

Realización de entregas de bienes y prestación de servicios en el IVA

Para que una operación esté sujeta a IVA español es necesaria que la operación sea realizada en el ámbito de aplicación del IVA, es decir, la Península o Islas Baleares.

En las Islas Canarias existe un impuesto gemelo al IVA, llamado impuesto general indirecto canario cuyo ámbito de aplicación territorial se reduce exclusivamente al archipiélago canario cumpliendo una función incentivadora al consumo, generación de empleo y capitalización de las empresas, cuyo tipo general es el 5% pudiendo llegar a aplicarse el 0% en distintas operaciones.

Lugar de realización de las entregas de bienes

Centrándonos, en la Península e Islas Baleares, la regla general de determinación del lugar de realización del hecho imponible de las **entregas de bienes** en materia de IVA es la del **lugar de la puesta en disposición**.

Se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) entre otras las siguientes entregas de bienes:

- 1.- Las entregas de bienes de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.
- 2.- Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el territorio referido.
- 3.- Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición cuando la instalación se termine en el territorio referido, siempre y cuando la instalación o montaje implique una inmovilización de los bienes entregados y su coste excede del 15% de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados.
- 4.- Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio.
- 5.- Las entregas de bienes a pasajeros que se efectúen a bordo de buques, aviones, o trenes en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la comunidad, cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la comunidad.
- 6.- Las entregas de gas y electricidad distribuidos por redes que se localizan en el territorio del destinatario o de su consumo.

Lugar de realización de las prestaciones de servicios

Las **prestaciones de servicios** en materia de localización sufrieron una profusa reforma a partir del uno de Enero de dos mil diez, provocando que la localización de las prestaciones de servicios tributen esencialmente en destino, siendo esta la regla general. Esta reforma actualizó la normativa del impuesto vigente y efectuó una profunda

modificación de los artículos 69, 70 y 72 a 74 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, con los objetivos prioritarios de:

- * Simplificación
- * Reducción de cargas administrativas, evitando en lo posible el gravamen en jurisdicciones en las que el empresario destinatario no está establecido
- * Mayor coincidencia entre lugar de gravamen y lugar de consumo

Hasta la entrada en vigor de la Ley 2/2010 del uno de Marzo, la regla general de localización de los servicios se fundamentaba en que un servicio se entendía localizado en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI), quedando por tanto sujeto al mismo, en la medida en que la sede del prestador o el establecimiento permanente del mismo se encontraba en ese territorio, es decir, se localizaba el servicio donde se ubicaba la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente. Con lo cual, era un modelo de localización que tributaba básicamente en origen.

Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Regla general

La novedad en la regla general del lugar de realización de las prestaciones de servicios en el nuevo sistema son las operaciones, singularizándolas en:

- Operaciones puramente empresariales. Prestador y destinatario son empresarios o profesionales: El gravamen se localiza en destino.
- Operaciones cuyo destinatario es un particular. Prestador empresario o profesional y el destinatario un particular. El gravamen se localiza en origen.

1.- Operaciones puramente empresariales

En estas operaciones llamadas puramente empresariales, el gravamen se localiza en la jurisdicción de destino, permitiendo así la desaparición de la regla de deslocalización a través de la comunicación del número de identificación fiscal asignado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido al prestador en todos los casos en los que estaba prevista: servicios de mediación, servicios relativos a bienes muebles y transportes intracomunitarios de bienes.

Cuando el destinatario del servicio 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.- Operaciones cuyo destinatario es un particular

Cuando el destinatario de las operaciones sea un particular y el prestador de servicios sea un empresario o profesional, el servicio se localiza en el TAI siempre que la sede de la actividad económica, establecimiento permanente, o domicilio del empresario-prestador se encuentre en el TAI, es decir, que el gravamen de las operaciones cuyos destinatarios sean particulares se localizan en la jurisdicción de origen.

No obstante, los servicios de profesionales, de telecomunicaciones y de vía telemática, se configuran como exportables, es decir, se deslocalizan cuando el destinatario particular reside en países o territorios terceros.

Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales de localización

A fin de evitar una mayor complejidad, la modificación de las reglas especiales de localización es continuista con el modelo de definición de reglas contenido en la anterior redacción legal, ocupándose la Ley de hacer referencia exclusiva a los servicios que se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto.

La aplicación de las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios, quedan mucho más limitada y, en todo caso, las reglas generales pasan a tener siempre carácter subsidiario para todos aquellos supuestos que no están expresamente regulados en las especiales, bien por la naturaleza del servicio, bien porque la condición del destinatario. Lo que se pretende con las nuevas reglas especiales es que la regla general destaque sobre la regla especial. La inmensa mayoría de las reglas especiales se dedican para la localización de servicios prestados cuyo destinatario sea un particular preconizando las reglas generales para los empresarios y profesionales.

El criterio de localización conforme al NIF del destinatario deja de utilizarse como regla especial, dado que el gravamen de dichos servicios pasan a localizarse conforme a la regla general.

A continuación se detallan las modificaciones de las distintas reglas especiales del nuevo artículo 70.uno de la LIVA:

Servicios relativos a bienes inmuebles:

Los servicios relacionados con inmuebles se localizan en la sede del inmueble, es decir, donde radiquen los inmuebles. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los inmuebles radiquen en el citado territorio. La novedad que se incluye en el artículo 70. Uno. 1º con relación al anterior contenido normativo en materia de servicios relativos a inmuebles es el de incluir un nuevo servicio relativo a bienes inmuebles:

- “Alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.”

Ejemplo: El arrendamiento de un local de negocios situado en Málaga, formalizado el contrato de arrendamiento en Méjico por un residente en Inglaterra a un residente de Nueva Zelanda, es una operación sujeta al IVA español, por situarse el local en España.

Servicios relacionados con los transportes

1. a.) Transporte de pasajeros: El servicio se entenderá prestado en el territorio de aplicación del Impuesto por la parte de trayecto que discurra por el citado territorio, cualquiera que sea su destinatario.

2. b.) Transporte no intracomunitario de mercancías: Siempre que el destinatario sea particular y no se trate de un transporte intracomunitario, éste se entenderá prestado en el territorio de aplicación del Impuesto por la parte de trayecto que discurra por el citado territorio. En esta ocasión la novedad reside en que los transportes no intracomunitarios de mercancías que tienen como destinatarios empresarios o profesionales se rigen por la regla general.
3. c.) Transporte intracomunitario de mercancías: Siempre que el destinatario sea particular, el transporte se considerará realizado en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el mismo se inicie en el citado territorio. La novedad también reside en que la regla se limita a los particulares. *Ejemplo: Un transporte de carga en camión desde Madrid hasta Roma estará sujeto por el trayecto hasta la frontera y no estará sujeto por la parte del trayecto realizado en Italia.*

Servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas o deportivas

Se localizan en el territorio español del Impuesto los servicios de “acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio”.

Como vemos, han de concurrir tres circunstancias para entender que este tipo de servicios se encuentran localizados en el territorio español de aplicación del Impuesto:

4. Que se trate del acceso, entendido como “entrada”, al acto (no incluyendo la organización de los mismos).
5. El destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
6. Que los servicios se presten efectivamente en el territorio.

Por lo tanto, a partir del uno de enero de 2011 para determinar la localización en territorio español del IVA de la organización por empresas españolas de congresos habrá que acudir a la regla general del art. 69 de la Ley del IVA, lo que supone un cambio sustancial en la medida que lleva la localización no al lugar de la prestación material del servicio, sino al lugar donde se encuentre localizado el empresario destinatario del servicio de organización de congresos.

Servicios prestados por vía electrónica

Servicios prestados por empresarios o profesionales por vía electrónica de fuera de la Comunidad y cuyos destinatarios sean particulares establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, es decir, servicios que no tendrían sujeción por aplicación de las reglas generales.

Cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho

territorio, se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del Impuesto.

La principal novedad reside en que los servicios prestados o recibidos por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad se rigen por la regla general.

Estos servicios deben diferenciarse de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, y televisión. Son servicios prestados por vía electrónica:

7. Suministro y alojamiento de sitios informáticos
8. El mantenimiento a distancia de programas y equipos
9. El suministro de programas y su actualización
10. El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de base de datos
11. El suministro de enseñanza a distancia
12. El suministro de música, películas, juegos incluidos los de azar

Así, por ejemplo, el servicio consistente en proveer un acceso a internet es un servicio de telecomunicaciones, la descarga de una película a través de internet es un servicio prestado por vía electrónica, el visionado de un partido de fútbol a cambio de un precio (pagar por ver) a través de internet es un servicio de televisión.

Servicios de mediación

Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un particular actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley. Para que rija la esta regla especial el destinatario siempre será un particular.

La novedad reside en que los servicios de mediación que tienen como destinatarios empresarios o profesionales se rigen por la regla general.

Otros servicios

- a) Servicios de Restaurante y catering a bordo de un buque, avión o tren

Estos son unos nuevos servicios redactados en la nueva ley que entro en vigor el 1 de Enero de 2010 con respecto al anterior artículo 70 anterior a 2009 en la LIVA. Se trata de una nueva regla especial destinada para los servicios de restauración o catering prestados en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad. Dicho servicio se localiza en el territorio de aplicación del impuesto cuando el lugar de inicio del transporte se encuentre en dicho territorio. Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

- b) Restauración y catering (resto)

Los restantes servicios de restaurante y catering se localizan en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se presten materialmente en dicho territorio. También se trata de una regla especial nueva para servicios que antes se regían por la regla general.

Asimismo los servicios que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario sea un particular:

○ 1.- Servicios accesorios al transporte

Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares, se localizan en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se presten materialmente en dicho territorio y siempre que el destinatario sea particular.

La novedad reside en que los servicios de mediación que tienen como destinatarios empresarios o profesionales se rigen por la regla general.

○ 2.- Trabajos sobre bienes muebles corporales

Los trabajos y las ejecuciones de obras realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes, siempre que el destinatario sea particular, se localizan en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se presten materialmente en dicho territorio.

La novedad reside en que la regla se limita a los particulares.

○ 3.- Los Servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y de televisión

Los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, prestados desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual por un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario sea un particular, siempre que este último se encuentre establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y la utilización o explotación efectivas de dichos servicios se realicen en el citado territorio.

La novedad reside en que los servicios de telecomunicaciones prestados o recibidos por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad se rigen por la regla general

○ 4.- Servicios de Arrendamiento de medios de transporte a corto plazo

Los servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte cuando éstos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio. A los efectos, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un periodo inferior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días. Dichos servicios se localizan en el territorio de aplicación del impuesto

cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio. Se trata de una regla especial nueva para servicios que antes se regían por la regla general.

A partir de 1 de enero de 2013 se establece una segunda regla especial de localización y que afecta a los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario sea un particular.

De este modo, la **regla especial** de localización es la siguiente:

- a) Arrendamiento de medios de transporte a corto plazo

Dicho servicio, cualquiera que sea el destinatario, se localiza en el territorio de aplicación del impuesto cuando el medio de transporte se ponga efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.

- b) Arrendamiento de medios de transporte a largo plazo

Dicho servicio, siempre que el destinatario sea particular, se localiza en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio.

No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario sea un particular tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando éstas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo, siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

Los arrendamientos de medios de transporte a largo plazo, cuando el destinatario es un empresario o profesional, la localización del mismo se rige por la regla general. Y a los efectos de calificar los arrendamientos de medios de transporte, se entiende por corto plazo la tenencia o el uso continuado de los medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.