (que permite a los Estados miembros aplicar uno o dos tipos reducidos) de la Directiva 2006/112/CE establece una lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden estar sujetos a tipos reducidos, figurando en el punto 12 de la misma el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y espacios de estacionamiento de caravanas.

En desarrollo del anterior precepto y anexo, el artículo 91.uno.2.2.º de la LIVA precisa que tributarán al tipo reducido del 8 por 100 los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

El artículo 43 del RE UE/282/2011 delimita el concepto de «alojamiento para vacaciones», señalando que incluirá el arrendamiento de tiendas de campaña, caravanas o viviendas móviles instaladas en *campings* y utilizadas a modo de alojamiento; lo que queda incluido también en el supuesto de tipo reducido de nuestra norma interna que se ha señalado en el párrafo anterior.

## 5. EXENCIONES

### 5.1. Exenciones relativas a importaciones de bienes muebles con motivo de un cambio de residencia

El artículo 144, en relación con el artículo 86.1 b), de la Directiva 2006/112/CE establece la exención de las prestaciones de servicios, referidas a gastos accesorios (embalaje, transporte, seguro, etc.), cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones.

Se trata de una exención técnica en cuanto que de tributar por estos servicios se produciría una doble imposición, ya que al estar incluidos en la base imponible de la importación, ya han tributado por IVA.

En nuestro derecho interno, el artículo 64 de la LIVA prevé la exención de las prestaciones de servicios, distintas de las previstas en el artículo 20 (exenciones interiores que no generan el derecho a deducir), cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con las reglas de determinación de esta base imponible previstas en el artículo 83 de la ley.

El artículo 28 de nuestra LIVA regula la exención de las importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual, recogiendo así la previsión establecida en el artículo 143 de la Directiva 2006/112/CE en relación con los artículos 3 a 11 de la Directiva 2009/132/CE [del Consejo

de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del art. 143, letras b) y c), en relación con la exención del IVA de algunas importaciones definitivas de bienes].

El artículo 46 del RE UE/282/2011 precisa que la exención del artículo 64 de la LIVA (art. 144 de la Directiva 2006/112/CE) se aplicará a los servicios de transporte vinculados a la importación de bienes muebles con motivo de un cambio de residencia.

De esta forma se asegura la exención también por estos servicios accesorios a una importación que quedaba exenta por las reglas anteriores.

## **5.2. Exenciones relativas a determinadas operaciones asimiladas a las exportaciones**

### *5.2.1. Exenciones que se realicen en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares*

El artículo 151 de la Directiva 2006/112/CE establece las exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, recogidas en el artículo 22.ocho, nueve, diez y once de la LIVA.

Respecto de todas estas exenciones, el artículo 49 del RE UE/282/2011 precisa que estas exenciones se aplicarán también a los servicios electrónicos prestados por un sujeto pasivo que se acoja al régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica, previsto en los artículos 163 bis a 163 quater de la LIVA (arts. 357 a 369 de la Directiva 2006/112/CE). Esto es, quedarán exentas las prestaciones de servicios por vía electrónica efectuadas por sujetos pasivos establecidos fuera del territorio comunitario, que se acojan al régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica y los destinatarios sean las entidades o personas previstas en el citado artículo 22.ocho, nueve, diez y once de la LIVA.

### *5.2.2. Consorcio de Infraestructuras de Investigación Europeas (ERIC)*

El Reglamento (CE) 723/2009, del Consejo, de 25 de junio de 2009, relativo al marco jurídico aplicable a los Consorcios de Infraestructuras de Investigación Europea (ERIC), tiene como objetivo la creación de un marco para las infraestructuras de investigación europeas entre los Estados miembros, estableciendo un marco jurídico en el que se fijan los requisitos y procedimientos aplicables a la creación de ERIC, cuyo cometido principal es la creación y explotación de una infraestructura de investigación; cada una de las cuales desempeñará su cometido principal sin fines lucrativos, aunque pueden llevar a cabo actividades económicas limitadas, siempre que estén estrechamente relacionadas con su cometido principal y que no obstaculicen la consecución del mismo. Los ERIC tendrán personalidad jurídica a partir del mismo día en que surta efectos la decisión por la que se creen; y asimismo tendrán, en cada Estado miembro, la capacidad jurídica más amplia reconocida a las personas jurídicas por la legislación de dicho Estado, reconociéndoseles naturaleza de organismos internacionales en el sentido del artículo 15, letra c), de la Directiva 2004/18/CE. Finalmente, señalamos

que cada ERIC tendrá una sede estatutaria que estará establecida en el territorio de uno de sus afiliados, es decir, un Estado miembro o un país asociado.

El artículo 50 del RE UE/282/2011 establece las condiciones que deben cumplir los ERIC para acogerse al reconocimiento como organismo internacional a los fines de aplicación de las exenciones previstas en los artículos 143.1 g) y 151.1, párrafo primero, letra b) de la Directiva 2006/112/CE (arts. 61 y 22.nueve de la LIVA, el primero referido a exenciones en importaciones y el segundo a exportaciones asimiladas, ambas para organismos internacionales reconocidos por el Estado miembro).

### 5.2.3. *Exenciones relativas a operaciones asimiladas a las exportaciones que se realicen en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares*

El artículo 151 de la Directiva 2006/112/CE (correspondiente con nuestro art. 22.ocho, nueve, diez y once de la LIVA) regula las exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares.

El artículo 51 del RE UE/282/2011 trata del supuesto en que el destinatario de la operación se encuentre en un Estado miembro distinto de aquel en que se efectúa la entrega del bien o la prestación. En estos casos, se planteaba el problema de la acreditación necesaria para poder aplicar la exención.

A estos efectos, el precepto y el anexo II del reglamento determinan que cuando el destinatario (el organismo internacional, etc.) de una entrega de bienes o prestación de servicios se encuentre establecido en la Comunidad pero en un Estado miembro distinto de aquel en que se lleve a cabo la entrega o prestación, y la operación pueda acogerse a las exenciones indicadas, se aceptará el Certificado de exención del IVA y/o de los impuestos especiales, recogido en el anexo, a reserva de las notas explicativas que figuran en el mismo.

Se establecen además las siguientes condiciones:

- El Estado miembro en el que se encuentre establecido el destinatario podrá decidir si utiliza un certificado común para el IVA y los impuestos especiales o bien dos certificados distintos.
- El certificado deberá ir visado por las autoridades competentes del Estado miembro de acogida; aunque, si se destinan los bienes o servicios a uso oficial, los Estados miembros pueden dispensar al destinatario, en las condiciones que estimen oportunas, de la obligación de disponer de un certificado visado; dispensa que podrá ser retirada en caso de abuso.
- Los Estados miembros deben comunicar a la Comisión el punto de contacto designado para identificar los servicios responsables de visar el certificado y el alcance de la dispensa de la obligación de visado, informando la Comisión de ello a los restantes Estados miembros.

La exención puede aplicarse bien directamente por el proveedor del bien o el prestador del servicio, o bien mediante un procedimiento de devolución. El precepto reglamentario establece la actuación a seguir en cada uno de ambos casos, y así:

- Si la exención es directa en el Estado miembro en que se efectúe la entrega o prestación, el proveedor o prestador exigirá al destinatario de los bienes o servicios el certificado y lo conservará en sus registros.
- Si la exención se concede a través de un procedimiento de devolución del IVA (previsto en el art. 151.2 de la Directiva), el certificado se adjuntará a la solicitud de devolución remitida al Estado miembro en cuestión.

## 6. SUJETOS PASIVOS Y OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS

### 6.1. Delimitación de sujeto pasivo establecido, a efectos de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo

El artículo 84.dos de la LIVA (art. 192 bis de la Directiva 2006/112/CE) determina cuándo se considera que los sujetos pasivos se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, a efectos de concretar quién es el sujeto pasivo del IVA (el proveedor del bien o prestador del servicio, o bien el destinatario por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo).

Así, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA.

En este último caso, se considera que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.

Esta última precisión resulta trascendente a la hora de determinar cuándo se produce la regla de inversión del sujeto pasivo (en términos de la Directiva 2006/112/CE, cuando el destinatario resulta deudor del impuesto), en aquellos supuestos en que tanto el proveedor del bien o el prestador del servicio como el destinatario son sujetos pasivos del impuesto y se localiza la operación en el territorio de aplicación del impuesto.

Si el proveedor del bien o el prestador del servicio con sede fuera del territorio de aplicación del impuesto tiene un establecimiento permanente en el mismo, deberemos determinar si participa en la operación y el grado de participación, puesto que ello será concluyente para fijar si se produce o no la regla de inversión del sujeto pasivo (si el destinatario sujeto pasivo resulta deudor del impuesto).

Si el establecimiento permanente no participa o el grado de participación no supera el fijado por el RE, resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo (el destinatario se autorrepercute y se deduce en la medida en que tenga derecho a ello de acuerdo con las condiciones del Título VIII de la LIVA), mientras que en otro caso, esto es, si participa en la prestación del servicio no se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo, debiendo el proveedor del bien o el prestador

del servicio repercutir el impuesto al destinatario (en este caso este último no se autorrepercuta, aunque se deducirá el impuesto soportado en la medida en que tenga derecho a ello). Todo ello ha llevado a la doctrina a considerar que ha desaparecido la «vis atractiva» que tenía el establecimiento permanente en la determinación de la localización de las operaciones.

La delimitación de esta regla nos obliga a concretar dos aspectos por el siguiente orden: en primer lugar, hemos de determinar si el sujeto pasivo proveedor del bien o prestador del servicio se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto, esto es, si tiene o no en dicho territorio un establecimiento permanente. Este primer requisito es excluyente, de forma que quien no tenga establecimiento permanente no será sujeto pasivo de la operación cuando el destinatario sea otro empresario establecido en dicho territorio, puesto que se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo.

#### EJEMPLO 40:

- A) Si una sociedad mercantil dedicada a la asesoría fiscal, establecida exclusivamente en Francia, en donde radica su sede social, presta un servicio de asesoramiento a un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, y este notifica al anterior el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria española, el lugar de realización de esta operación (art. 69.uno.1.º de la LIVA) es el territorio de aplicación del impuesto y la operación queda sujeta al IVA español. Como el empresario francés no tiene establecimiento permanente alguno en el territorio de aplicación del impuesto, el sujeto pasivo de esta operación será el empresario español que se autorrepercutirá el IVA devengado por la operación (sin tener que emitir autofactura, que ha quedado suprimida a partir del 1 de enero de 2011, por lo que el documento justificativo será la factura expedida por el empresario francés sin repercusión de cuota alguna de IVA, francés o español) y se deducirá en la medida en que tenga derecho a ello (si tiene derecho o está en prorroga autoliquidará la operación en el modelo 303; y si no genera el derecho a deducir presentará el modelo 309 de autoliquidación de ingreso no periódico). Además declarará la operación en el modelo 349, para lo que el empresario francés le habrá suministrado el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria francesa.
- B) Si el empresario francés tiene establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, deberemos determinar si este participa o no en la operación. En el segundo caso actuaremos como en la letra A) anterior. Si participa, el sujeto pasivo será el empresario francés, que deberá repercutir IVA español (que declarará e ingresará el establecimiento permanente), y el empresario español no deberá autorrepercutirse cuota alguna, tan solo la deducirá en la medida en que tenga derecho a ello, no declarándose la operación en el modelo 349.

En segundo lugar, si hemos concluido en la existencia de establecimiento permanente del proveedor del bien o del prestador del servicio en el territorio de aplicación del impuesto, debe fijarse

si este establecimiento participa o no en la entrega del bien o prestación del servicio y el grado de participación, para concretar la regla de inversión del sujeto pasivo.

Ello tiene gran trascendencia, no solo desde el punto de vista del proveedor o del prestador, sino también del destinatario sujeto pasivo de la operación, puesto que de actuar incorrectamente, las consecuencias pueden recaer sobre ambos.

Los artículos 53 y 54 del RE UE/282/2011 establecen varias reglas a efectos de determinar la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo (concretar si el destinatario es deudor del impuesto), en los supuestos que se acaban de citar que resultan aplicables tanto si se trata de una entrega de bienes, como si es una prestación de servicios.

#### *6.1.1. Delimitación de establecimiento permanente a los efectos de la regla prevista en el artículo 84.dos de la LIVA (art. 192 bis de la Directiva 2006/112/CE)*

El legislador comunitario, acorde con el concepto de establecimiento permanente que da en el artículo 11 del reglamento comunitario, que se ha examinado con anterioridad, lo traslada también para concretar cuándo se produce o no la regla de inversión del sujeto pasivo.

Así, para concretar si un sujeto pasivo con sede fuera del territorio de aplicación del impuesto se encuentra establecido o no en el territorio de aplicación del impuesto, solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo en dicho territorio de acuerdo con el concepto que del mismo se ha indicado anteriormente.

Esto es, se considera que el sujeto pasivo proveedor del bien o prestador de un servicio tiene un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, cuando este establecimiento permanente se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.

Como el concepto es coincidente con el examinado en el artículo 11 del reglamento, debe efectuarse una remisión al apartado de estos comentarios relativo al mismo para un examen más detenido; con la precisión de que si bien el concepto de establecimiento permanente que da este precepto se refiere a las prestaciones de servicio, como puede observarse, el legislador comunitario lo adopta también para las operaciones consistentes en entregas de bienes. Estamos, por tanto, ante un concepto que debemos aplicar en cualquier caso.

#### *6.1.2. Grado de participación del establecimiento a efectos de delimitar la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo*

Como se ha indicado, una vez que se ha delimitado que el proveedor del bien o el prestador de un servicio con sede fuera del territorio de aplicación del impuesto tiene en este un establecimiento permanente, debe concretarse la participación del mismo en la entrega del bien o en la prestación

del servicio a efectos de aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo (concretar si el destinatario empresario o profesional es el deudor del impuesto por el IVA devengado).

Para ello, el reglamento comunitario da tres reglas al objeto de determinar la participación del establecimiento y el grado en que ha participado:

A) Utilización de los medios técnicos y humanos del establecimiento permanente.

La regla general para fijar si el establecimiento permanente participa en la entrega del bien o en la prestación del servicio es la de utilización de los medios técnicos y humanos.

Así, se considerará que el establecimiento permanente participa en la entrega del bien o en la prestación del servicio cuando el sujeto pasivo con sede fuera del territorio de aplicación del impuesto utiliza los medios técnicos y humanos del establecimiento permanente que tiene en el territorio de aplicación del impuesto, para operaciones inherentes a la realización de la entrega del bien o de la prestación del servicio en este territorio.

**EJEMPLO 41:**

En el supuesto anterior, letra B), hemos indicado que el empresario francés que presta el servicio de asesoramiento al empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto tenía en él un establecimiento permanente.

Deberemos determinar ahora si el establecimiento permanente participa o no. De esta manera, si utiliza los medios técnicos y humanos de este, el sujeto pasivo de la operación será el empresario francés, que declarará el IVA devengado a través de la autoliquidación que debe presentar el establecimiento permanente.

Es el caso, por ejemplo, de que, contratado el servicio entre la sede social en Francia y el empresario español destinatario, sin embargo, en el asesoramiento participa personal del establecimiento permanente, que también contribuye a la redacción final del informe, entregándolo materialmente al empresario destinatario.

Queda claro que debe efectuarse una utilización de ambos medios, esto es, de existir medios técnicos y humanos afectos al establecimiento permanente, el precepto exige que ambos sean empleados en las operaciones inherentes a la entrega del bien o prestación del servicio; si bien ello puede resultar complejo de delimitar en muchos supuestos, como el que se acaba de exponer en el ejemplo anterior, puesto que en el asesoramiento pueden participar exclusivamente los medios humanos. Por ello, una interpretación más adecuada con la finalidad de la norma puede llevar a considerar que bastaría con la participación de uno de los medios, si bien, de manera indirecta o cuando menos residual, en general se dará una participación del otro medio señalado por el precepto.

Concreta además el reglamento el elemento temporal de la utilización de los medios técnicos y humanos, al indicar que puede efectuarse antes o durante esa entrega o prestación de servicios. Sin embargo, esta precisión puede plantear cuestiones complejas en su interpretación literal, puesto que pueden darse supuestos en que exista utilización de medios técnicos y humanos con posterioridad a la entrega del bien o de la prestación del servicio, que se hayan incluido como algo accesorio a la operación principal, como puede ser el caso de establecer en contrato un periodo de garantía posterior a la entrega del bien o del servicio (el precio de la garantía va incluido en el precio del bien o del servicio como partida accesorio). El problema se plantearía si el establecimiento permanente no ha participado antes o durante la entrega del bien o prestación del servicio, pero es la que se encarga de los trabajos o servicios posteriores a la realización de la operación. El precepto no establece referencia alguna y una primera interpretación puede llevarnos a la conclusión de que ello no modifica la regla que estamos examinando, de manera que se podría considerar que el establecimiento permanente no participa. Ello resulta lógico desde el momento en que, desconociéndose lo que pasará en el futuro, no puede concretarse en el momento de realizar la entrega o la prestación de servicio si van a utilizarse o no los medios técnicos y humanos del establecimiento permanente durante el periodo posterior; y tampoco puede obligarse al empresario proveedor o prestador a rectificar la operación en función del cumplimiento de expectativas futuras.

B) Utilización de los medios técnicos y humanos excluida a los efectos de determinar el grado de participación.

En los supuestos que estamos examinando, siempre se ha planteado si cualquier grado de participación del establecimiento permanente es suficiente para provocar la no aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, puesto que el grado de participación puede adoptar una escala que vaya desde la mínima o ínfima participación hasta tareas que, sin suponer la completa realización de la operación, supongan un alto grado de participación (de ser el establecimiento permanente quien realizada la entrega del bien o la prestación del servicio completas, debería considerarse que el sujeto pasivo es este, y al encontrarse establecido no se producirá la inversión del sujeto pasivo).

El reglamento comunitario pretende dar respuesta a esta cuestión, acudiendo para ello al concepto de «tareas administrativas auxiliares».

Así, cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

**EJEMPLO 42:**

En el caso que venimos examinando, si el servicio de asesoramiento lo realiza exclusivamente la sede social en Francia, y el establecimiento permanente que tiene en el territorio de aplicación del impuesto se limita a expedir la factura por cuenta de la sede

.../...

.../...

francesa (con el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria francesa a la sede social en Francia), no por ello debemos concluir que el establecimiento permanente participa en la operación. Ello supondrá que, realizándose la operación en territorio de aplicación del impuesto, el empresario francés no repercutirá IVA francés o español, y por la regla de inversión será sujeto pasivo el empresario español destinatario, que se auto-repercutirá y se deducirá en la medida en que tenga derecho a ello, debiendo declarar la operación en el modelo 349.

El precepto no establece una lista cerrada de operaciones que excluyen la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo, sino que acude al concepto de «tareas administrativas auxiliares», entre las que pueden incluirse otras además de las señaladas. Lo que parece evidente es que, al margen de estas tareas administrativas, cualquier otra tarea técnica en la realización de la entrega del bien o de la prestación de servicio, supondrá la participación del establecimiento permanente, lo que en algunos supuestos puede resultar una interpretación excesivamente amplia. Así, debe presumirse que existe intervención del establecimiento cuando este realice tareas de intermediación o de puesta en contacto entre el cliente o destinatario y la sede no establecida en el territorio de aplicación.

### C) Presunción de participación del establecimiento permanente.

El artículo 53 del RE UE/282/2011 cierra la delimitación de la participación del establecimiento permanente, fijando una presunción *iuris tantum*, en favor de la misma.

En el caso de que el proveedor del bien o el prestador del servicio expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega del bien o la prestación del servicio efectuada en ese Estado miembro, lo que implicará que no se produzca la regla de inversión del sujeto pasivo. El establecimiento permanente es el que repercute el impuesto declarando la operación en su autoliquidación, mientras que el destinatario empresario o profesional se deducirá el impuesto en la medida en que cumpla las condiciones del Título VIII de la LIVA.

#### EJEMPLO 43:

En el supuesto que venimos examinando, si el establecimiento español expide la factura haciendo constar en ella el NIF español del establecimiento permanente, deberemos presumir que ha participado en la operación, con lo que en la factura debería repercutir IVA español (si así no lo hace el empresario español deberá solicitar del establecimiento permanente que rectifique la factura, bien poniendo el NIF correcto, bien repercu-

.../...

.../...

tiendo el IVA). El empresario español destinatario no se autorrepercutirá, puesto que el IVA devengado lo declara el establecimiento permanente y solo deberá deducirse en la medida en que tenga derecho a ello con la factura recibida del establecimiento permanente (en la que figura, como se ha indicado, el NIF español de este y la repercusión del IVA).

D) Operaciones realizadas en el Estado miembro en el que radique la sede de la actividad económica del sujeto pasivo.

El artículo 54 del RE UE/282/2011 de manera imperativa impide la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, cuando la operación se entienda realizada en el Estado miembro donde radique la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, intervenga o no tal sede en la entrega del bien o la prestación del servicio, lo que supone una «vis atractiva» de la sede de la actividad.

Esto es, aun cuando la entrega del bien o la prestación del servicio se efectúe por un establecimiento permanente que radica fuera del territorio de aplicación del impuesto, si en este último se encuentra la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, no tendrá lugar en ningún caso la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, participe o no la sede en la realización de la operación sujeta. De esta forma, se da preeminencia a la sede de la actividad económica sobre el grado de participación de la misma en la operación. La sede deberá liquidar el impuesto repercutido y el destinatario empresario o profesional se deducirá en la medida en que reúna las condiciones para ello.

**EJEMPLO 44:**

Un empresario español, dedicado a la asesoría financiera y fiscal, con sede en Sevilla tiene un establecimiento permanente en París (Francia). Otro empresario español establecido en Córdoba contrata con el establecimiento permanente de Francia la elaboración de un informe de asesoría fiscal en relación con la tributación de unas operaciones que va a realizar en Francia.

La operación de asesoría se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, ya que el destinatario se encuentra establecido en Córdoba (art. 69.uno.1.º de la LIVA). El prestador del servicio es el establecimiento de Francia, si bien, como la sede social se encuentra en Sevilla, aunque esta no participe en la operación, no se producirá la inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con la regla del reglamento comunitario que estamos examinando. El empresario destinatario recibirá una factura con IVA español, que declarará e ingresará en Hacienda la sede social, y el destinatario se deducirá en la medida en que tenga derecho a ello.

## 6.2. Obligación de los sujetos pasivos de comunicar el número de identificación a efectos de IVA

Una de las cuestiones que surgen al examinar las reglas de localización de las prestaciones de servicios, al igual que en el caso de las adquisiciones y entregas intracomunitarias de bienes, es la seguridad jurídica de la condición y calidad en la que actúan los destinatarios de las operaciones cuando son empresarios o profesionales.

Basta una lectura de los preceptos de la LIVA o de la Directiva 2006/112/CE sobre estas materias, para darnos cuenta de la trascendencia que tiene esta cuestión, y que ha venido a ratificarse por este RE en cuanto presume en ocasiones que el suministro del NIF a efectos del IVA supone que el destinatario actúa en calidad de empresario o profesional.

Ahora bien, el prestador del servicio (y lo mismo puede señalarse respecto del proveedor del bien en el supuesto de EIB) puede encontrarse en múltiples ocasiones ante la duda de concretar su actuación a efectos de repercutir o no el impuesto, cuando el destinatario no suministra el NIF a efectos del IVA.

Recordemos que las EIB se encuentran exentas en el Estado miembro de salida (donde radica el proveedor del bien) y tributan en el Estado miembro de llegada (donde radica, habitualmente, el destinatario de la operación empresario o profesional); y en las prestaciones de servicios, a partir de 2010 se ha recogido la regla general de localización de estas operaciones entre empresarios o profesionales en sede del destinatario; debiendo obtener unos y otros el número de identificación a efectos de IVA, así como incluirse en el sistema VIES y presentar las declaraciones recapitulativas de estas operaciones que imponen los artículos 262 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE y 78 y siguientes del RIVA.

Es cierto que, como hemos examinado, el RE fija reglas subsidiarias que en algunos casos pueden permitir concretar que estamos ante un destinatario empresario o profesional, aun cuando no suministre este NIF a efectos de IVA; pero la regla general que debe prevalecer en las relaciones entre prestador y destinatario empresario o profesional a fin de dar seguridad jurídica a la tributación de la operación es la de obtener y suministrar este número de identificación.

El RE UE/282/2011 cierra abundante polémica que pueda suscitarse sobre esta cuestión, intentando zanjar el problema que subyace en las reglas que se han examinado con anterioridad en relación con el lugar de realización de las operaciones y la condición y calidad del cliente o destinatario, ya que no puede recaer sobre el prestador del servicio la obligación de obtener veracidad plena o pruebas determinantes y concluyentes que delimiten de forma rotunda la condición y, sobre todo, la calidad en la que actúa el destinatario empresario o profesional.

El artículo 55 del RE establece dos reglas sobre esta materia de gran importancia, dado que pretende, como se ha expuesto, dar seguridad jurídica al prestador del servicio sobre la condición y calidad en la que actúa el destinatario empresario o profesional.

### 6.2.1. Regla general. Obligación de suministrar el número de identificación a efectos de IVA

La regla general no es otra que la obligación del destinatario de suministrar al proveedor del bien o al prestador del servicio el NIF a efectos de IVA tan pronto como dispongan de dicho número.

En cuanto a quienes están obligados a suministrar este NIF, son quienes figuran en el artículo 214 en relación con los artículos 196 y 43 y 44 de la Directiva 2006/112/CE (art. 25 del RD 1065/2007, en relación con los arts. 5, 13, 84 y 85 de la LIVA). Se trata en definitiva de quienes reúnan la condición de empresarios o profesionales a efectos de IVA, incluidas las personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales pero estén identificadas a efectos del IVA (que pueden ser tanto sujetos pasivos de las AIB como destinatarias de servicios) si bien respecto de ellas el precepto del RE prevé una especialidad que seguidamente se expresará.

Respecto de las operaciones en las que deben suministrar obligatoriamente este número de identificación a efectos de IVA, son las comprendidas en el artículo 262 de la Directiva 2006/112/CE (art. 79 del RIVA, si bien este precepto es más amplio que el comunitario):

- Adquirentes de bienes en las operaciones intracomunitarias de bienes, esto es, quienes realicen AIB [con la excepción de quienes siendo particulares realicen adquisiciones intracomunitarias de MTN y reúnan esta condición de sujeto pasivo de la adquisición por este motivo y la adquisición de productos sujetos a impuestos especiales en las condiciones del art. 138.2 b) de la Directiva].
- En las operaciones intracomunitarias de bienes triangulares, por el adquirente último que realiza la adquisición interior del bien.
- Los sujetos pasivos destinatarios de los servicios cuando tenga lugar la regla de inversión del sujeto pasivo.
- Las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificadas a efectos del IVA que sean destinatarias de servicios, produciéndose también la regla de inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 5.4 y 84.uno.2.º de la LIVA.

En definitiva, como puede comprobarse, el destinatario empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto o las personas jurídicas identificadas a efectos del IVA que no actúan como empresarios o profesionales, tienen la obligación de suministrar el NIF a efectos de IVA, bien sea a los proveedores de los bienes o a los prestadores de los servicios en aquellos supuestos en que se produzca la regla de inversión del sujeto pasivo, esto es, cuando el proveedor o el prestador se encuentran establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto, resultando los destinatarios sujetos pasivos por inversión.

Finalmente se plantea el problema de si deben suministrar este número de identificación a efectos de IVA en cualquier caso. El precepto reglamentario, en relación con las reglas que antes se

han examinado sobre la condición y calidad del destinatario o cliente, zanja la cuestión y establece así una regla que pretende evitar la problemática que pueda suscitarse al proveedor del bien o al prestador del servicio.

Esta obligación deberá cumplirse por el destinatario solo cuando actúe en condición y calidad de empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto.

El precepto establece así, en relación con las reglas anteriores de localización de las operaciones, una presunción que juega a favor del proveedor del bien o del prestador del servicio. Si este recibe el NIF a efectos de IVA del destinatario (que deberá contrastarlo en el sistema VIES), se presumirá que actúa en condición y calidad de sujeto pasivo del impuesto; en otro caso, si no lo recibe, aun cuando tenga NIF a efectos de IVA del Estado miembro donde se encuentra establecido, presumirá que, aun siendo sujeto pasivo del impuesto, en la operación concreta no actúa en calidad de tal.

#### EJEMPLO 45:

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio de asesoramiento informático a un empresario establecido en Portugal. Este último no suministra el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria portuguesa.

En ese caso, a salvo de las posibles excepciones que se han comentado en apartados anteriores, la práctica común del empresario español hará que repercuta IVA español, al considerar que el empresario portugués no actúa en condición o en calidad de tal empresario a efectos de IVA (aun cuando conozca que se trata de un empresario o profesional que realiza actividades económicas incluidas en el ámbito de aplicación del impuesto).

Deben efectuarse varias precisiones sobre esta regla:

- Solo puede aplicarse respecto de los sujetos pasivos establecidos en el territorio comunitario, pues ello no puede exigirse a empresarios o profesionales establecidos fuera del territorio comunitario; en cuanto no existe un número de identificación individual a efectos de IVA de ámbito superior al comunitario.
- Si tanto el proveedor o prestador como el destinatario se encuentran en un mismo Estado miembro, esto es, dentro del territorio de aplicación del impuesto, no se precisa suministrar este número de identificación a efectos de IVA, bastando el número de identificación interior obligatorio en cada Estado miembro.

**EJEMPLO 46:**

Si un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio a otro empresario también establecido en España, la operación se localiza en nuestro Estado miembro, y deberá tributar por IVA. En este caso, no existe obligación de suministrar este NIF a efectos de IVA, bastará la identificación interior española en función de la naturaleza del sujeto pasivo destinatario.

### 6.2.2. Sujetos pasivos del artículo 14 de la LIVA

El artículo 14 de la LIVA [art. 3.1 b) de la Directiva 2006/112/CE], como adquisiciones intracomunitarias no sujetas, prevé un régimen especial aplicable a determinadas personas, en concreto a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen; sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del IVA; y personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales.

En virtud del régimen previsto en este precepto, las AIB realizadas por estos sujetos pasivos y personas jurídicas hasta el límite de 10.000 euros no estarán sujetas, de forma que tributarán en origen, aunque no obstante pueden renunciar a esta posibilidad y tributar en el territorio de aplicación del impuesto como AIB.

Como sabemos, estos sujetos pasivos deben obtener un NIF a efectos de IVA, en relación con los servicios de los que sean destinatarios prestados por empresarios o profesionales establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto y tienen el deber de suministrarlo a los prestadores de servicios tal como acabamos de señalar.

La tenencia de este NIF a efectos de IVA podría implicar la obligación de suministrarlo respecto de todas las AIB que realizaran, en aplicación de la previsión o regla general que se ha señalado. Sin embargo, el artículo 55, párrafo segundo del RE UE/282/2011 prevé la excepción respecto de las AIB recogidas en el artículo 14 de la LIVA, esto es, los sujetos pasivos y personas jurídicas a las que alude el artículo 14 de la LIVA [art. 3.1 b) de la Directiva 2006/112/CE] no están obligados a suministrar el NIF a efectos del IVA a los proveedores de los bienes en el supuesto previsto en este artículo 14. Ello no es más que el resultado de recoger las previsiones contenidas en este precepto, puesto que en otro caso quedaría vacío de contenido este supuesto de AIB no sujetas.

Así lo reconoce también el artículo 4 del propio RE UE/282/2011, que se ha examinado con anterioridad y que, recordemos, permite renunciar al régimen previsto en el artículo 14 de la LIVA con la comunicación al proveedor de los bienes del número de identificación individual a efectos de IVA.

**EJEMPLO 47:**

Un empresario o profesional, establecido en Jaca (Huesca), se dedica a la actividad de enseñanza escolar, exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.uno.9.º de la LIVA. Ha solicitado de la Administración tributaria NIF a efectos de IVA y su inclusión en el Registro de Operadores Intracomunitarios, pues va a recibir determinados servicios de empresarios o profesionales establecidos en Francia y otros Estados miembros.

Se conoce también que va a adquirir unos ordenadores de un empresario establecido en Pau (Francia) por importe de 9.000 euros, donde acude a recogerlos, sin que en este año haya realizado otras AIB.

Como destinatario de las prestaciones de servicios deberá suministrar a los empresarios o profesionales establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto el NIF a efectos de IVA, cualquiera que sea el importe de la prestación de servicio que reciba, tributando la operación en el territorio de aplicación del impuesto. Si los prestadores no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (o teniendo establecimiento permanente en él, este no participa en las operaciones) se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo, de forma que el empresario español dedicado a la enseñanza escolar se autorrepercutirá y no se deducirá [puesto que no tienen derecho a ello de conformidad con el art. 94.uno.1.º c) de la LIVA], presentando una autoliquidación no periódica modelo 309.

En cuanto a las AIB, el empresario español aplicará el artículo 14 de la LIVA, salvo que renuncie al régimen previsto en el mismo. Si no ha renunciado, la adquisición de los ordenadores no estará sujeta en el territorio de aplicación del impuesto. Aun cuando tiene NIF a efectos de IVA, al poder acogerse al régimen del artículo 14 de la LIVA no está obligado por esta AIB a suministrarlo al proveedor francés de los ordenadores. Con ello, la operación tributará en Francia como entrega interior soportando el empresario español IVA francés que no podrá deducirse en España (puesto que no genera el derecho a ello).

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 4 del RE UE/282/2011, podría renunciar al régimen previsto en el artículo 14 de la LIVA con el simple hecho de comunicar el NIF a efectos de IVA al empresario francés. Con ello la operación quedaría sujeta en el territorio de aplicación del impuesto como AIB, autorrepercutiéndose y no deduciendo la cuota, como en las operaciones anteriores de prestaciones de servicios.

## ANEXO I

**PRECEPTOS DEL REGLAMENTO (CE) 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005,  
que se mantienen en el REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 282/2011 del Consejo,  
de 15 de marzo de 2011**

Materia	Regl. 2005	Regl. 2011
<b>1) Hecho imponible y sujeto pasivo.</b>		
Agrupación europea de interés económico (AEIE): consideración como sujeto pasivo de IVA cuando efectúe entrega de bienes o prestaciones de servicios, a título oneroso, a favor de sus miembros o de terceros.	Art. 1	Art. 5
Delimitación y contenido de «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» (abarcan los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.	Art. 11.1	Art. 7.1
Relación abierta de supuestos incluidos dentro del concepto anterior de «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica».	Art. 11.2 y anexo I	Art. 11.2 y anexo I
Relación abierta de supuestos no incluidos dentro del concepto de «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica».	Art. 12	Art. 7.3
Delimitación del hecho imponible. Montaje de diferentes piezas de una máquina suministradas en su totalidad por su cliente: tiene la consideración de prestación de servicios.	Art. 3.2	Art. 8
Delimitación del hecho imponible. Venta de una opción relativa a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos valores: tiene la consideración de prestación de servicios y debe diferenciarse de la operación subyacente a la que se refiere.	Art. 3.1	Art. 9
Régimen de ventas a distancia. Superación del umbral aplicado por cada Estado miembro: no modificación del régimen de tributación para las entregas efectuadas con anterioridad a superar dicho límite; mientras que no se aplicará este régimen para las ventas posteriores de ese año o del siguiente, y las ventas mediante las cuales se supere el régimen.	Art. 22	Art. 14
<b>2) Lugar de realización de las AIB.</b>		
Ejercicio de las competencias fiscales del Estado miembro de llegada con independencia del tratamiento de la operación en el Estado miembro de origen.	Art. 21	Art. 16
<b>3) Lugar de realización de las prestaciones de servicios.</b>		
Cesión por un organismo de derechos de retransmisión de partidos de fútbol por televisión a sujetos pasivos: se aplica la regla general de localización prevista en el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE (art. 69.uno.1.º de la LIVA).	Art. 7	Art. 26
.../...		

Materia	Regl. 2005	Regl. 2011
.../...		
Prestaciones de servicios consistentes en la solicitud o la obtención de devoluciones por no establecidos: aplicación de la regla de localización del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE (art. 69.uno.1.º de la LIVA).	Art. 8	Art. 27
Prestaciones de servicios con motivo de la organización de un funeral: aplicación de la regla de localización de los artículos 43 y 44 de la Directiva 2006/112/CE (art. 69.uno.1.º o 2.º de la LIVA), en función de la condición del destinatario.	Art. 4	Art. 28
Prestación de servicios de traducción de textos: aplicación de la regla de localización de los artículos 43 y 44 de la Directiva 2006/112/CE (art. 69.uno.1.º o 2.º de la LIVA), en función de la condición del destinatario.	Art. 6	Art. 29
Prestación de servicios de traducción de textos prestados fuera de la CE a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo: aplicación de la regla de localización del artículo 59, párrafo. 1.º, letra c) de la Directiva 2006/112/CE [art. 69.dos f) de la LIVA].	Art. 6	Art. 41
Prestaciones de servicios por intermediarios del artículo 46 de la Directiva 2006/112/CE (art. 70.uno.6.º de la LIVA) que actúan en nombre y por cuenta: abarcan tanto por cuenta del destinatario como por cuenta del prestador.	Art. 9	Art. 30
Prestaciones de servicios de montaje por un sujeto pasivo de las diferentes piezas de una máquina que le hayan suministrado en su totalidad por su cliente que no reúne la condición de sujeto pasivo: se localizan donde materialmente se presten [art. 54 de la Directiva 2006/112/CE y art. 70.uno.7.º b) de la LIVA].	Art. 5	Art. 34
Consideración de medios de transporte (a los efectos de localización de las prestaciones de servicios de arrendamiento) de los remolques y semirremolques, y vagones de ferrocarril.	Art. 10	Art. 38.2 b) y c)
<b>4) Base imponible.</b>		
Se integra en la base imponible el pago de un importe a otra empresa o al propio proveedor o prestador, en los casos en que estos lo exijan al cliente, como condición para aceptar el pago mediante una tarjeta de crédito o de débito, y cuando el precio total facturado al cliente no se vea afectado por el método de pago utilizado (arts. 73 a 80 de la Directiva 2006/112/CE y 78.dos de la LIVA).	Art. 13	Art. 42
<b>5) Exenciones.</b>		
Servicios de formación o reciclaje: incluyen la enseñanza directamente relacionada con un oficio o profesión, así como toda enseñanza destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales, siendo irrelevante su duración [art. 132.1, letra i) de la Directiva 2006/112/CE y art. 20.uno.9.º de la LIVA].	Art. 14	Art. 44
Exenciones con divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago: no se aplica a los nobles de platino [art. 135.1 e) de la Directiva 2006/112/CE y art. 20.uno.18.º j) de la LIVA].	Art. 15	Art. 45
.../...		

Materia	Regl. 2005	Regl. 2011
.../...		
Término «medio de transporte de uso privado» a efectos de exportaciones: abarca los medios de transporte utilizados con fines ajenos a los de la actividad económica por personas que no sean personas físicas, como los organismos de Derecho público [art. 146.1 b) de la Directiva 2006/112/CE y art. 21.2.º, párrafo 2.º de la LIVA].	Art. 16	Art. 47
Exención de bienes transportados por los viajeros en su equipaje personal: el cálculo del umbral fijado por un Estado miembro se basará en el valor de la factura, y solo pueden agregarse valores contenidos en una misma factura [art. 147.1, párrafo 1.º, c) de la Directiva 2006/112/CE y art. 21.2.ºA) de la LIVA].	Art. 17	Art. 48
<b>6) Deducciones.</b>		
Importaciones. Si el Estado miembro de importación ha implantado un sistema que permita llevar a cabo los trámites aduaneros por vía electrónica, los documentos acreditativos de la importación abarcarán las versiones electrónicas de dichos documentos, siempre que estas permitan controlar el ejercicio del derecho a la deducción [art. 178 e) de la Directiva 2006/112/CE y art. 97.uno.3.º de la LIVA].	Art. 18	Art. 52
<b>7) Regímenes especiales.</b>		
Régimen del oro de inversión: determinación del «peso aceptado en los mercados de lingotes» de oro de inversión y fecha para determinar el precio y el valor en el mercado libre (1 de abril de cada año) (art. 344 de la Directiva 2006/112/CE y art. 140 de la LIVA).	Art. 19	Arts. 56 y 57
Régimen sujetos no establecidos por servicios prestados por vía electrónica: exclusión y efectos; independencia de los periodos de declaración (trimestre natural); rectificación de declaraciones; no redondeo a la unidad monetaria más próxima de los importes de las declaraciones; devolución por el Estado miembro de identificación de las sumas percibidas en cuantía superior a la declarada (art. 364 de la Directiva 2006/112/CE y art. 163 bis.3 y 163 ter de la LIVA).	Art. 20	Arts. 58 a 63

**ANEXO II**

**PRECEPTOS DEL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, que no se recogían en el REGLAMENTO (CE) 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005**

Materia	Regl. 2011
<b>1) Ámbito de aplicación.</b>	
Supuestos que no dan lugar a AIB: traslado de un medio de transporte nuevo por cambio de residencia de persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, y la devolución del medio de transporte nuevo por persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.	Art. 2
.../...	

Materia	Regl. 2011
.../...	
No sujeción de determinadas prestaciones de servicios cuando se acredite que el lugar de realización está situado fuera de la CE.	Art. 3
Sujetos pasivos del artículo 14 de la LIVA: no tienen obligación de suministrar el NIF a efectos de IVA por las AIB reguladas en dicho precepto, aun cuando lo tengan asignado respecto de las prestaciones de servicios.	Art. 4
<b>2) Hecho imponible.</b>	
Delimitación del contenido de los servicios de restauración y <i>catering</i> . Diferenciación entre entrega de bienes y prestaciones de servicios (art. 11.dos.9.º de la LIVA).	Art. 6
<b>3) Lugar de realización del hecho imponible.</b>	
Delimitación de «sede de la actividad económica» (art. 69.tres.1.º de la LIVA).	Art. 10
Delimitación de «establecimiento permanente» (art. 69.tres.2.º de la LIVA).	Art. 11
Delimitación de «domicilio» (arts. 69 y 70 de la LIVA).	Art. 12
Delimitación de «residencia habitual» (arts. 69 y 70 de la LIVA).	Art. 13
Efectos de la superación del umbral en ventas a distancia (art. 68.tres y cuatro de la LIVA).	Art. 14
Delimitación de parte de un transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad (art. 70.uno.2.º de la LIVA).	Art. 15
Condición del cliente o destinatario.	Arts. 17 y 18
Calidad del cliente o destinatario.	Art. 19
Lugar de establecimiento del cliente.	Arts. 20 a 24
Determinación de la norma relativa al lugar de realización de las prestaciones de servicios: se tienen en cuenta exclusivamente las circunstancias que concurran en el momento del devengo.	Art. 25
Servicios prestados por intermediarios en nombre y por cuenta de terceros en la intermediación en la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar (arts. 69.uno.1.º y 70.uno.6.º de la LIVA).	Art. 31
Delimitación de los servicios relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas y similares (art. 70.uno.3.º y 7.º de la LIVA).	Arts. 32 y 33
Delimitación de las prestaciones de servicios de restauración y <i>catering</i> a bordo de medios de transporte [art. 70.uno.5.º a) de la LIVA].	Arts. 35 a 37
Prestaciones de servicio de arrendamiento de medios de transporte: delimitación del concepto de «medios de transporte», interpretación de los contratos a efectos de duración; contratos sucesivos y lugar en que el cliente toma posesión del medio de transporte (art. 70.uno.9.º de la LIVA).	Arts. 38 a 40
<b>4) Tipos impositivos.</b>	
«Alojamiento para vacaciones»: incluye arrendamiento de tiendas de campaña, caravanas o viviendas móviles instaladas en <i>campings</i> y utilizadas a modo de alojamiento (art. 91.uno.2.2.º de la LIVA).	Art. 43
.../...	

Materia	Regl. 2011
.../...	
<b>5) Exenciones.</b>	
Importación de bienes personales por traslado de residencia: la exención comprende los servicios de transporte vinculados a la importación (art. 28 de la LIVA).	Art. 46
Exenciones a organismos internacionales: comprende los servicios prestados por vía electrónica por sujetos acogidos al régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica (art. 22.ocho, nueve, diez y once de la LIVA).	Art. 49
Reconocimiento como organismo internacional de los Consorcios de Infraestructuras de Investigación Europea (ERIC) (arts. 61 y 22.nueve de la LIVA).	Art. 50
Certificado de exención para exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares (art. 22.ocho a once de la LIVA).	Art. 51
<b>6) Obligaciones de los sujetos pasivos.</b>	
Regla de inversión del sujeto pasivo: delimitación de establecido del proveedor del bien o del prestador del servicio y de la participación del establecimiento permanente en las operaciones sujetas en el territorio de aplicación del impuesto (art. 84.dos de la LIVA).	Arts. 53 y 54
Obligación de suministrar el número de identificación individual a efectos de IVA (arts. 214 y 262 de la Directiva 2006/112/CE, art. 164.uno.3.º de la LIVA y art. 25 del RD 1065/2007).	Art. 55

### ANEXO III

## REGLAS ESPECIALES DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

### Artículo 70 de la LIVA

Prestación de servicios	Lugar de realización
Relacionadas con <b>bienes inmuebles</b> .	Donde radique el bien inmueble
<b>Transporte:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>De pasajeros (cualquiera que sea su destino).</li> <li>De bienes cuyo destinatario no sea un emp/prof (distintos de los del art. 72: intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea emp/prof).</li> </ul>	En el territorio de aplicación del impuesto: por la parte de trayecto que discorra en él
Acceso a manifestaciones <b>culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares</b> (como ferias o exposiciones de carácter comercial) incluyendo los servicios accesorios.	Donde tengan lugar efectivamente, siempre que el destinatario sea emp/prof
<b>P.S. por vía electrónica:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Por emp/prof establecidos fuera de la CE.</li> <li>Y el destinatario no sea emp/prof establecido, con residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.</li> </ul>	Territorio de aplicación del impuesto
.../...	

Prestación de servicios	Lugar de realización
.../...	
<b>Restaurante y catering:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A bordo de buque, avión o tren en el curso de un transporte de pasajeros realizado en la CE, cuyo lugar de inicio sea el territorio de aplicación del impuesto (trayecto de ida y vuelta se consideran transportes distintos).</li> <li>• Restantes servicios prestados materialmente en el territorio de aplicación del impuesto.</li> </ul>	Territorio de aplicación del impuesto
<b>Mediación en nombre y por cuenta ajena:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuyo destinatario no sea emp/prof.</li> <li>• Y se trate de operaciones respecto de las que se intermedien localizadas en el territorio de aplicación del impuesto.</li> </ul>	Territorio de aplicación del impuesto
Servicios en que el destinatario no sea emp/prof: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Accesorios al transporte (carga, descarga, transbordo, manipulación y similares).</li> <li>• Trabajos y ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales.</li> <li>• Informes periciales, valoraciones y dictámenes sobre dichos bienes.</li> <li>• Manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como ferias y exposiciones, y servicios accesorios.</li> </ul>	Donde materialmente se presten
<b>Telecomunicaciones, radiodifusión y televisión:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Por emp/prof establecido fuera de la CE.</li> <li>• Destinatario no emp/prof establecido, con residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.</li> </ul>	Territorio de aplicación del impuesto
<b>Arrendamiento a corto plazo de medios de transporte.</b>	En el territorio donde se pongan efectivamente en posesión del destinatario
<b>Cláusula de cierre:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Servicios:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– Letras a) a m) del artículo 69.dos cuyo destinatario sea emp/prof.</li> <li>– Letra n) del artículo 69.dos, cualquiera que sea el destinatario.</li> <li>– Mediación en nombre y por cuenta ajena y destinatario emp/prof.</li> <li>– Arrendamiento de medios de transporte.</li> </ul> </li> <li>• Cuya utilización o explotación efectivas se realicen en el TAI y no se entiendan localizados en la CE, Canarias, Ceuta o Melilla (conforme a las reglas anteriores).</li> </ul>	Territorio de aplicación del impuesto

**ANEXO IV**

**Número de identificación fiscal de los empresarios o profesionales a efectos de IVA**

*Artículos 214 y 262 de la Directiva 2006/112/CE y artículo 25 del Real Decreto 1065/2007*

Sujetos	Operaciones que precisan de NIF a efectos de IVA
Empresarios o profesionales	EIB.
	AIB (incluso si los bienes objeto de estas AIB se utilizan en la realización de actividades empresariales o profesionales en el extranjero).
	Prestaciones de servicios realizadas que, conforme a las reglas de localización, se consideren realizadas en el territorio de otro Estado miembro cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.
	Servicios recibidos (que afecten a la actividad empresarial o profesional), prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto respecto de los que sean sujetos pasivos por inversión.
	Servicios recibidos (que afecten a la actividad empresarial o profesional simultáneamente con otras), prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto respecto de los que sean sujetos pasivos por inversión (arts. 5.4.1.º y 69, 70 y 72 de la LIVA y 43 de la Directiva 2006/112/CE).
Personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales	AIB sujetas al IVA, de acuerdo con los artículos 13.1.º y 14 de la LIVA.
	Servicios recibidos, prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto respecto de los que sean sujetos pasivos por inversión, de acuerdo con los artículos 5.4.2.º y 69, 70 y 72 de la LIVA y 43 de la Directiva 2006/112/CE (NOTA 1).

NOTA 1: Tienen la obligación de suministrar el NIF a efectos de IVA siempre que hayan obtenido este número, estando registrados en el ROI.

Sujetos	Operaciones que no precisan de NIF a efectos de IVA
Empresarios o profesionales que realicen solo operaciones que no generen el derecho a deducir y sujetos acogidos al régimen de agricultura	AIB no sujetas del artículo 14 de la LIVA (NOTA 1).
	AIB de medios de transporte nuevos.
Empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto	Operaciones realizadas en el TAI por las que se produzca la inversión del sujeto pasivo del artículo 84.uno.2.º, 3.º y 4.º de la LIVA.
	Que realicen exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto AIB y entregas subsiguientes del artículo 26.tres de la LIVA.
	.../...

Sujetos	Operaciones que no precisan de NIF a efectos de IVA
.../...	
Empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros	EIB posteriores a importaciones en virtud del artículo 27.12.º de la LIVA (puede hacerse directamente o a través de representante fiscal, en cuyo caso será este quien deba obtener NIF a efectos de IVA español y realizará la EIB).
Personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales	AIB no sujetas del artículo 14 de la LIVA (NOTA 1).
Personas que no actúan como empresarios o profesionales	AIB de medios de transporte nuevos.
	EIB de medios de transporte nuevos.

NOTA 1: No tienen obligación de suministrar el NIF a efectos de IVA a los proveedores, respecto de las AIB que se beneficien de la no imposición del artículo 14 de la LIVA, aunque sí la tendrán respecto de los servicios que reciban de empresarios o profesionales establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto. En el supuesto de que suministren este NIF a efectos de IVA a los proveedores, antes de superar el límite establecido en el artículo 14 de la LIVA, supondrá la renuncia al régimen de no sujeción del precepto anterior (art. 4 del RE UE 282/2011, del Consejo, de 11 de marzo).