



---

# **Universidad de Valladolid**

## **Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales**

### **Trabajo de Fin de Grado**

### **Grado en Administración y Dirección de Empresas**

## **La prestación de servicios en el IVA**

Presentado por:

***Carmen Visiers Hernández***

*Valladolid, 25 de julio de 2020*

## RESUMEN

En este trabajo lo que se pretende es explicar el impuesto del valor añadido, un tributo indirecto que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas por la ley, las siguientes operaciones: las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB), y las importaciones de bienes.

En concreto en este trabajo expuesto, pretende centrarse en las prestaciones de servicios. Haciendo así en primer lugar una diferencia entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. Para en segundo lugar centrarnos en las prestaciones de servicios, sus exenciones, sujeto pasivo, así como el devengo de las mismas.

El último punto en el que se centra la explicación es la localización de las prestaciones de servicios. Pues es uno de los puntos más importantes en las mismas. Es importante saber localizar donde se realiza la prestación para saber si están sujetas al IVA español o no.

Para poder entender todas las reglas existentes en la localización de las prestaciones de servicios, en el último punto de este trabajo, podemos encontrarnos con diversos ejemplos de la vida real.

**Palabras clave:** valor añadido, prestaciones de servicios, y localización.

## ABSTRACT

This paper focuses on the explanation of the Value Added Tax, an indirect duty assessed on the value added to goods and services, and charges, in the form and conditions provided by law, the following operations: the deliveries of goods and services rendered by businessmen or professionals (registered traders), intra-community acquisitions of goods (ICA), and imports of goods.

Specifically, this work, tries to focus on the provision of services. First, making a difference between the deliveries of goods and the provision of services, and then, to focus on the provision of services, their exemptions, taxable person, as well as their accrual.

Finally, the essay approaches the location of the provision of services. It is important to know how to locate where the provision is made to know if they are subject to Spanish VAT or not.

In order to understand all the existing rules in the location of the provision of services, in the last point of this work, we can find various real-life examples.

**Key Words:** Value Added, provisions of services and location

## ÍNDICE

|  |    |
|--|----|
| <b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....   | 4  |
| <b>2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO</b> .....                          | 6  |
| <b>2.1. Naturaleza y Ámbito de aplicación</b> .....                      | 6  |
| <b>2.2. Configuración del Hecho Imponible</b> .....                      | 8  |
| <b>3. PRESTACIÓN DE SERVICIOS</b> .....                                  | 12 |
| <b>3.1. Definición y diferencia con las entregas de bienes</b> .....     | 12 |
| <b>3.2. Prestación de servicios exoneradas de gravamen</b> .....         | 13 |
| <b>3.3. Sujeto pasivo en las prestaciones de servicios</b> .....         | 14 |
| <b>3.4. Devengo (Regla general y especial)</b> .....                     | 16 |
| <b>3.5. Base imponible y supuestos de modificación</b> .....             | 17 |
| <b>4. LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS</b> .....            | 20 |
| <b>4.1. Reglas generales</b> .....                                       | 21 |
| <b>4.2. Reglas especiales</b> .....                                      | 24 |
| <b>4.3. Cláusula de cierre o de uso efectivo</b> .....                   | 27 |
| <b>4.4. Ejemplos de localización de la prestación de servicios</b> ..... | 28 |
| <b>5. CONCLUSIONES</b> .....   | 33 |
| <b>6. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS</b> .....                               | 34 |

## INDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS

|  |    |
|--|----|
| Tabla 1.1 Recaudación del IVA en España .....  | 5  |
| Tabla 4.1. Reglas Generales de localización de entregas de bienes .....  | 20 |
| Tabla 4.2. Reglas especiales de localización de entregas de bienes .....   | 21 |
| Tabla 4.3. Reglas Generales de localización de prestación de servicios .....                                       | 24 |
| Tabla 4.4. Reglas especiales de localización de prestación de servicios .....                                      | 25 |
| Tabla 4.5. Reglas especiales de localización de prestación de transporte .....                                     | 27 |
| Tabla 4.6. Reglas de localización de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y servicios electrónicos ..... | 32 |

## 1. INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre el valor añadido (de ahora en adelante IVA) fue creado en 1986, al incorporarse España a la Unión Europea, sustituyendo al Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, siendo objeto de reforma en 1992 para adaptarlo al mercado interior dentro de la UE que supuso la supresión de los controles en frontera. La ley fundamental que regula el tributo es la Ley 37/1992 del impuesto sobre el valor añadido

El Impuesto sobre el valor añadido (IVA) es un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente, el consumo de bienes y servicios.

Grava tres clases de operaciones distintas:

- Entregas de bienes y prestación de servicios
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes
- Importaciones de bienes

Este trabajo se centra sobre todo en las prestaciones de servicios, pero antes se diferenciará entre éstas y las entregas de bienes para entender bien los conceptos.

Se entiende por entregas de bienes la transmisión de poder de disposición sobre bienes corporales, tendrán el mismo tratamiento que las entregas de bienes los autoconsumos de bienes, a diferencia de las prestaciones que son toda operación sujeta al impuesto que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

En el día a día se producen una cantidad elevada de prestaciones de servicios no solo en el territorio de aplicación del impuesto, sino también con estados miembros, así como con países terceros, lo que hace fundamental por ello conocer a la perfección donde se grava el impuesto y quien es, en su caso, el sujeto pasivo.

El objetivo de este trabajo se centra sobre todo en la determinación del lugar de realización del hecho imponible que delimita el Estado que tiene la potestad de

gravar la operación, requiriendo atribuirla a un solo Estado para evitar los problemas de la doble imposición.

Es fundamental conocer las reglas de localización para saber si las operaciones se entienden realizadas en el territorio de la aplicación del impuesto y por tanto sujetas al IVA. Esta cuestión es decisiva puesto que es la que va a determinar que el hecho imponible se grave en España siendo la Hacienda española la que se encargue de la recaudación del impuesto (en 2019 los ingresos tributarios totales del IVA ascendían a 71.538 millones de euros<sup>1</sup>)

Tabla 1.1 Recaudación del IVA en España

| <b>Año</b> | <b>Ingresos tributarios totales IVA<br/>(millones de euros)</b> |
|------------|---|
| 2019       | 71.538  |
| 2018       | 70.176  |
| 2017       | 63.647  |
| 2016       | 62.845  |
| 2015       | 60.305  |
| 2014       | 56.174  |
| 2013       | 51.931  |
| 2012       | 50.464  |
| 2011       | 49.302  |
| 2010       | 49.086  |
| 2009       | 33.567  |
| 2008       | 48.021  |
| 2007       | 55.851  |
| 2006       | 54.652  |
| 2005       | 49.870  |
| 2004       | 44.507  |
| 2003       | 40.579  |
| 2002       | 36.913  |
| 2001       | 34.673  |

*Fuente:*  
*\* Ministerio de Economía y Hacienda<sup>2</sup>*

Para alcanzar ese objetivo, primero tenemos que realizar un acercamiento a la regulación general del impuesto, donde se explica el concepto, su naturaleza, el

---

<sup>1</sup> Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda

ámbito de aplicación y el hecho imponible del impuesto, centrándonos posteriormente en la prestación de servicios. Para ello analizaremos las diferencias entre entregas de bienes y prestación de servicios, una vez teniendo claro los conceptos, se pasará a estudiar profundamente las prestaciones de servicios (exenciones, sujeto pasivo, devengo y base imponible), a continuación, ya nos centraremos en la localización de las prestaciones de servicios, ayudándonos de unos ejemplos para tener una visión más clara del mismo.

Finalmente se terminará con las conclusiones a las que se ha llegado, de las que destaca la complejidad de la aplicación en la práctica de las reglas de localización ya que en las prestaciones de servicios hay una cantidad de reglas especiales.

## **2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

### **2.1. Naturaleza y Ámbito de aplicación**

El impuesto sobre el valor añadido lo encontramos definido en el artículo 1 de la ley 37/1992, de 28 de diciembre del impuesto sobre el valor añadido: “El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes”

Es decir, el IVA es el impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo, trasladable hasta el consumidor final de un bien o servicio, que es quien asume la carga tributaria del impuesto, es decir, es aquel impuesto que debe pagar cualquier persona que consuma o utilice algo, no repercute de forma directa sobre los ingresos, si no sobre el coste de venta y de producción.

A efectos de la IVA tendrán la consideración de empresarios o profesionales (artículo 5):

- a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales, salvo las que efectúen exclusivamente entrega de bienes o prestaciones a título gratuito.
- b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular los arrendadores de bienes.
- d) Quienes urbanicen terrenos, promuevan, construyen o rehabiliten edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.
- e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medio de transportes nuevos exentas del impuesto.

La condición de empresario o profesional, en estos casos anteriormente mencionados, se presume a efectos del IVA desde el momento que se adquieran bienes o servicios con intención de destinarlas al desarrollo de las correspondientes actividades.

El apartado dos de este artículo recoge la definición de lo que esta ley entiende actividades por actividades profesionales y empresariales.

El papel de los empresarios y profesionales en este impuesto, es actuar como intermediarios entre la Hacienda y el consumidor final, ya que deberán de pagar a Hacienda la diferencia entre el IVA soportado y el repercutido. Donde el IVA soportado hace referencia al IVA aplicado a la mercancía o servicio que pagan los clientes y el repercutido es el que se repercute al cliente. Esta aplicación la realizan los sujetos a través de la declaración del IVA, que tienen obligación de liquidar trimestralmente el IVA correspondiente a las operaciones comerciales como empresario o profesional.



A efecto del impuesto el ámbito de aplicación, según el artículo 3 de la LIVA, será:

La Península e Islas Baleares, excluyendo del ámbito de este impuesto a los territorios de Ceuta, Melilla y las Islas Canarias que tienen la consideración de países terceros.

También cabe considerar el territorio del resto de la Unión Europea, excluyendo algunos de la tributación de este impuesto, que se recogen en el apartado dos de este artículo.

## **2.2. Configuración del Hecho Imponible**

En el Impuesto sobre el valor añadido, como ya apuntábamos anteriormente, el Hecho Imponible está constituido por las entregas de bienes y prestaciones de servicios, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes.

- Las entregas de bienes y prestación de servicios.

Dispone el Art. 4, LIVA que “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen (...)”.

Hay que entender que las entregas de bienes, consisten en la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. Tiene que transmitirse el dominio, tanto lo físico como la propiedad. El concepto de bienes corporales es matizado por la norma, ya que, a efectos de este impuesto, van a van a tener esa consideración el calor, el frío, el gas, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

Cabe destacar, que se considera entrega de bienes, las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades mercantiles o a cualquier otro tipo de entidad.

La ley da la consideración de entrega de bienes también al autoconsumo que se produce en los siguientes casos:

- Transferencia de bienes desde el patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal, o al consumo particular, por ejemplo, los bienes del negocio que se llevan al consumo familiar.
- Transmisión del poder de disposición, sin contraprestación, sobre bienes corporales que integran el patrimonio empresarial o profesional, por ejemplo, los regalos a clientes.
- Por la transferencia de bienes de una actividad a otra del sujeto pasivo, siempre que las dos actividades sean sectores diferenciados. Por ejemplo, un abogado, que transfiere un mueble de su despacho para la tienda de ropa que tiene.
- Cuando se utilizan existencias de la empresa como bienes de inversión. Por ejemplo, un vendedor de vehículos, que utilice uno de los mismos fabricados como vehículo de la empresa.
- Las transferencias de bienes realizadas por un empresario a otro Estado miembro para afectarlo a las necesidades de su empresa en el mismo. Por ejemplo, un comercial en España, que transfiere uno de sus vehículos a Francia para poder trabajar en ese estado miembro.

Por lo que se refiere a las prestaciones de servicios, la ley recurre a una configuración de forma negativa, señalando que será cualquier otra operación que realice un empresario profesional que no tenga la consideración de entregas de bienes, importaciones de bienes y adquisiciones intracomunitarias de bienes, como explicaremos más adelante en el epígrafe 3.

Ahora bien, para que cualquiera de esas entregas de bienes o prestaciones de servicios se le aplique el gravamen del IVA se tienen que dar las siguientes circunstancias:

1. Que se realice a título oneroso o lucrativo.
  2. Que se lleve a cabo por un empresario o profesional, en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.
  3. Que se efectúe dentro del ámbito de aplicación del impuesto.
  4. Que no esté incluida dentro de los supuestos de no sujeción o exención.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Según el Art. 13, LIVA, “estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional”

Dicho de otra manera, una adquisición intracomunitaria de bienes se da, por ejemplo, cuando un empresario situado en territorio español adquiere un bien corporal a otro empresario que este situado en la UE.

Además, para que tenga lugar este hecho imponible se han de cumplir algunas características:

- Debe obtenerse el poder de disposición a título oneroso sobre bienes muebles corporales.
- Tienen que ser transportados desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto (en adelante TAI) por el transmitente, el adquirente o un transportista que actúe en nombre de cualquiera de ellos.
- El transmitente tiene que ser empresario o profesional.
- El adquirente debe ser empresario o profesional, o persona jurídica que no actué como tal.

- Las importaciones de bienes.

Dispone el Art. 17, LIVA que “estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador”

Es decir, la importación de bienes se produce con la adquisición de bienes corporales procedentes de terceros países.

Son todas las entradas definitivas o temporales de bienes, en el territorio peninsular o islas Baleares, procedentes de un país no considerado territorio comunitario de la Unión Europea, con independencia de los fines a que se destinen y la condición del importador.

**Exenciones y operaciones no sujetas**

Una vez que se ha llevado a cabo la delimitación positiva del hecho imponible, la Ley se ocupa de enumerar una serie de operaciones que están exoneradas de la tributación en este impuesto. En este sentido, es importante diferenciar entre los supuestos de no sujeción y las exenciones.

En los supuestos de no sujeción al impuesto no se realiza el hecho imponible, por lo tanto, no nace la obligación tributaria principal, mientras que en las exenciones sí que se produce el hecho imponible, pero la ley le exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal, como establece el artículo 22 de LGT.

La mayoría de actividades exentas de IVA se recogen en las áreas de sanidad, educación, deporte, organismos públicos o cultura, que podemos consultar en LIVA en los artículos 20,21 y 22. Entre otras caben destacar algunas exenciones relativas a los siguientes servicios: correos y servicios postales, servicios educativos, de enseñanza y formación, asistencia social, partidos políticos, loterías, bingo, casino, operaciones inmobiliarias, o de seguros, financiación y de capitalización, etc.

### **3. PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

#### **3.1. Definición y diferencia con las entregas de bienes**

Como hemos señalado anteriormente, el artículo 11 de la LIVA define las prestaciones de servicios en sentido negativo, dado que son todas las operaciones sujetas al impuesto que no constituyan entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o importaciones de bienes.

Se asimilan a las prestaciones de servicios los autoconsumos de servicios, con la salvedad de que sólo se grava el autoconsumo externo y nunca el interno o, lo que es lo mismo, los servicios prestados para la propia empresa.

Según dispone el artículo 12 de la Ley, serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- Las transferencias de bienes y derechos, que no se consideren autoconsumo de bienes, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal.
- La aplicación total o parcial al uso particular o a fines ajenos a la actividad de los bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional.
- Las prestaciones de servicios realizadas a título gratuito, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

A este respecto conviene recordar que la entrega de bienes supone la transmisión del dominio de propiedad sobre un bien corporal o asimilado, por ello, si lo transmitido en la operación es un derecho incorporeal, nos encontraremos ante una prestación de servicios.

En particular, se considerarán prestaciones de servicios los siguientes:

- Las llevadas a cabo en el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- Los arrendamientos en general, aunque conlleven la opción de compra.  
Ejemplo: un particular, propietario de una plaza de garaje, la alquila a otro

particular. A efectos del IVA, el arrendador (particular) es empresario. Se trata de una prestación de servicios sujeta.

- Las cesiones del uso o disfrute de bienes.
- Las obligaciones de hacer y no hacer.
- Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes.
- Los préstamos y créditos en dinero.
- Los transportes.
- Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.
- Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.
- Los servicios de hospitalización.
- Las operaciones de mediación cuando actúe en nombre ajeno.
- El suministro de productos informáticos específicos o especialmente adaptados a las necesidades del cliente.
- Los traspasos de locales de negocios
- La explotación de ferias y exposiciones
- El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas

A efectos del IVA, es importante saber, que, al encontrarse ante un hecho imponible constituido por una entrega de bienes o una prestación de servicios, esto conlleve diferencias en cuanto a la localización del mismo, a la determinación del devengo y a la fijación del tipo de gravamen aplicable.

### **3.2. Prestación de servicios exoneradas de gravamen**

No están sujetas al IVA entre otras y cumpliendo los requisitos que en cada caso se determinen:

- El trabajo por cuenta ajena realizado en el marco de relaciones administrativas o laborales, ordinarias o especiales, así como el prestado por los socios de trabajo a las cooperativas.

- Determinados autoconsumos de servicios.
- Determinadas concesiones y autorizaciones administrativas
- Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuados con fines de promoción y demostración.
- Los servicios prestados a título gratuito que sean obligatorias en virtud de convenios colectivos o normas jurídicas.

En la LIVA se contemplan diversas situaciones en las cuales se exime del pago del impuesto, entre otras:

- Enseñanza en centros públicos o privados autorizados y clases particulares por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo. Servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo.
- Asistencia a personas físicas por profesionales médicos y servicios sanitarios.
- Servicios profesionales, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios y gráficos.
- Operaciones y prestaciones de servicios relativas a seguros, reaseguros y capitalización.
- Servicios de mediación prestados a personas físicas en diversas operaciones financieras.
- Arrendamiento de viviendas

### **3.3. Sujeto pasivo en las prestaciones de servicios**

Son sujetos pasivos del IVA según el artículo 84 LIVA, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales que presten los servicios sujetos al Impuesto.

Sin embargo, existen determinados casos en los que los sujetos pasivos del IVA serán los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, es decir el destinatario, es el caso especial de la “inversión del sujeto pasivo” regulado en el artículo 84.uno.2º, 3º y 4º de la LIVA, en los que

el encargado de declarar e “ingresar” el IVA a Hacienda será el destinatario de la factura, y no el emisor de la misma. En estos casos es nos encontramos que la factura carece de tipo y cuota de IVA y aparece la mención “inversión del sujeto pasivo”, lo que supone una alteración a la regla general respecto quien tiene la condición de sujeto pasivo en el IVA.

Con carácter general para que pueda darse la inversión de sujeto pasivo, el destinatario de la operación debe ser a su vez un empresario o profesional (persona física o jurídica), nunca un particular.

Por tanto, se producirá la inversión del sujeto pasivo, en los siguientes supuestos, que los encontramos más desarrollado en el artículo 84.uno.2º de la LIVA mencionado anteriormente:

- Cuando se realicen por personas o empresas no establecidas dentro del territorio de aplicación del impuesto, entendido este como Península y Baleares, con ciertas excepciones (apartado del artículo 69 de la LIVA).
- En prestaciones de servicios que tengan como objeto los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Determinadas ejecuciones de obra, así como las cesiones de personal para su realización, como consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

En el caso de que ocurra alguno de estos supuestos, se tendrá que emitir la factura con las siguientes precisiones: emisión de la factura sin IVA, indicación de la normativa aplicable y mención expresa y, por último, el total la factura será equivalente a la Base Imponible. Pero esto no exime de reflejar los importes de venta en el modelo correspondiente del IVA (303) y en el correspondiente resumen anual (modelo 390).

En el caso que se sea destinatario de estas facturas, hay que auto repercutirse el impuesto.

Además, será sujeto pasivo del IVA, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades, que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan



una unidad económica susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al impuesto.

Los sujetos pasivos tienen la obligación de repercutir la cuota mientras que el destinatario de la operación tiene la obligación de soportarla. Se efectuará mediante factura, señalando separadamente la cuota de la base imponible e indicando el tipo impositivo y se hará al tiempo de expedirla y entregarla, perdiendo el derecho a repercutir transcurrido 1 año desde el devengo.

Podrán rectificar las cuotas los sujetos pasivos, según el artículo 89 de la LIVA, cuando el importe de las cuotas se determine incorrectamente o cuando se produzcan las circunstancias que den lugar a la modificación de la base imponible.

Cabe destacar que cuando el sujeto pasivo no se encuentre establecido en la comunidad, salvo que se encuentre establecido en Canarias, Ceuta o Melilla tienen que nombrar un representante que se encuentre establecido en el TAI para cumplir las obligaciones formales.

### **3.4. Devengo (Regla general y especial)**

El devengo es el momento en el que se entiende realizada la operación sujeta al impuesto.

En la prestación de servicios como norma general según el art 75 LIVA se producirá el devengo cuando se presten, efectúen o ejecuten las operaciones gravadas, es decir cuando se acaba el servicio, salvo cuando se trate de operaciones continuadas descritas en su párrafo segundo del apartado Uno 2ª.

Como excepción, en las ejecuciones de obra con aportación de materiales, se devengará en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra y cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción.

Sin embargo, en el caso de realizar pagos anticipados, anteriores a la prestación, se devengará el impuesto en el momento del cobro.

También hace mención la Ley a los supuestos de autoconsumo, se devengará cuando se efectúen las operaciones gravadas.

Además, en los contratos de arrendamiento, suministro, operaciones de tracto sucesivo o continuado se devengará cuando resulte exigible por parte del acreedor la parte del precio que corresponda. Sin embargo, cuando no se hubiese pactado el precio o no se hubiese determinado el momento de su exigibilidad o ésta fuese superior al año, el devengo se producirá el 31 de diciembre de cada año.

Como regla especial, en las prestaciones de servicios en las que se produzca el supuesto de inversión del sujeto pasivo, cuando se realicen de forma continuada durante más de un año y no den lugar a pagos anticipados durante dicho periodo, el devengo se producirá el 31 de diciembre de cada año de forma proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

Otra regla especial de devengo la encontramos en las operaciones de mediación, en las que el comisionista actúa en nombre propio. En estos supuestos, el devengo de la prestación entre el comisionista y el comitente se producirá en el momento que lo haga la prestación con el tercer interviniente.

### **3.5. Base imponible y supuestos de modificación**

El concepto de base imponible lo podemos encontrar en el artículo 50 LGT:

“1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

a) Estimación directa.

- b) Estimación objetiva.
- c) Estimación indirecta...”

En el caso del IVA, la base imponible estará constituida, según el artículo 78 de la LIVA, por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas.

Incluimos como contraprestaciones:

- Los gastos accesorios a la operación principal. No se incluirán los intereses por aplazamiento del precio por la parte que corresponda al periodo posterior a la prestación de servicios.
- Las subvenciones vinculadas directamente al precio.
- Los tributos y gravámenes, excluido el IVA y el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.
- Las arras.
- El importe de los envases y embalajes.
- El importe de las deudas asumidas por el destinatario.

No entrarán dentro de la base imponible del impuesto:

- Las cantidades percibidas por razón de indemnización.
- Los descuentos y bonificaciones, tanto los que se concedan de forma previa o simultánea al momento en que la operación se realice y en función de ella.
- Los denominados suplidos.

También nos encontramos con reglas especiales que son de aplicación en el caso tratamiento de operaciones en las que la contraprestación no es dineraria, los autoconsumos, las operaciones vinculadas, entre otras. Todas ellas contempladas en el artículo 79 de la LIVA:

- Permutas cuya contraprestación sea en especie, la base imponible será el importe acordado entre las partes expresado en dinero.
- Autoconsumo de servicios, la base imponible es el coste de prestación de los servicios junto la amortización de los bienes cedidos.

- Cuando haya vinculación entre las partes que intervengan en la operación, la base imponible será el valor de mercado
- En las operaciones cuya contraprestación se hubiesen fijado en moneda extranjera, la base imponible será el valor de la contraprestación en moneda española.

Por último, el artículo 80 de la LIVA establece que la base imponible determinada conforme las reglas anteriores se reducirá en los casos y cuantías siguientes:

- Los envases y embalajes susceptibles de reutilización que sean objeto de devolución
- Los descuentos y bonificaciones otorgados posteriormente a la realización de la operación, siempre justificados.
- Cuando por resolución firme, judicial o administrativo o con arreglo a derecho queden sin efecto las operaciones gravadas o se altere el precio después de su realización.
- Cuando se dicte auto de declaración de concurso, se realizará la modificación dentro del plazo de dos meses, transcurrido dicho plazo no se podrá efectuar la modificación.
- Cuando los créditos sean total o parcialmente incobrables, requiriéndose una mora mínima de 6 meses si el volumen de operaciones no excede de 6 millones, que este contabilizado y se haya reclamado judicialmente al deudor, siempre que el destinatario sea empresario o profesional o que la base imponible sin incluir IVA sea superior a 300 euros. No se modifica la base imponible en los siguientes supuestos:
  - Créditos con garantía real
  - Créditos afianzados por garantías o cubiertos por seguros
  - Créditos entre personas o entidades vinculadas
  - Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

#### 4. LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

La ley recoge las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, en los artículos 68 a 72.

Con la Ley 2/2010, de 1 de marzo, se introdujo una modificación de los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992, estableciéndose para las prestaciones de servicios unas reglas generales y otras especiales.

Antes de analizar la localización de las prestaciones de servicios, vamos a hacer una referencia sucinta a la localización de las entregas de bienes.

Es el artículo 68 de la LIVA el que se hace cargo de dichas entregas, al establecer que se consideran realizadas en TAI:

- Reglas Generales (art 68.uno)

Tabla 4.1. Reglas Generales de localización de entregas de bienes (art 68.uno)

|                                       | REQUISITOS   | ¿SUJETO PASIVO? |
|---------------------------------------|--|-----------------|
| <b>No hay transporte o expedición</b> | Que se ponga a disposición del adquirente en el TAI                                    | El que entrega  |
| <b>Hay transporte o expedición</b>    | Cuando el transporte se inicie en el TAI (podrá ser operaciones interiores, EIB y EXP) | El que entrega  |

\*TAI: Territorio de aplicación del impuesto ISP: Inversión del Sujeto pasivo

Fuente: Elaboración propia a partir de la LIVA

Según dicho artículo con carácter general el lugar de realización de las entregas de bienes se entenderá que es el territorio de la aplicación del impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio. Es decir, por regla general esto ocurre en las operaciones interiores e importación de bienes.

- Reglas Especiales (art 68.dos)

Tabla 4.2. Reglas especiales de localización de entregas de bienes (art 68.dos)

|  | REQUISITOS   | ¿SUJETO PASIVO?   |
|--|--|---|
| <b>Que sean objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición</b> | Cuando la instalación se inmoviliza y se ultima en TAI | El que entrega (si está en el TAI) sino el destinatario (por ISP) |
| <b>Inmuebles</b>   | Que radiquen en el TAI                                 | El que entrega (si está en el TAI) sino el destinatario (por ISP) |

\*TAI: Territorio de aplicación del impuesto ISP: Inversión del Sujeto pasivo

Fuente: Elaboración propia a partir de la LIVA

Este mismo artículo recoge también en su apartado dos, las reglas especiales en relación con aquellos bienes que sean objeto de expedición o transporte y, aun no iniciándose en el TAI dicho transporte, les va a ser de aplicación el IVA, aunque hay que tener en cuenta las excepciones cuando los bienes sean objeto de los Impuestos Especiales.

#### 4.1. Reglas generales

Una vez analizadas las localizaciones de las entregas de bienes entraremos de forma más profunda a analizar la localización de las prestaciones de servicios.

En primer lugar, hay que señalar que hasta el 31 de diciembre de 2008 la regla general consideraba prestados los servicios allí donde tuviera la sede de actividad el prestador. A partir del 1 de enero de 2010, con la entrada en vigor de la ya mencionada Ley 2/2010, se van a incorporar los cambios de criterio que habían sido aprobados en la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modificaba la Directiva 2006/112/CE. Este cambio supone el mantenimiento de esta regla general para los servicios prestados a consumidores finales, pero, sin embargo, se establece la aplicación de la regla

inversa en el caso de que el destinatario sea empresario o profesional, entendiéndose, por tanto, prestado el servicio, en el territorio donde tenga la sede de actividad el destinatario.

En cuanto a las reglas generales, el artículo 69. Uno, dispone que: *“las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta ley, en los siguientes casos:*

*1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un 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 de los servicios y del lugar desde el que los preste.*

*2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.”*

Por excepción de lo dispuesto en el apartado dos anterior no se entienden realizados en el TAI los servicios que se citan a continuación, cuando el destinatario no sea empresario o profesional y este establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la comunidad, salvo Islas Canarias, Ceuta y Melilla y se trate de los siguientes servicios:

- 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 esta Ley.*
- 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 las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.*
- l. *Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado.”*

En resumen, podemos explicar de forma gráfica la regla general (art 69) de la localización de los servicios que se consideran prestados en el TAI, con la tabla siguiente:



Tabla 4.3. Reglas Generales de localización de prestación de servicios (art 69)

| PRESTADOR  | DESTINATARIO  | ¿SUJETO PASIVO?                                     |
|--|---|---|
| <b>Empresario con independencia de donde radique su sede (TAI, UE y 3ª países)</b> | Empresario que recibe el servicio en su sede en el TAI para sus propias necesidades en él.  | El prestador en el TAI o el destinatario (por ISP). |
| <b>Empresario desde su sede en el TAI</b>  | No empresario (salvo que se trate de los servicios mencionados anteriormente (a-l)* y esté establecido en países 3ª sin incluir Canarias, Ceuta y Melilla.) | El prestador.                                       |

TAI: Territorio de aplicación del impuesto ISP: Inversión del Sujeto pasivo

Fuente: Elaboración propia en base a la LIVA

\* Los servicios recogidos en las letras a-l del artículo 69. Dos de la Ley del IVA

## 4.2. Reglas especiales

Existen unas reglas especiales, que se recogen en los art. 70. Uno y 72 de la Ley del IVA. Estas reglas especiales, tienen preferencia sobre la regla general anteriormente expuesta.

Así, se procede a exponer de una forma sintética dichas reglas especiales de localización de la prestación de servicios en el TAI:

Tabla 4.4. Reglas especiales de localización de prestación de servicios (art 70. Uno y 72)

|  | REQUISITOS  | ¿SUJETO PASIVO?                                    |
|--|---|--|
| <b>Relacionados con inmuebles</b>  | Que radique en el TAI   | El prestador en el TAI o el destinatario (por ISP) |
| <b>Transportes (*)</b>   | (cuadro siguiente)  |  |
| <b>Servicios a-I del art 69</b>  | Empresario en países 3 <sup>a</sup> pero la utilización o explotación efectivas son en el TAI.                    | El prestador                                       |
| <b>Restauración y catering a bordo de buques, aviones o trenes en transportes de pasajeros intracomunitarios</b> | Lugar de inicio del transporte sea el TAI.  | El prestador                                       |
| <b>Otros servicios de restaurante y catering</b>   | Lugar de la prestación material sea el TAI.   | El prestador                                       |
| <b>Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena.<br/>*Cláusula de cierre</b>                              | Cuando el destinatario no sea un empresario, es necesario que las operaciones se encuentren realizadas en el TAI. | El prestador                                       |

|  | REQUISITOS   | ¿SUJETO PASIVO? |
|--|--|-----------------|
| <b>Servicios prestados por vía electrónica</b><br><b>*Cláusula de cierre</b>   | Cuando el destinatario no sea un empresario, es necesario que la sede del destinatario se encuentre en el TAI. | El Prestador    |
| <b>Servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión.</b><br><b>* Cláusula de cierre</b>                           | Cuando el destinatario no sea un empresario, es necesario que la sede del destinatario se encuentre en el TAI. | El Prestador    |
| <b>Arrendamiento de medios de transporte:</b><br><b>-Arrendamiento a corto plazo</b>   | Cuando el lugar de puesta en posesión del Destinatario se el TAI.  | El Prestador    |
| <b>Arrendamiento a largo plazo</b>   | Cuando el destinatario no sea un empresario, es necesario que la sede del destinatario se encuentre en el TAI. | El Prestador    |
| <b>Manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares.</b> | Lugar de la prestación material sea el TAI cualquiera que sea el destinatario.                                 | El Prestador    |

\*TAI: Territorio de aplicación del impuesto ISP: Inversión del Sujeto pasivo

Fuente: Elaboración propia en base a la LIVA

## \*TRANSPORTES

Tabla 4.5. Reglas especiales de localización de prestación de transporte

| OBJETO DEL TRANSPORTE CON INICIO EN EL TAI | DESTINO                                      | IVA ESPAÑOL               |
|--|--|---------------------------|
| Viajeros + equipajes                       | TAI  | SI                        |
| Viajeros + equipajes                       | UE   | Por la parte del trayecto |
| Viajeros + equipajes                       | Fuera de la UE                               | Por la parte del trayecto |
| Viajeros + equipajes                       | Fuera UE vía aérea o marítima (ida y vuelta) | NO                        |
| Bienes                                     | TAI  | SI                        |
| Bienes a no empresarios                    | UE   | SI                        |
| Bienes a no empresarios                    | Fuera de la UE                               | Por la parte del trayecto |
| Bienes a empresarios                       | UE   | NO (ISP)                  |
| Bienes a empresarios                       | Fuera de la UE                               | NO                        |

TAI: Territorio de aplicación del impuesto ISP: Inversión del Sujeto pasivo

Fuente: Elaboración propia en base a la LIVA

### 4.3. Cláusula de cierre o de uso efectivo

La Ley establece una última regulación que se aplica como cláusula de cierre y está recogida en el artículo 70 LIVA. Dicha cláusula recoge que las prestaciones se entienden realizadas en el TAI, a pesar de que de la aplicación de las reglas generales y especiales no resultara esa consecuencia.

Más concretamente, esta cláusula de cierre afecta a una serie de prestaciones de servicios que, al aplicar las reglas generales y especiales de localización, a las que hemos hecho referencia, el resultado alcanzado es que no se entienden realizados en el territorio de la Comunidad, a pesar de tratarse de servicios cuya utilización o explotación efectiva se realiza en el TAI.

Se trata de un conjunto de servicios muy relevantes. Concretamente afecta a los enumerados en el artículo 69. Dos y los de mediación en nombre y por cuenta ajena, cuando el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, así como los de arrendamiento de medios de transporte, los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, en estos casos, cualquiera que sea la condición del destinatario.

Por tanto, son servicios con gran importancia desde el punto de vista de la empresa, en unos casos, y para el conjunto de ciudadanos por el incremento constante que está experimentando la actividad digital, que a pesar de que se “consumen” en el TAI no quedarían gravados por el IVA, de no ser por la aplicación de esta cláusula

#### **4.4. Ejemplos de localización de la prestación de servicios**

Con el objetivo de clarificar esta regulación tan compleja sobre la localización de las prestaciones de servicios, a continuación, se expondrán una serie de casos para explicar donde se localizarían los servicios prestados, así como quien sería el sujeto pasivo, y si está exento o no el hecho imponible.

##### **Ejemplo 1**

*Don Manuel, empresario establecido en Melilla, tiene una empresa de electrónica, y presta sus servicios vía electrónica a:*

- a) COVARESA S.A, empresa establecida en el TAI*
- b) A particulares establecidos en el TAI*
- c) A particulares establecidas en Melilla*

En este caso, nos encontramos con una persona física, que actúa como empresario o profesional.

Don Manuel, empresario establecido en Melilla, realiza un servicio que se localiza en el TAI, pues como señala la ley del IVA en el artículo 70.uno.4º, los servicios prestados por vía electrónica se localizan en el TAI si:

- a) El destinatario es un empresario establecido en el TAI, como es el caso de COVARESA S.A. aunque el servicio se preste por un no establecido.
- b) O bien, en el caso de que las personas destinatarias del servicio, siendo particulares, se encuentren establecidos en el TAI.

En cambio, en el caso del apartado c), no se localiza dicho servicio en el TAI, pues es un servicio prestado por un no establecido con un destinatario que es un particular no establecido, como señala el anterior artículo 70. Uno. 4º.

## **Ejemplo 2**

*Doña María, abogada establecida en Valladolid, presta servicios a Juan, residente en Tenerife, por una adopción.*

Nos encontramos en este caso con una operación que, sí que está sujeta a IVA, pues es realizada por un profesional establecido en el TAI, y cuyo destinatario, es un particular.

Por todo ello, como establece el artículo 69. Uno. 2.º LIVA, la prestación de servicios se entendería realizada en el TAI.

Conviene aclarar, que no se puede aplicar la excepción del artículo 69. Dos porque el destinatario es un no establecido en el TAI, (Tenerife) y los servicios prestados son propios de la profesión de la abogacía.

## **Ejemplo 3**

*LAGUNA S.A, sociedad establecida en Madrid, presta servicios de telecomunicaciones a:*

- d) La sociedad MEDINA S.A, establecida en Paris.*
- e) Doña Marta y Doña Carmen, particulares domiciliadas en Valladolid*
- f) Doña Ana, particular domiciliada en Gran Canaria.*

En este ejemplo, nos encontramos con una prestación de servicio que consiste en un servicio de telecomunicaciones.

En el apartado de la letra b), dichos servicios de telecomunicaciones se localizan en el TAI según el artículo 70.uno 4ª LIVA, pues el destinatario son María y Carmen, personas físicas que actúan como particulares, y que están domiciliados en el TAI.

En cambio, en los casos de las letras a y c, aunque los servicios de telecomunicaciones son prestados por un empresario establecidos en el TAI, no se localizan en el TAI, pues el destinatario es, en la letra a) empresarios no establecidos en el TAI (Paris), o en la letra c) a particulares no domiciliados en el TAI, (Islas Canarias).

#### **Ejemplo 4**

*Don Fidel, abogado establecido en Cuba, presta servicios a la sociedad ABC S.A, sociedad establecida en Cuenca, por un caso de escisión.*

En este caso, nos encontramos con un servicio realizado por un profesional, y cuyo destinatario es otro empresario establecido en el TAI, así que como establece el número 1.º del artículo 69.uno LIVA, se entenderá realizada la prestación en el TAI, y quedará sujeto al IVA.

*«Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un 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 de los servicios y del lugar desde el que los preste».*

#### **Ejemplo 5**

*La sociedad RUMO S.A, establecida en Madrid, solicita los servicios de Patrik, arquitecto austriaco, para que realice un proyecto para la construcción de unas nuevas oficinas en Luxemburgo.*

En este caso, nos encontramos con una sociedad que está establecida en el TAI.

Pero, aunque la sociedad RUMO, SA, está establecido en el TAI, al tratarse de una prestación referida a un inmueble, la regla especial de la prestación de servicios de bienes inmuebles es la ubicación de los mismos. Por lo que, en este caso, al plantear realizar la edificación del inmueble en Luxemburgo, esta prestación se localizara en Luxemburgo, como señala el artículo 70.1.1 LIVA.

### **Ejemplo 6**

*La Sociedad Netflix, establecida en Estados Unidos presta servicios de contenido audiovisual a particulares que están establecidos en España, Andorra y Canarias.*

Este caso nos servirá para explicar que es el régimen exterior de la Unión. Se trata de un régimen especial de IVA aplicable a los servicios de telecomunicación, radiodifusión o televisión y electrónicos prestados por empresarios o profesionales NO establecidos en la Comunidad Europea y que de acuerdo con el art 70. Uno.4ª y 8ª de la LIVA o sus equivalentes en las legislaciones de otros estados miembros deban entenderse efectuados en la Comunidad. Se aplica siempre que los destinatarios sean personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

Respecto a las obligaciones de los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad Europea que se acojan a este régimen, deben elegir libremente cual es el Estado miembro de identificación para declarar el inicio de su actividad económica como tal empresario en el territorio de la comunidad, es decir, en el que está registrado a efectos de utilizar este régimen ( dicho Estado le atribuye un numero individual de identificación) y en él que se efectuara el ingreso del IVA correspondiente a todos los servicios prestados en cada estado miembro de la comunidad comprendidos en el régimen especial.

Por lo tanto, en este caso, puede acogerse al régimen especial la sociedad Netflix al ser un empresario o profesional establecido fuera de la comunidad que prestan servicios tecnológicos a consumidores finales (particulares) domiciliados



en la comunidad (España) según el art 163 octiesdecies LIVA, y su estado miembro de identificación es Países Bajos (Ámsterdam).

En el caso de los servicios prestados para consumidores finales de Andorra y Canarias, no se incluyen en el régimen especial, ya que Andorra no forma parte de la UE y Canarias sí que forma parte de la UE, pero está excluida del territorio del IVA.

Por las reglas de localización la prestación de servicios se entiende realizada en la comunidad, sin posibilidad de inversión del sujeto pasivo porque el destinatario es un consumidor final. Son servicios que tributan en la UE y su sujeto pasivo es un empresario establecido fuera de la UE.

En el supuesto de que el destinatario sea un empresario o profesional establecido en el TAI, los servicios se entenderán localizados en destino y será sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario si el prestador no está establecido en el TAI.

Tabla 4.6. Reglas de localización de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y servicios electrónicos cuando son prestados por empresario NO comunitario (a partir del 1 de enero de 2015)

| Destinatario                        | Lugar de tributación  |
|-------------------------------------|---|
| <b>Empresario comunitario</b>       | EM donde el cliente esté establecido o resida.<br><i>El destinatario declara e ingresa el IVA (“inversión del sujeto pasivo”)</i>                                 |
| <b>Consumidor final comunitario</b> | EM donde el cliente esté establecido o resida.<br><i>El prestador del servicio puede registrarse en un único EM a través del régimen de Mini Ventanilla Única</i> |

EM: Estado miembro ISP: Inversión del sujeto pasivo

Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales (AEAF)

## 5. CONCLUSIONES

En este trabajo se ha intentado explicar el IVA centrándonos en uno de sus hechos imponibles, la prestación de servicios, para estudiar las reglas de localización.

Se ha podido observar que es el hecho más amplio y más complejo de todos, por la dificultad que conlleva poder localizar bien cada uno de los servicios, dado que existe la localización no solo en España, sino también en Estados miembros y, así mismo, en países terceros, y también la dificultad que implican las reglas especiales, ya que habría que atender cada uno de los servicios que se incluyen dentro de estas.

La importancia de estas reglas se encuentra en saber, si estas operaciones se realizan en el territorio de aplicación del impuesto o bien en un Estado miembro o país tercero, ya que, si se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, poder llevar a cabo su recaudación por la Hacienda Española. Como ya se destacó anteriormente en la Tabla 1.1: "Recaudación del IVA", el IVA tiene una gran relevancia en la recaudación tributaria de nuestro país, alcanzando en 2019 la cifra de 71.538 millones de euros lo que supone un crecimiento de más del doble de lo recaudado en 2001.

Para entender las reglas se han puesto varios ejemplos, cada uno con un caso diferente y en el último de ellos se han analizado las prestaciones de servicios de telecomunicación, radiodifusión o televisión y electrónicos, con el ejemplo de una de las plataformas de contenidos audiovisuales más utilizadas hoy en día (NEFLIX), la cual presta servicios a millones de personas mundialmente. He elegido esta plataforma porque me ha parecido un tema muy interesante, y a la vez actual y novedoso. Se trata de una prestación de servicios que se utiliza diariamente y afecta a gran número de usuarios y por tanto a una gran parte de la población. En este caso, Netflix, por sus servicios prestados a la Comunidad Europea (España), tributará en la UE cuando su destinatario sea un particular establecido en el TAI, sin posibilidad de ISP y en el caso del que el destinatario sea un empresario o profesional se entenderán realizadas en destino

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Agencia Tributaria (2019):” *Manual Práctico IVA.*” Ministerio de Hacienda. Madrid.

Agencia Tributaria (2020): “IVA”. Ministerio de Hacienda. Madrid.

Disponible en:

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Campanas/IVA/IVA.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/IVA/IVA.shtml)

Asociación Española de Asesores Fiscales (2016): “Localización de las prestaciones de servicios en el IVA y sus regímenes especiales”. Monografía nº 7

Disponible en:

[https://www.aedaf.es/plataforma/baf/baf\\_2016\\_01\\_T\\_localizacion-prestaciones.pdf](https://www.aedaf.es/plataforma/baf/baf_2016_01_T_localizacion-prestaciones.pdf)

Calle Saiz, Ricardo (1984): “*El Impuesto sobre el Valor Añadido en la Comunidad Económica Europea: diecisiete años de efectiva armonización fiscal*”. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid

Centro de Estudios Financieros. Gabinete Jurídico (2020): *Guía Fiscal 2020*. CEF. Madrid.

Disponible en:

<https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-8-iva-regimenes-especiales>

Cuentica (2015/actualizado 2020): “Régimen especial de IVA para servicios electrónicos”

Disponible en:

<https://cuentica.com/asesoria/regimen-especial-iva-servicios-electronicos-2015/>

Fúster Gómez, Mercedes (2000): *“El IVA en las Operaciones Intracomunitarias: Entregas de Bienes y Prestaciones de Servicios”*. Marcial Pons. Madrid.

Iberley (2017): “Impuesto sobre el valor añadido - regímenes aplicables a los servicios digitales - empresarios no establecidos en la comunidad - definición: régimen exterior a la unión”.

Disponible en:

<https://www.iberley.es/practicos/iva-regimenes-aplicables-servicios-digitales-empresarios-no-establecidos-ue-definicion-regimen-exterior-union-r1467687>

Lainformación (2017): “¿Cómo tributa Netflix en España? Opera en Europa vía sociedades en Holanda”.

Disponible en:

[https://www.lainformacion.com/mundo/Netflix-compite-Telefonica-sociedad-Holanda\\_0\\_1045396860.html](https://www.lainformacion.com/mundo/Netflix-compite-Telefonica-sociedad-Holanda_0_1045396860.html)

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

López Sánchez, Fuensanta et al (2020): *Memento Práctico IVA*. Francis Lefebvre. Madrid

Longas Lafuente, Antonio (2019): *Impuesto Sobre el Valor Añadido: Comentarios y Casos Prácticos (1 y 2)*, 5ª Edición. CEF. Madrid.

Longas Lafuente, Antonio (2019): “La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación efectiva” *Revista de contabilidad y tributación*, 436, pp. 53-94.

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, BOE núm. 314, de 31 de diciembre de 1992.

Sánchez Sánchez, Ángel; Gil Maciá, Lorenzo y López Llopis, Estefanía (2019): *Sistema Fiscal Español*. Publicacions de la Universitat D'Alacant. Alicante.