

EL PROYECTO DE MODIFICACIÓN DE LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN EL IVA

JAVIER BAS SORIA

*Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF*

Extracto:

LAS reglas de localización de las prestaciones de los servicios constituyen un elemento esencial en la aplicación del IVA, pues permiten determinar qué prestaciones de servicios en las que estén involucradas empresas establecidas en España o en las que intervienen exclusivamente empresas sin establecimiento en el territorio nacional (más exactamente, el territorio de aplicación del impuesto) vienen sujetas al impuesto.

La Directiva 2006/112/CE, norma básica en el sistema común de IVA comunitario, ha sido objeto de una profunda modificación que, en su mayor parte, debe ser objeto de transposición antes del 1 de enero de 2010. Para ello, se tramita un proyecto de ley que modifica profundamente los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992.

En el presente trabajo se analiza cuál es la situación actual de las reglas de localización, el contenido del citado proyecto y las consecuencias prácticas que dichas modificaciones tienen en la localización de los servicios y aun en la propia consideración de los sujetos pasivos.

Palabras clave: reglas de localización de las prestaciones de servicios, transportes intracomunitarios, regla de inversión del sujeto pasivo y consideración de empresarios o profesionales en el IVA.

Sumario

1. Reglas de localización del hecho imponible.
2. Evolución normativa de las reglas de localización de los servicios.
3. La regla general de localización de los servicios.
 - 3.1. La sede de la actividad o el establecimiento permanente desde el que se prestan los servicios.
 - 3.2. El desdoblamiento de la regla general: la sede del prestador frente a la sede del prestatario.
4. Reglas especiales de localización de los servicios.
 - 4.1. Servicios relacionados con los inmuebles.
 - 4.2. Servicios de transporte.
 - 4.3. Servicios localizados en el lugar de su realización material.
 - 4.4. Servicios prestados por vía electrónica y servicios de telecomunicaciones.
 - 4.5. Servicios de restaurante y *catering*.
 - 4.6. Servicios de mediación.
 - 4.7. Otros servicios localizados en el lugar de prestación material: trabajos y dictámenes sobre bienes muebles corporales y servicios accesorios a los transportes.
 - 4.8. Arrendamientos a corto plazo de medios de transporte.
 - 4.9. Regla de cierre: utilización efectiva en el TAI de ciertos bienes y servicios.
 - 4.10. Transportes intracomunitarios de bienes.
5. El concepto de empresario ligado a las reglas de localización de los servicios.
6. Conclusiones.

1. REGLAS DE LOCALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), como todos los impuestos, tiene un ámbito de aplicación espacial, que determina la extensión en el espacio de la potestad tributaria del Estado que lo establece. Este ámbito viene determinado por el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), que incluye «el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas, definido en el artículo 3 de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito». El citado apartado excluye para la aplicación del IVA del territorio nacional a las partes de éste que se encuentran, según los Tratados de adhesión, excluidas del ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, que en el caso español son los territorios de Ceuta y Melilla y sus dependencias, así como otros territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, que en nuestro país comprende a Canarias ¹. El conjunto de este ámbito espacial es lo que se denomina el Territorio de Aplicación del Impuesto (en adelante, TAI).

Mas esta extensión en el espacio de la norma es sólo una parte del conjunto que permite determinar que una operación debe quedar sujeta al IVA. Se requiere, además, una norma que ligue la realización de una operación al citado TAI; una norma que actúe como punto de conexión de una operación concreta con el TAI. Ésta es la finalidad que cumplen las reglas de localización, determinar que una operación en concreto se ha realizado en el TAI y que, por tanto, se proyecta sobre la misma la sujeción al IVA español.

El estudio de estas reglas de localización viene condicionado por dos circunstancias. En primer lugar, por la manifestación genérica de la Ley General Tributaria (LGT), en su artículo 11, relativa a los criterios de sujeción territorial de las normas tributarias: «Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado». En el caso del IVA, el objeto de gravamen es el consumo, según reza el artículo 1 de la LIVA, por lo que los criterios territoriales deberán ser aquellos que aproximen en mayor medida la tributación de una operación al punto donde se efectúe el consumo.

¹ En Canarias, el IVA se sustituye por el IGIC, que aplica reglas muy próximas a las del IVA. En el Proyecto de Ley que se analiza en el presente trabajo se modifican también las reglas de localización aplicables en el IGIC.

Por otro lado, el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario. La normativa comunitaria esencial viene constituida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo. Más allá de lo que resulta evidente, esto es, que la existencia de la Directiva condiciona indudablemente a la normativa nacional, que debe transponer su contenido, en el punto donde nos encontramos conviene destacar que el legislador comunitario ha adoptado una serie de decisiones que afectan a los puntos de conexión. Así, aunque el objeto de gravamen del IVA es el consumo y la localización de las operaciones debería realizarse, en consecuencia, lo más próxima al lugar de consumo, tal y como postula el artículo 11 de la LGT, antes citado; en aquellos casos en los que intervienen dos Estados o territorios en el tráfico de un bien o servicio, la aproximación máxima al lugar de consumo se realiza cuando el destinatario del bien o servicio es un empresario o determinadas personas jurídicas, aunque no sean empresarios; sin embargo, cuando el destinatario de dichos bienes o servicios no es un empresario, la aproximación conoce excepciones, primando en ocasiones sobre el lugar de consumo el lugar del establecimiento del empresario o profesional desde el que se entrega el bien o servicio, aunque difiera del lugar de su consumo efectivo.

En el IVA, como impuesto armonizado, las reglas de localización van a jugar un papel fundamental para distribuir la potestad tributaria de los Estados miembros, tratando de evitar, además, los conflictos de las normas en el espacio, de forma que no se proyecte sobre una misma operación la potestad de dos o más Administraciones fiscales, lo que ocasionaría problemas de doble imposición, que en el ámbito de los impuestos indirectos son más difíciles de solucionar.

Distingue el legislador, en las operaciones interiores, dos tipos fundamentales de modalidades en el hecho imponible: las entregas de bienes, a las que describe como transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales (art. 8 LIVA); y las prestaciones de servicios, que si bien no son objeto de un concepto cerrado, definiéndose de forma residual como toda operación sujeta al IVA que, de acuerdo con la ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes, definición que es completada con una lista enunciativa, no cerrada, de hasta 16 tipos de operaciones que suponen prestaciones de servicios, podemos identificar a través de dos rasgos distintivos que la separan de las entregas de bienes: o bien se trata de operaciones que cabe considerar como transmisiones del poder de disposición, aunque referidas a bienes incorpóreos, o bien se trata de otras operaciones de adquisición, transmisión o extinción de derechos de alcance más limitado que «el poder de disposición», teniendo éstas por objeto bienes corporales o incorpóreos.

Las operaciones que afectan a dos o más Estados, ya sean de la Unión Europea o terceros países, ocasionan asimismo dos hechos imposables independientes en el IVA, la importación y las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Ahora bien, ambos conceptos están ligados al concepto de entrega de bienes, en la medida que los dos se proyectan sobre bienes corporales. Resulta especialmente evidente esta conexión en la definición de la adquisición intracomunitaria de bienes que realiza el artículo 15 de la LIVA, a la que casi pudiéramos denominar como entrega de bienes entre Estados miembros: «Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes, la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores».

En el caso de las importaciones, esta vinculación al concepto de entrega no es tan directa a nivel normativo, ya que ni se menciona la transmisión del poder de disposición ni la necesidad de que se trate de bienes corporales. Así, se sujetan las entradas en el país de productos, ya sean con ocasión de una entrega, ya sea en ejecución de contratos que supongan la adquisición de derechos limitados sobre los mismos (como ejemplo más claro podemos citar el arrendamiento) o aun sin que se opere otra cosa que el mero traslado de un bien por su dueño desde un tercer Estado. Es lógica esta ampliación, ya que al introducir un bien, adquirido en cualquier circunstancia en otro Estado distinto de los de la Unión Europea, no se ha proyectado sobre el mismo el IVA, en cualquiera de las manifestaciones comunitarias. Por ello, en la medida que su introducción va a suponer el consumo del bien en territorio comunitario y el IVA grava el consumo, debe sujetarse el bien introducido. Ahora bien, las importaciones se refieren exclusivamente a bienes corporales introducidos. Aunque no lo diga expresamente el artículo 17 de la LIVA, que utiliza el término bien (que puede incluir tanto corporales e incorporeales), la remisión que realiza a los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, incluidos en los preceptos relativos a la libertad comunitaria de circulación de mercancías (diferenciada de las restantes libertades básicas de la Comunidad Económica Europea, a saber, libre prestación de servicios, libre circulación de personas y libre circulación de capitales), y la enumeración que el primero de estos artículos realiza de las mercancías originarias de un Estado miembro, determinan bien a las claras que nos encontramos en el ámbito de los bienes corporales exclusivamente.

Las reglas de localización en las entregas de bienes juegan un papel menor. Atiende principalmente ello a la existencia de unas reglas específicas para el gravamen del tráfico entre Estados miembros o entre estos y terceros países, basadas en la corporalidad de las mercancías (que permite un seguimiento del desplazamiento de los bienes, esto es, su transporte), y la aplicación de los hechos imponible antes mencionados, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes, y aun de modalidades cualificadas de las entregas de bienes, ligadas a los conceptos anteriores, como son las exportaciones (que determinará normalmente que en un tercer Estado se produzca una importación) y las entregas intracomunitarias de bienes (que supone la remisión de bienes corporales a otro Estado miembro donde se realizará una adquisición intracomunitaria de bienes). Así, quedan como meras aclaraciones cuando no hay transporte de los bienes corporales, bien porque no se realiza (transmisiones de bienes muebles o semovivientes que no se desplazan con ocasión de su transmisión) o bien porque no puede tener lugar por la propia naturaleza del bien (transmisión de inmuebles) o como normas de excepción en el juego normal de las operaciones entre Estados (reglas relativas a las entregas de gas y electricidad, ventas a distancia, entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales o entregas de bienes a bordo de un transporte intracomunitario).

En las prestaciones de servicios la regla de localización tiene una importancia capital. A diferencia de las entregas, en las prestaciones de servicios no existe una verificabilidad del desplazamiento entre territorios del objeto imponible. Las prestaciones pueden efectuarse en un territorio y consumirse en otro distinto sin que necesariamente este hecho origine traslados del prestador, del prestatario o aun del propio servicio que requiera un medio de transporte. La regla de localización va a aparecer así como un elemento necesario para ligar el consumo de un servicio a un territorio, prescindiendo en muchos casos de otros lugares relacionados con el prestador o el prestatario distintos de aquel que opera como punto de conexión. Es este carácter esencial de la regla de localización en relación con el servicio el que la convierte en nuestro objeto de estudio.

2. EVOLUCIÓN NORMATIVA DE LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

El precepto que ha servido de base tradicionalmente a las reglas de localización de los servicios ha sido el artículo 9 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo. Este precepto sufrió algunas modificaciones, siendo fundamental la relativa a la localización de los servicios electrónicos y de telecomunicaciones, con la finalidad de evitar las distorsiones en la competencia que se estaban produciendo.

Los artículos 69 y 70 de la LIVA también sufrieron, a lo largo del periodo de vigencia de la Sexta Directiva, diversas reformas. Aunque el sustrato fundamental no resultó modificado, las diversas redacciones de estos preceptos trataron tanto de acompañar la normativa nacional a las modificaciones habidas en la normativa comunitaria (como resulta evidente que debe ocurrir) como, en algunas ocasiones, de otorgar una mejor inteligencia del precepto, sin modificar su contenido.

La Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que ha venido a sustituir y refundir a la Sexta Directiva, enfatiza la importancia de las reglas de localización de los servicios, aunque sólo sea por la extensión de los preceptos destinados a su estudio, a las que consagra sus artículos 43 a 59. Esta norma ha sido modificada por la Directiva 2008/8/CE, del Consejo, de 12 de febrero, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios; contemplando normas con distintas fechas previstas para su transposición (desde 1 de enero de 2009 y hasta 1 de enero de 2015). El grueso, no obstante, de sus modificaciones deben ser objeto de incorporación a la normativa nacional antes del 1 de enero de 2010.

En nuestro derecho interno, se tramita en el momento de redactar este estudio el Proyecto de Ley 121/000043, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria (en adelante, PIVA), cuyas disposiciones en relación con el IVA van a ser objeto del presente trabajo.

3. LA REGLA GENERAL DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

3.1. La sede de la actividad o el establecimiento permanente desde el que se prestan los servicios.

Tanto en la Directiva 2006/112/CE como en la LIVA, las reglas de localización de los servicios se articulan en torno a una regla general y diversas reglas especiales. Contra lo que podría parecer por su denominación, la profusión de reglas especiales hace que la regla general quede restringida en su aplicación, pues debemos identificar, en primer lugar, si existe una regla especial aplicable al caso concreto. Una vez determinado que no existe regla especial, acudiríamos a esta regla general, que funciona, de facto, más como regla de cierre que como supuesto de aplicación extensiva.

El artículo 69 de la LIVA establece como regla general de localización de las prestaciones la sede de la actividad económica del prestador de los servicios, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 70 de esta ley. Coincidió plenamente este criterio con el establecido por el artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE, antes de su modificación por la Directiva 2008/8/CE.

Prosigue a continuación el legislador nacional, distinguiendo los conceptos de sede de actividad y de establecimiento permanente, así como determinando el lugar de localización de la prestación cuando concurra en un sujeto pasivo la sede con uno o varios establecimientos permanentes y aun en el caso de defecto de ambos.

Se define por el artículo 69.2 de la LIVA la sede de la actividad económica como el lugar donde el interesado centralice la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que carezca de establecimientos permanentes en otros territorios. Aunque la normativa comunitaria no desarrolla un concepto propio de la sede de actividad, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este asunto, concluyendo que la sede de actividad es el lugar donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la dirección general de una empresa y donde se desarrollan las funciones de administración central de ésta [Sentencia de 28 de julio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg (NFJ026006)]; concepto que, como vemos, es perfectamente compatible con el desarrollado por nuestra normativa interna.

El concepto de establecimiento permanente tampoco se encuentra desarrollado por la normativa comunitaria. El artículo 69.5 de la LIVA destaca que tendrá esta consideración cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas. Resulta evidente que éste debe ser un lugar diferenciado de la sede de actividad. Completa su definición el precepto con una enumeración de posibles establecimientos permanentes, que aunque no es lista cerrada, por su amplitud, deja poco espacio a su desarrollo:

- a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses.
- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

En todo caso, debemos destacar los rasgos esenciales que derivan de este concepto, como son, la presencia, con un cierto grado de permanencia, en un lugar físico del territorio, y la finalidad

empresarial de ese lugar, esto es, la voluntad de realizar operaciones del tráfico empresarial desde este lugar (debemos tener presente que estas operaciones pueden ser, tanto las entregas y prestaciones que constituyen el desarrollo de la actividad, como las adquisiciones de bienes y servicios con la finalidad, verificada por elementos objetivos, de destinarlas a las actividades, que el TJCE ha considerado que confieren el carácter de empresario), estando dotado para ello, como cualquier empresario, de un conjunto de medios materiales y humanos suficiente para desarrollar dicha actividad.

También en este caso el TJCE ha tenido ocasión de pronunciarse, en numerosas sentencias, ratificando los criterios de la normativa interna y subrayando los rasgos que hemos destacado.

Pues bien, cuando concurra en la prestación de servicios un empresario con diversos establecimientos permanentes, y sea aplicable la regla general de localización de los servicios, se considerará prestado el servicio en el territorio donde radique el establecimiento desde el que se realice la prestación de los mismos.

Se establece, como hemos dicho, una regla de cierre, para los casos en los que siendo de aplicación la regla general de localización de los servicios no se pueda identificar una sede de actividad ni un establecimiento permanente, considerando que en estos casos el servicio se localizará en el lugar donde se encuentre el domicilio de quien los preste.

Como hemos destacado al comienzo de este apartado, esta regla, a pesar de su carácter de regla general, no tiene un alcance excesivamente amplio. Ha entendido tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia del TJCE que esta regla es aplicable, entre otras, a operaciones de arrendamiento de medios de transporte y contenedores; fletamento, total o parcial, de buques y aeronaves; servicios de colocación y reposición de productos en *stands* de comercios; servicios veterinarios; o servicios de recogida, clasificación, tratamiento y eliminación de residuos.

3.2. El desdoblamiento de la regla general: la sede del prestador frente a la sede del prestatario.

Los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, modificados con efectos 1 de enero de 2010 por la Directiva 2008/8/CE, introducen sendas reglas generales para la localización de los servicios: el lugar de realización de las prestaciones de servicios que tengan como destinatarios a empresarios o profesionales, actuando como tales (en adelante, nos referiremos a esta situación con la expresión de «empresarios o profesionales» únicamente), será el lugar en el que el destinatario tenga la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente donde se reciba el servicio; por el contrario, cuando los destinatarios de los servicios no tengan la consideración de empresarios o profesionales actuando como tales, el lugar de localización de la prestación será el lugar en el que radique la sede o el establecimiento permanente del empresario que presta el servicio desde el que se realice. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, se mantiene como lugar de la prestación de los servicios el domicilio o residencia habitual del prestador.

El artículo 69 de la LIVA, en la redacción que le otorga el PIVA, recoge esta misma dualidad. Se subraya, además, que la regla general será aplicable en defecto de la aplicabilidad de las reglas especia-

les, contempladas en los artículos 70 y 72 de la LIVA (se derogan en este proyecto los arts. 73 y 74 LIVA, que también contenían reglas especiales de localización de determinados servicios vinculados con los transportes intracomunitarios, por lo que no es necesario incluir referencia a dichos preceptos).

Supone este cambio, por una parte, una ampliación del ámbito de la norma general, aunque no sea un verdadero giro copernicano en las reglas de la localización del hecho imponible, ya que esta regla de localización en la sede del destinatario, cuando se tratase de un empresario o profesional, ya se encontraba contemplada en el artículo 70.uno.5.º de la LIVA, e indirectamente, en la medida que numerosos servicios podían localizarse en el lugar de elección del destinatario por la comunicación de un NIF-IVA. Ahora bien, allí donde esa regla de localización se aplicaba exclusivamente para los servicios previstos en dicha regla especial (muy amplia, eso sí) o cuando el NIF-IVA comunicado fuera el atribuido por el lugar donde se encuentre la sede, pasa ahora, como regla general, a ser de aplicación, además de a los mismos servicios que se enumeraban, a otros en los que no exista previsión expresa de otra regla especial. Por ejemplo, cuando el destinatario sea empresario o profesional, los servicios que antes se localizaban por la regla general en la sede del prestador, como arrendamiento de medios de transporte y contenedores –no obstante, debemos tener presente en relación con este servicio que aparece una nueva regla especial, cuando se trate de arrendamientos a corto plazo–; fletamento, total o parcial, de buques y aeronaves; servicios de colocación y reposición de productos en *stands* de comercios; servicios veterinarios; o servicios de recogida, clasificación, tratamiento y eliminación de residuos, así como todos los servicios que se localizaban con la regla de NIF-IVA, se localizan con la nueva regulación en la sede del destinatario que tenga la condición de empresario.

Matiza, sin embargo, la norma interna que determinados servicios (los que hasta la fecha se encontraban en el art. 70.uno.5.º LIVA), cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional, que tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo que se trate de las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, no se entenderán realizados en el TAI. No supone este hecho modificación alguna al régimen vigente. La enumeración de los servicios a los que se aplica esta regla especial es la siguiente:

- a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.
- b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.
- c) Los de publicidad.
- d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado uno del artículo 70 de la LIVA.
- e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.
- f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

- g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado uno, números 16.º y 18.º, de esta ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.
- h) Los de cesión de personal.
- i) El doblaje de películas.
- j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.
- k) La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.
- l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.

Igualmente, cuando el destinatario de un servicio prestado por vía electrónica o de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión no sea un empresario o profesional y su domicilio se encuentre fuera de la Comunidad (sin exceptuar aquí a Canarias, Ceuta y Melilla), se considerará que no se ha realizado en el TAI, aunque el empresario prestador tenga en el mismo su sede.

Cabe recordar, además, que si el destinatario de cualquiera de los servicios mencionados en los dos párrafos anteriores fuera un empresario o profesional que no estuviese establecido en la Comunidad, se localizaría, según la regla general, en el lugar donde tuviera su sede o establecimiento permanente en el que se reciba el servicio. Debemos tener presente, no obstante, en este caso la norma cautelar que contempla el apartado 70.dos de la LIVA, tanto en la redacción vigente como en su nueva redacción dada por el PIVA, que sujeta estos servicios, a pesar de tener como destinatario a un empresario o profesional no establecido en la Comunidad, cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en el TAI.

Supone, en definitiva, esta regla, en el caso de los servicios que tengan por destinatarios a empresarios, aproximar el devengo del IVA al lugar donde se debe practicar la deducción de la cuota soportada (la sede del destinatario); por el contrario, cuando el destinatario de los servicios no sea un empresario, se prefiere, frente al devengo en el lugar de consumo efectivo, el gravamen en el lugar donde radica el establecimiento del prestador que, al fin y al cabo, habrá practicado las deducciones de las cuotas soportadas empleadas para la realización de dicha prestación, garantizando que allá donde haya existido un IVA soportado exista igualmente un IVA repercutido.

Se completa la nueva regulación del artículo 69 de la LIVA con la definición de la sede de actividad y del establecimiento permanente, en idénticos términos a los antes estudiados.

Cabe realizar una consideración adicional sobre el cambio operado en la localización de diversos servicios que se venía efectuando mediante la regla del NIF-IVA (servicios de mediación, trabajos

sobre bienes muebles corporales, transporte intracomunitario de bienes) a la sede del prestatario. Así, aun cuando pueda parecer que no cambia sustancialmente su contenido y, efectivamente, así sea en la mayoría de los casos, ya que el NIF-IVA comunicado coincidirá, en muchos casos, con el correspondiente a la sede o establecimiento al que se vinculen los servicios, supone una mejor aproximación al lugar de consumo. El NIF-IVA se puede obtener, de acuerdo con las condiciones que establezca cada Estado miembro, sin que su asignación exija necesariamente que el que lo obtiene tenga la condición de establecido. Sirva de ejemplo el artículo 25 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que regula las condiciones de concesión del NIF-IVA en España (que, por otra parte, es el caso que más nos interesa), en cuyos apartados dos y tres se recogen, respectivamente, las condiciones para la concesión y aquellos supuestos en los que no se concederá el NIF-IVA y que disponen:

«2. El número de identificación fiscal definido en el apartado anterior se asignará a las siguientes personas o entidades:

- a) Los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al citado impuesto, incluso si los bienes objeto de dichas adquisiciones intracomunitarias se utilizan en la realización de actividades empresariales o profesionales en el extranjero.
- b) Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúen estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 13.1.º y 14 de la ley reguladora del mismo.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2 anterior, no se asignará el número de identificación específico a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a las siguientes personas o entidades:

(...)

- d) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que realicen en dicho territorio exclusivamente operaciones por las cuales no sean sujetos pasivos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.uno, números 2.º, 3.º y 4.º de la ley reguladora de dicho impuesto.
- e) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen en el mismo exclusivamente las adquisiciones intracomunitarias de bienes y entregas subsiguientes a las que se refiere el artículo 26.tres de la ley de dicho impuesto.»

Resulta evidente pues que no es requisito para la obtención del NIF-IVA tener la condición de establecido, por disponer en el TAI de un establecimiento permanente. Así pues, al vincular la nueva regla general contemplada en el PIVA la localización de los servicios en el establecimiento del destinatario, servicios que en régimen vigente se localizan por el territorio que haya atribuido

el NIF-IVA comunicado, se está limitando la opción del sujeto pasivo, aunque también se está logrando una verdadera aproximación al lugar de consumo que, con el régimen anterior, no se lograba.

4. REGLAS ESPECIALES DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

4.1. Servicios relacionados con los inmuebles.

El artículo 70.uno.1.º de la LIVA contempla la regla de localización de los servicios relacionados con inmuebles: estos servicios se entenderán localizados allí donde esté localizado el inmueble. Incluye la norma española una lista enunciativa de servicios que se entienden vinculados con los inmuebles:

- a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
- b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
- c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
- d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
- e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
- f) Los de alquiler de cajas de seguridad.
- g) La utilización de vías de peaje.

El artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por Directiva 2008/8/CE, mantiene esta regla de localización, aunque incluye un supuesto específico de servicio relacionado con los inmuebles que no se contemplaba de forma expresa ni en la normativa nacional ni en la Directiva: la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar.

La reforma del artículo 70.uno.1.º de la LIVA que contiene el PIVA incluye, en desarrollo de esta previsión, como servicio relacionado con los inmuebles «Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario».

Poco cabe comentar entorno a esta regla, en la que la aproximación al lugar de consumo, en la medida que existe un inmueble al que se vincula el servicio, es máxima. Quedará más difusa dicha conexión con el territorio de consumo cuanto más se aleje la vinculación (que ya no exige la norma que sea directa) del servicio con el inmueble. Por otra parte, es norma general en la imposición indi-

recta que el gravamen de las operaciones relacionadas con inmuebles se produzca en el lugar donde radique el inmueble, con lo que la elección es la más evidente.

Resulta relevante destacar que la doctrina administrativa ha aplicado este criterio con carácter preferente sobre otros criterios especiales que puedan concurrir en relación con el mismo servicio (particularmente, con la regla que contiene hasta la reforma que propone el PIVA del art. 70.uno.5.º LIVA). Al haberse desplazado esta regla a criterio general de localización, que se aplica con carácter subsidiario a la existencia de una regla especial, se ratifica dicho criterio.

4.2. Servicios de transporte.

El artículo 70.uno.2.º de la LIVA contempla la regla de localización de los transportes, con excepción de los transportes intracomunitarios, que poseen una regla especial en el artículo 72 de la LIVA. Se localizan, ya sean transportes de personas o mercancías, en la parte del trayecto realizado en el TAI (debemos recordar, a estos efectos, la extensión espacial del TAI que prevé el art. 3 LIVA y que hemos comentado en el primer apartado de este trabajo).

La Directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por Directiva 2008/8/CE, contempla sendas reglas de localización de los transportes en sus artículos 48 y 49, respectivamente, referidos a los transportes de mercancías para empresarios y para no empresarios, fijándose idéntica norma: el lugar de realización será el territorio donde se realice el transporte, en función de las distancias recorridas.

El artículo 70.uno.2.º de la LIVA, modificado por el PIVA, contempla la localización de los servicios de transporte, por la parte del trayecto recorrido por el TAI, en dos supuestos:

- a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.
- b) Los de transporte de bienes distintos de los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

Esta modificación supone, respecto a la situación precedente, que los servicios de transporte de bienes, distintos de los transportes intracomunitarios, cuyo destinatario sea un empresario actuando como tal se entenderán localizados en el TAI y por todo el trayecto realizado, aunque se recorran territorios fuera del mismo (les será aplicable la nueva regla general del art. 69 LIVA). No hay modificación en relación con los servicios de transporte de personas, sean sus destinatarios empresarios o no. Esta modificación simplifica sin duda el régimen de devoluciones a no establecidos en relación con los servicios de transporte, aunque es indudable que se produce un alejamiento del lugar de consumo efectivo en el gravamen.

4.3. Servicios localizados en el lugar de su realización material.

El artículo 70.uno.3.º de la LIVA contempla una enumeración de servicios, de naturaleza diferente, que se localizan en el lugar donde materialmente hayan sido prestados:

- a) Los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios de los anteriores.
- b) Los de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial.
- c) Los juegos de azar.
- d) Los accesorios a los transportes de mercancías, distintos a los referidos en el artículo 73 de la LIVA para los transportes intracomunitarios, relativos a las propias mercancías, tales como la carga y descarga, transbordo, mantenimiento y servicios análogos.

Estas reglas se encuentran contempladas en los artículos 53 y 54 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por Directiva 2008/8/CE, respectivamente para los servicios prestados a empresarios o profesionales y para los no empresarios.

La reforma de este precepto contenida en el PIVA mantiene la regla de localización en el lugar donde se presten materialmente, sin diferenciar si el destinatario es un empresario o no (al fin y al cabo, la regla es idéntica) aunque restringe su extensión actual incluyendo únicamente los servicios siguientes: los relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias o exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.

Respecto al precepto que sirve de base, esta norma amplía, incluyendo los servicios relativos a juegos de azar, aunque el TJCE [Sentencia de 12 de mayo de 2005, asunto C-452/03 (NFJ019667)] ha destacado que estos servicios tienen carácter recreativo, por lo que el criterio nacional es simplemente aclaratorio.

Respecto a la normativa anterior, desaparece la referencia a los servicios accesorios a los transportes (aunque el art. 70.uno.4.º de la LIVA, en su redacción dada por el PIVA, contempla una regla para estos servicios, cuando su destinatario sea un no empresario), por lo que pasarán a localizarse, cuando su destinatario sea un empresario o profesional, de acuerdo con la norma general del nuevo artículo 69 de la LIVA en la sede o establecimiento del destinatario. Podemos hacer la misma reflexión que en el punto anterior hacíamos sobre la aplicación de esta misma regla general a los servicios de transporte.

4.4. Servicios prestados por vía electrónica y servicios de telecomunicaciones.

El artículo 70.uno.4.º de la LIVA establece hasta tres reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica, así como el concepto de estos mismos servicios. Dichas reglas diferencian los siguientes supuestos:

- a) Cuando el destinatario de los citados servicios sea un empresario o profesional, los servicios se localizarán donde tenga la sede el destinatario.
- b) Cuando los servicios se presten por un empresario y el destinatario no sea un empresario o profesional, siempre que uno y otro estén establecidos en la Comunidad, se localizarán en

el territorio donde el empresario prestador tenga la sede de su actividad o el establecimiento permanente desde el que se preste el servicio.

- c) Finalmente, cuando el destinatario del servicio no tenga la condición de empresario o profesional y esté domiciliado en la Comunidad, siempre que el prestador esté establecido fuera de la Comunidad, el servicio se localizará allí donde se encuentre domiciliado el destinatario del servicio.

Completa su regulación este precepto destacando un concepto de los servicios prestados por vía electrónica, que incluye aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos. Se incorpora, además, una enumeración de servicios en los que se pueden dar estas circunstancias:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

El artículo 70.uno.8.º de la LIVA establece la misma regla de localización expuesta para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión; definiendo a los primeros como aquellos que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

El artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, sirve de base a estos preceptos, estableciendo que estos servicios se localizarán en el lugar en el que el destinatario tenga su domicilio o residencia habitual, cuando se presten a personas que no tengan la condición de empresario y que tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad o posea un establecimiento permanente fuera de ella desde el que se realice la prestación de servicios.

La nueva redacción del artículo 70.uno.4.º de la LIVA que contiene el PIVA, según la modificación operada en la Directiva, simplifica la regla de localización, en la medida en que únicamente contempla los servicios prestados por empresario o profesional desde la sede de actividad o un establecimiento permanente situado fuera de la Comunidad, cuando el destinatario de los mismos no sea, a su vez, empresario o profesional, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI, que se localizan en el TAI. Idéntica regla se contiene para los servi-

cios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión en el artículo 70.uno.8.º de la LIVA que redacta el PIVA.

Cuando el destinatario de los servicios electrónicos o de telecomunicaciones sea un empresario o profesional actuando como tal, cualquiera que sea el lugar donde esté establecido el prestador, se entenderá localizado, tal y como venía ocurriendo, en la sede del destinatario, ahora bien, no ya por la regla especial del 70.uno.4.º de la LIVA, sino por la regla general del nuevo artículo 69 de la LIVA.

Igualmente, cuando el destinatario de los servicios no tenga la condición de empresario y el prestador se encuentre establecido en el TAI, por la misma regla general contenida en el artículo 69 de la LIVA en su nueva redacción se localizará en el TAI. No obstante, debemos recordar la limitación en el alcance de este precepto que incluye el apartado dos del citado artículo 69 de la LIVA, según el cual, cuando el destinatario que no tenga condición de empresario no esté establecido en la Comunidad, no se localizará en el mismo la prestación de servicios.

Finalmente, debemos tener presente la regla de cierre del artículo 70.dos de la LIVA, presente tanto en la normativa precedente como en la normativa que incorpora el PIVA, y que sujeta los servicios prestados por vía electrónica cuando su utilización efectiva se produzca en el TAI, cuando su destinatario sea un empresario o profesional; y los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cualquiera que sea la condición del destinatario, cuando igualmente su utilización efectiva se produzca en el TAI.

Incluye la nueva regulación de las reglas de localización, al igual que el texto vigente, los conceptos de los servicios por vía electrónica, así como la enumeración de supuestos, y de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, idénticos en su tenor literal a los vigentes. No obstante, se desplazan de las reglas especiales respectivas a la regla general (art. 69.tres.3 y 4 LIVA en su nueva redacción), desplazamiento lógico ya que, como hemos visto, la mayoría de estos servicios se localizarán por las reglas generales.

Debemos destacar, además, que la propia Directiva 2008/8/CE prevé una nueva redacción para este precepto con efectos 1 de enero de 2015, en el que la localización de los servicios electrónicos y de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cuando su destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, se realizará en el lugar donde éste tenga su residencia o domicilio habitual, cualquiera que sea el lugar donde se encuentre la sede o establecimiento permanente desde el que se preste el servicio (es decir, será necesario modificar la regla vigente que se aplica a los servicios prestados por empresarios establecidos en el TAI para destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional y estén establecidos en la Comunidad).

4.5. Servicios de restaurante y *catering*.

El artículo 70.uno.5.º de la LIVA, en su nueva redacción por el PIVA, establece reglas de localización para los servicios de restaurante y *catering*, que no se encontraban contemplados de forma expresa en ninguna regla especial y a los que se les aplicaba, en consecuencia, la regla general de localización en la sede o establecimiento permanente del prestador.

Con la nueva redacción se entenderán localizados los servicios de restauración y *catering* 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 Comunidad en el lugar de inicio del mencionado transporte. Se iguala con esta regulación la prestación de servicios a las entregas de bienes en el curso de un transporte realizado en la Comunidad, que se encuentran contempladas en el artículo 68.dos.4 de la LIVA. A este respecto, conviene traer a colación la distinción entre una entrega de bienes, que tenga por objeto alimentos o bebidas, y un servicio de restauración o *catering*, difusa en algunos casos y que es razón más que suficiente para equiparar su regla de localización. El TJCE se ha pronunciado sobre esta cuestión en Sentencia de 2 de mayo de 1996 [asunto C-231/94 (NFJ004368)], destacando que el servicio de restaurante se caracteriza por la existencia de una serie compleja de prestaciones, además de la propia entrega de los alimentos, preparados o no, como es poner a disposición del cliente mesas y cubiertos donde degustarlos, servir los platos, recomendar y aconsejar sobre los productos y retirar las mesas después del servicio. De este criterio derivamos que cuando se produzca simplemente la entrega de alimentos o bebidas, preparados o no, el servicio tendrá la consideración de entrega de bienes.

Se completa esta regla relativa a los servicios de restauración y *catering* prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren con la definición de los conceptos de parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad, que será 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 Comunidad; el lugar de inicio, conceptualizado como el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad; y el lugar de llegada, que es el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados. Criterios, por lo demás, idénticos a los contenidos en el artículo 68.dos.4 de la LIVA al que nos referíamos.

Los servicios de restaurante y *catering* diferentes del mencionado se entenderán localizados en el lugar donde se presten materialmente.

Las mencionadas reglas son transposición prácticamente literal de lo contenido, respectivamente, en los artículos 57 y 55 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por Directiva 2008/8/CE.

4.6. Servicios de mediación.

El artículo 70.uno.6.º de la LIVA contiene una de las reglas de localización más extensas para los servicios de mediación, en la que se distinguen hasta tres categorías de servicios para fijar sus reglas de localización:

- a) En primer lugar se ve la mediación en las prestaciones relacionadas con inmuebles (contempladas en el art. 70.uno.1.º LIVA), que se localizarán allí donde radique el inmueble.
- b) Se contempla a continuación la mediación en los servicios prestados por vía electrónica, los servicios de telecomunicaciones y los servicios localizados en sede del prestatario (regulados, respectivamente en el art. 70.uno.4.º, el 70.uno.8.º y el 70.uno.5.º LIVA) que se localizan en el TAI en cuanto los servicios respecto de los que se produce la mediación tengan por desti-

natario a un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro o a una persona no establecida en la Comunidad, cuando el destinatario del servicio de mediación disponga en el territorio de aplicación del impuesto de la sede de su actividad económica, de un establecimiento permanente o, en su defecto, del lugar de su domicilio, siempre que los servicios de mediación tengan por destinatarios tales sede, establecimiento o domicilio.

- c) Finalmente, los restantes servicios de mediación que se localizan en el territorio que haya expedido el número de identificación a efectos del IVA comunicado por el destinatario de los servicios, y si no lo hubiera comunicado, en el mismo lugar donde se entienda localizada la operación respecto de la que se produce la mediación.

El artículo 46 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por Directiva 2008/8/CE, regula los servicios de mediación, exclusivamente para los casos en los que la mediación se realice para una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, disponiendo que en este caso se localizará el servicio en el lugar en el que se haya producido la operación subyacente.

La nueva regulación del artículo 70.uno.6.º de la LIVA, tal y como queda redactado por el PIVA, sigue este criterio y contempla exclusivamente los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional, localizándose en el lugar donde se entiendan realizadas las operaciones respecto de las que se medie.

Los servicios de mediación en prestaciones relacionadas con inmuebles, tengan por destinatario a un empresario o profesional o no, que desaparecen de esta regla se localizarán con el texto vigente tras el PIVA de acuerdo con la regla del artículo 70.uno.1.º de la LIVA, esto es, donde radique el inmueble al que se vincula la prestación, por lo que no supone ningún cambio efectivo.

Los restantes servicios de mediación, esto es, los distintos a la mediación en prestaciones relacionadas con inmuebles que tienen por destinatario a un empresario o profesional, que por otra parte serán la mayoría, se localizarán con la regla general prevista en la nueva redacción del artículo 69 de la LIVA: en el lugar donde tenga su sede o establecimiento el empresario o profesional destinatario del servicio de mediación. No supone un gran cambio, más allá de la sustitución, que hemos comentado anteriormente, de la regla NIF-IVA por la regla de lugar del destinatario, más exacta con el lugar de consumo efectivo.

4.7. Otros servicios localizados en el lugar de prestación material: trabajos y dictámenes sobre bienes muebles corporales y servicios accesorios a los transportes.

El artículo 70.uno.7.º de la LIVA contempla la regla de localización de los servicios relativos a trabajos realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a los mismos. Se localizan en el territorio que haya expedido el número de identificación a efectos del IVA comunicado por el destinatario de los servicios, y si no lo hubiera comunicado, en el lugar donde se entienda realizada materialmente la operación. Existe, además, una

regla especial para los servicios relativos a medios de transporte, cuando los mismos se presten en el TAI sobre vehículos matriculados en dicho territorio, que se entenderán localizados, en todo caso y cualquiera que sea el NIF-IVA que se comunique, en el TAI.

El artículo 54.2 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por Directiva 2008/8/CE, contempla la regla de localización aplicable a los servicios prestados a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, relativos a la tasación de bienes muebles corporales y ejecuciones de obra sobre los mismos, y los accesorios a los transportes, que será el lugar donde se presten materialmente.

Siguiendo esta nueva base, el artículo 70.uno.7.º de la LIVA, tal y como lo redacta el PIVA, contempla exclusivamente la regla de localización para los servicios prestados a personas que no tengan la consideración de empresarios o profesionales, aunque incluye, junto con los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes, que eran su contenido tradicional, los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares (que se regulaban por el art. 70.uno.3.º LIVA, con idéntica regla de localización).

Esta modificación supone excluir de la regla especial los servicios prestados para empresarios o profesionales, que se localizarán, de acuerdo con la regla general contenida en la modificación del artículo 69 de la LIVA, en la sede del destinatario (ahora bien, que es un criterio muy próximo al precedente, ya que la acreditación de la condición de empresario o profesional debe realizarse a través de la comunicación del NIF-IVA).

Se suprime la posibilidad de que personas que dispongan de un NIF-IVA lo comuniquen y localicen los servicios en el territorio que haya asignado dicho NIF-IVA. Realmente esta variación no tiene en la mayoría de los casos efectos prácticos, tal y como hemos expuesto al estudiar la regla general. Igualmente, desaparece definitivamente la norma cautelar relativa a los vehículos, y cualquiera que sea su matrícula se aplicará la regla anterior.

4.8. Arrendamientos a corto plazo de medios de transporte.

El artículo 56 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por Directiva 2008/8/CE, introduce una nueva regla de localización para los arrendamientos a corto plazo de medios de transporte, entendiéndose por tales aquellos que permitan un uso continuado de un medio de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a 30 días y, en el caso de los buques, no superior a 90 días. Este servicio se localizará en el lugar en el que el medio de transporte se ponga efectivamente a disposición del destinatario.

Siguiendo esta modificación, introduce el PIVA un nuevo apartado 9 en el artículo 70.uno de la LIVA, que localiza los arrendamientos a corto plazo de medios de transporte (a los que se define en idéntica forma a la expuesta en la Directiva) en el TAI cuando éstos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.

Esta regla supone un cambio tanto sobre el régimen precedente, en el que los arrendamientos de medios de transporte se localizaban en el lugar donde tuviera su sede o establecimiento permanente el prestador (aunque normalmente el lugar de la sede coincidirá con el de la puesta a disposición –especialmente en vehículos– nada impide que contractualmente se ponga a disposición en lugar distinto –mucho más normal en el caso de arrendamiento de buques o aeronaves–), como en la localización con arreglo a las nuevas reglas generales, que cuando el arrendamiento no sea a corto plazo imponen su localización, si el arrendatario es un empresario o profesional, en el lugar de donde esté su sede o establecimiento permanente, y, en otro caso, en el lugar donde esté la sede o establecimiento permanente del arrendador.

4.9 Regla de cierre: utilización efectiva en el TAI de ciertos bienes y servicios.

Establece el artículo 70.dos de la LIVA una regla de cierre, en relación con los servicios prestados por vía electrónica, los localizados en sede del prestatario –70.uno.5.º– y los de mediación, cuando su destinatario sea un empresario, así como en relación con los de telecomunicaciones, cualquiera que sea su destinatario, que se entenderán localizados en el TAI cuando los servicios sean, efectivamente, utilizados en el TAI, salvo que se hubieran localizado en Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

El PIVA modifica dicho artículo 70.dos de la LIVA, extendiendo sus efectos a los arrendamientos de medios de transporte, que quedan también incluidos en dicho territorio. Así, se establece que se considerarán prestados en el TAI, cuando su utilización o explotación efectivas se produzca en el mismo, salvo que se hubieran localizado en Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, los servicios siguientes:

- 1.º Los enunciados en las letras a) a m) del apartado dos del nuevo artículo 69 de la LIVA (esto es, los del antiguo art. 70.uno.5.º LIVA y los servicios electrónicos), cuyo destinatario sea un empresario o profesional, y los enunciados en la letra n) de dicho apartado dos del artículo 69 (es decir, los de telecomunicaciones), cualquiera que sea su destinatario.
- 2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional.
- 3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.

4.10. Transportes intracomunitarios de bienes.

El artículo 72 de la LIVA contiene en el capítulo relativo a las operaciones intracomunitarias una regla especial de localización de un servicio, desgajada de las reglas de la localización de los servicios por su íntima vinculación con las operaciones intracomunitarias. Así, si la adquisición intracomunitaria es la transmisión del poder de disposición sobre un bien mueble corporal, expedido de un Estado miembro a otro, el transporte, aunque no constituya la operación intracomunitaria en sí misma, es un requisito esencial para que exista operación intracomunitaria.

Curiosamente el PIVA, modifica el artículo 72 de la LIVA, manteniendo exclusivamente la regla de localización para los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional, que se entenderán realizados en el lugar de inicio del mismo.

Completa esta regla la definición del transporte intracomunitario de bienes, que es el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes; la del lugar de inicio, que se conceptúa como el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes; y el lugar de llegada, que se define como el lugar donde se termine efectivamente el transporte de los bienes.

Llama la atención que al abandonar la regulación de los transportes intracomunitarios realizados para personas que tengan la consideración de empresario o profesional la regla de localización aplicable sea la general del artículo 69 de la LIVA en su nueva redacción; no ya porque no resulte claro que deba ser así, sino porque se encuentra ubicada en una sección separada. En este contexto hubiera sido más lógico suprimir el artículo 72 de la LIVA e incorporar esta regla como una regla especial más en el artículo 70 de la LIVA.

Junto con esta modificación debemos destacar la supresión de los artículos 73 y 74, relativos respectivamente al lugar de realización de los servicios accesorios al transporte intracomunitario de bienes y al lugar de realización de los servicios de mediación en los transportes intracomunitarios de bienes y en los servicios accesorios a dichos transportes, que se regirán por las normas generales que antes hemos expuesto.

5. EL CONCEPTO DE EMPRESARIO LIGADO A LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

Se cierra esta modificación de las reglas de localización con una previsión de gran relevancia, al incorporarse para la correcta aplicación de dichas reglas contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la LIVA, según la redacción que de los mismos establece el PIVA, una modificación en el artículo 5 de la LIVA, relativo al concepto de empresario.

Así, se establece que se considerarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados los siguientes sujetos:

- 1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 4 de esta ley.
- 2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del IVA suministrado por la Administración española.

Consecuentemente con esta previsión que localizará los servicios recibidos por estas personas que se consideran empresarios o profesionales para la aplicación de la regla de localización, se establece un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, determinando la condición de sujeto pasivo de las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales cuando sean destinatarios de servicios, prestados por no establecidos en el TAI, y que hayan sido localizados en el TAI por aplicación de los artículos 69 y 70 de la LIVA.

Supone esta modificación una equiparación parcial del régimen de los servicios transnacionales con el de las entregas de bienes, en el que dichas personas son sujetos pasivos y deben tributar por el IVA en las adquisiciones que realicen en otros Estados miembros (al tener la consideración de adquisiciones intracomunitarias, bien por opción, bien por obligación, cuando se haya superado el umbral de adquisiciones legalmente establecido, que en nuestro país es de 10.000 euros) o de terceros Estados (como ya hemos comentado, toda entrada de bienes procedente de terceros Estados, cualquiera que sea la condición del importador, determina el devengo del hecho imponible importación).

6. CONCLUSIONES

1. La modificación operada en las reglas de localización de las prestaciones de servicios supone un cambio muy importante de concepto y criterio, aunque su relevancia práctica va a ser mucho más limitada de lo que hace suponer la entidad de la modificación.
2. El establecimiento de una nueva regla general de localización de los servicios cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales, actuando como tales, en el lugar donde el destinatario tenga su sede o el establecimiento donde se reciba el servicio supone, por una parte, una simplificación, ya que va a ser una regla de muy amplia aplicación y deja la mayoría de reglas especiales exclusivamente para los servicios prestados a personas que no tengan esta consideración, menos habituales en servicios transnacionales y, por otra, una mayor aproximación de la exigibilidad del impuesto al lugar de su consumo efectivo, lo que además de ser deseable desde el punto de vista del objeto de gravamen del impuesto facilita la aplicación práctica del mismo a los empresarios que no soportan el impuesto en Estados miembros distintos de aquel donde están establecidos.
3. Uno de los cambios de mayor calado se opera en la sustitución de la regla de localización a través del NIF-IVA, sustituida en todo supuesto por la localización cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales, actuando como tales, en el lugar donde el destinatario tenga su sede o el establecimiento donde se reciba el servicio; ya que el NIF-IVA no garantizaba la condición de establecido del destinatario de los servicios en el territorio que hubiera atribuido dicho NIF-IVA, condición que queda perfectamente acreditada al localizarse el servicio en el lugar donde el destinatario disponga de su sede o establecimiento permanente.