ANÁLISIS DE LA DIRECTIVA 2008/8/CE DEL CONSEJO, DE 12 DE FEBRERO DE 2008, POR LA QUE SE MODIFICA LA DIRECTIVA 2006/112/CEE EN LO QUE RESPECTA AL LUGAR DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, Y SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

DÁCIL RODRÍGUEZ BAHAMONDE

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias, escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUMARIO

I. Introducción.
II. Marco y problemática actuales.
III. Nueva regulación.
- A) Norma general
  - 1. Servicios prestados a sujetos pasivos
  - 2. Servicios prestados a no sujetos pasivos
- B) Normas específicas
  - 1. Prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios
  - 2. Servicios relacionados con bienes inmuebles
  - 3. Prestaciones de transporte
  - 4. Actividades culturales, artísticas, deportivas, recreativas o similares
  - 5. Servicios accesorios de transporte, tasación de bienes muebles y ejecuciones de obra sobre dichos bienes
  - 6. Restaurante y catering
  - 7. Arrendamiento de medios de transporte
  - 8. Prestación de servicios por vía electrónica
  - 9. Servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión
  - 10. Prestación de servicios intangibles
- C) Otras modificaciones diversas
  - 1. Excepción en lo que respecta al uso y disfrute
  - 2. Mecanismo de inversión del sujeto pasivo
  - 3. Inserción del artículo 192 bis
  - 4. Ampliación del VIES a fin de incluir los servicios
- D) Otras normas relacionadas

IV. Efecto de la nueva regulación sobre los problemas actuales.
V. Conclusiones.

Resumen del contenido:

En el presente trabajo se analizan las modificaciones que la Directiva 2008/8/CE de 12 de febrero de 2008 realiza sobre las normas armonizadas del Impuesto sobre el Valor Añadido relativas a las reglas de localización de las prestaciones de servicios y su incidencia en el Impuesto General Indirecto Canario. Canarias no forma parte del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido armonizado, por lo que la regulación comunitaria en este ámbito no afecta al Impuesto General Indirecto Canario, sin embargo, las reglas de localización del hecho imponible en este tributo deben estar plenamente coordinadas con las reglas aplicables en el resto de la Unión Europea, para evitar dobles o nulas tributaciones.

I. INTRODUCCIÓN

En la década de los sesenta, cuando comenzaron los trabajos encaminados a introducir un régimen común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), la Comunidad Europea estableció como objetivo principal la eliminación de las barreras fiscales entre los Estados Miembros, resultando imprescindible para su consecución la fijación de un lugar único de imposición.

Si bien inicialmente la tributación en origen de las ventas realizadas en la Comunidad[1] se fijó como objetivo último del establecimiento de un régimen común del IVA, la aplicación de este principio habría requerido un reajuste del tipo de IVA de los Estados miembros para evitar distorsiones de la competencia, así como el establecimiento de un sistema interno de distribución de los ingresos por IVA entre Estados miembros (para que revirtiesen al país donde se hubiese producido el consumo final las cuotas devengadas y deducidas en origen). Es por ello que la UE decidió apartarse, durante un largo periodo de transición, del principio del país de origen y en su lugar arbitró un sistema provisional[2]- en principio previsto hasta 1996 pero que tácitamente sería prorrogado- que permitiese soslayar tales dificultades, preservando el principio de imposición en origen de las operaciones pero manteniendo, al mismo tiempo, en una serie de casos, la percepción del impuesto en el Estado miembro de destino[3] (mecanismo de imposición de las operaciones entre sujetos pasivos y regímenes especiales).

El efecto de estas normas en su día fue, en muy gran medida, el devengo del impuesto en el país de consumo. Sin embargo, el aumento de la complejidad del mercado internacional, la globalización, la desregulación y la innovación tecnológica vinieron a modificar sobremanera la dimensión y perfil del comercio de servicios, revelando de difícil

[1] Principio en virtud del cual los bienes o servicios se gravan por el país donde se producen.

[2] Directiva 91/680/CEE del Consejo de 16 de diciembre que modifica la Sexta Directiva, completando el sistema común del IVA y desarrollando el Régimen Transitorio aplicado a partir de 1993 al quedar abolidas las fronteras internas.

[3] Principio en virtud del cual los bienes o servicios se gravan por el país donde se consumen.

aplicación para los contribuyentes y de difícil gestión para las autoridades tributarias el modelo vigente.

Para atender a tales circunstancias se adoptaron diversas modificaciones puntuales de la Sexta Directiva IVA[4] y finalmente, en julio del año 2000, la Comisión fijó, entre las prioridades de su nueva estrategia en materia de IVA, la revisión completa y pormenorizada de las normas reguladoras del lugar de la prestación de servicios.

La Directiva cuyo estudio nos ocupa supone así la culminación de tal proceso revisor.

Conjuntamente con el análisis de esta Directiva, se estudiará su influencia en el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC).

II. MARCO Y PROBLEMÁTICA ACTUALES

Conforme a la normativa vigente, los servicios se consideran prestados, como regla general, en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se efectúe la prestación o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Esta regla general se completa con una serie de excepciones que pueden hacer variar el lugar de imposición y que se refieren a los sectores siguientes:

- Prestación de servicios de intermediación en nombre y por cuenta de terceros.
- Servicios relacionados con bienes inmuebles.
- Prestaciones de transporte.
- Servicios de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo, de entretenimiento o similares, así como los servicios accesorios.
- Servicios accesorios a los transportes.
- Informes periciales y trabajos realizados sobre bienes muebles corporales.
- Servicios intangibles (derechos de autor o patentes, las prestaciones de publicidad, los servicios profesionales, la cesión de personal, el arrendamiento de bienes muebles corporales, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, los prestados por vía electrónica…).

La aplicación de las mencionadas normas da lugar a diversos problemas, de entre los que destacan los que se exponen a continuación:

A) COMPLEJIDAD DE LA NORMATIVA

Las normas existentes son de gran complejidad y contrarias al indispensable espíritu de simplificación en que debe basarse el IVA. El actual régimen de imposición contempla una regla general, poco aplicada, y numerosas excepciones, así como excepciones a las excepciones, que complican sobremanera una normativa de por sí compleja.

[4] Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de marzo de mayo de 1977 (cuyo texto ha sido refundido por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido).

B) RECUPERACIÓN DEL IVA

Otro problema de cierta entidad es el que deriva de la recuperación del impuesto soportado por sujetos pasivos no establecidos en el mismo país que el proveedor del servicio. En tanto el procedimiento de reembolso tiende a ser lento y complejo, es frecuente, en este tipo de operaciones, que se recurra indebidamente al mecanismo de inversión del sujeto pasivo e incluso que se renuncie a la recuperación del impuesto (en tanto resultará más barato, especialmente en el caso de PYMES).

C) INSCRIPCIÓN EN EL CENSO DE DIVERSOS ESTADOS MIEMBROS

En virtud de la regulación actual, los operadores que prestan servicios a consumidores finales en Estados miembros distintos de aquél en el que estén establecidos se ven obligados, en tanto el servicio se entienda realizado en estos últimos, a inscribirse en el censo de los mismos, incrementándose sus costes administrativos.

D) ARRENDAMIENTO DE MEDIOS DE TRANSPORTE

La determinación del lugar de utilización de los medios de transporte resulta difícil, cuando no imposible, debido a facilidad con que los mismos pueden cruzar fronteras. Por ello, en aras de la simplificación, las normas vigentes establecen que el servicio de arrendamiento de medios de transporte se entiende prestado en el lugar donde el proveedor tenga establecida la sede de su actividad económica.

El problema que se deriva de la regulación actual es que la misma anima a los operadores a trasladarse a Estados miembros que aplican tipos del IVA bajos o normas de deducción más favorables.

E) SERVICIOS INTANGIBLES

La vigente redacción del artículo 56, que enumera los servicios por los que su destinatario, si es sujeto pasivo, puede liquidar el IVA con arreglo al mecanismo de inversión, plantea problemas diversos, fundamentalmente problemas de interpretación (lo que ha dado lugar a su excesiva aplicación, en ocasiones improcedente) y la necesidad de la constante actualización del listado contenido en aquel precepto a medida que surjan en el mercado servicios nuevos a fin de evitar que los mismos caigan en el ámbito de aplicación de la regla general (actualización que requiere de un procedimiento largo y laborioso).

Además, en el caso concreto de los servicios que pueden prestarse a distancia (servicios electrónicos, de telecomunicación, radiodifusión y televisión), la regla actual cuando tales servicios son prestados a consumidores finales establecidos en la Comunidad (sede del prestador) vulnera el principio general de imposición en el lugar de consumo y genera problemas de competencia desleal.

F) PRESTACIONES COMBINADAS

Las normas vigentes no regulan de manera adecuada los servicios combinados (aquellos que constan de prestaciones distintas) lo que genera el problema de la correcta definición de los mismos en aquellos casos en

que incluyan tanto prestaciones comprendidas en el ámbito de la regla general como prestaciones que tengan cabida en el de alguna de las reglas especiales. Ante este vacío legal, es habitual que las partes que intervienen en tales operaciones traten de acogerse, en ocasiones de forma indebida, al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, evitando la aplicación de la norma general.

III. NUEVA REGULACIÓN

La nueva estructura legislativa se basa, en gran medida, en la que presenta la normativa vigente, estableciendo una norma general sobre el lugar de prestación a la que siguen una serie de excepciones.

Resulta reseñable, no obstante, el desdoblamiento que presenta la nueva regla general, siendo las reglas de localización distintas en función de si el servicio es prestado a otros sujetos pasivos (el llamado B2B) o a quienes no ostenten tal condición (B2C). Junto a esta regla general, se relacionan diversas reglas especiales, resultando que algunas de ellas son aplicables exclusivamente a sujetos pasivos, otras a quienes no sean sujetos pasivos y otras varias a ambas categorías.

A este respecto resulta de interés precisar que, si bien la propuesta inicial de la Comisión se centró, exclusivamente, en las disposiciones relativas a los servicios prestados a los sujetos pasivos, posteriormente, con motivo de la fase de consultas, se decidió la ampliación de su ámbito de aplicación a los servicios prestados a consumidores finales al entender que ambos sectores requerían consideraciones similares. Así, y al objeto de evitar la aparición de distorsiones en la competencia, que en otro caso hubiesen surgido a consecuencia de la globalización y la proliferación de los servicios a distancia, la Comisión amplió su propuesta inicial, incluyendo al sector de prestación de servicios de empresas a consumidores finales.

En esta primera aproximación que del estudio de la nueva normativa estamos realizando, cabe destacar, asimismo, que aquélla será objeto de transposición a la normativa nacional en varias fases, pues si bien la obligación de transposición se fija, en general, el 1 de enero de 2010, existen reglas específicas para determinados preceptos a las que aludiremos con ocasión del estudio detallado de los mismos.

A) NORMA GENERAL

La nueva norma general diferencia, como apuntamos anteriormente, dos situaciones: servicios prestados a otros sujetos pasivos y servicios prestados a quienes no ostenten tal condición. A continuación procederemos al estudio detallado de las mismas.

1. Servicios prestados a sujetos pasivos

a) Situación actual

Conforme a la norma actual los servicios se consideran prestados, como regla general, en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se efectúe la prestación o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Ahora bien, en tanto las empresas utilizan los servicios que se les prestan para producir otros bienes y servicios, cabe argumentar que el lugar de consumo de la mayoría de los servicios a sujetos pasivos es aquél en el que su destinatario tiene la sede de su actividad económica, y éste debería ser, por tanto, el criterio aplicable.

b) Nueva regulación

La nueva regla dispone que el lugar de la prestación de servicios a sujetos pasivos se determinará en función del lugar de establecimiento del destinatario de dichos servicios, y no del territorio en el que esté establecido el proveedor de los mismos como rezan las disposiciones vigentes. El destinatario de la prestación recurrirá, por tanto, al mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando las prestaciones sean efectuadas por operadores establecidos en países distintos.

De otro lado es destacable el hecho de que esta disposición se refiere también a aquellas personas que desarrollan tanto actividades económicas imponibles y/o exentas como actividades no sujetas. En aras de la simplificación, tales personas tendrán la consideración de sujetos pasivos, a efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios, respecto de los servicios que les sean prestados. En consecuencia, si a un sujeto, que realice tanto actividades sujetas como no sujetas, se le presta un determinado servicio, tendrá la consideración de sujeto pasivo a la hora de determinar el lugar de imposición de los servicios adquiridos, aún en el supuesto de que tal servicio se destine a la actividad no sujeta. De igual modo las personas jurídicas que, sin tener la condición de sujeto pasivo, estén identificadas a efectos del IVA, tendrán tal consideración a efectos de aplicar las normas relativas al lugar de prestación de los servicios. En definitiva, no se aplicará la regla que se contempla para no sujetos pasivos y el destinatario deberá aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en la liquidación del IVA aplicable al servicio utilizado, pero no existirá derecho a deducción.

c) Normativa del IGIC: incidencia

En el IGIC la regla general es coincidente con la que hoy se aplica en el ámbito comunitario (sede del prestador[5]) por lo que el cambio de criterio determinará que un conjunto de servicios, que hoy se entienden realizados en Canarias, pasen a entenderse realizados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias (en adelante, CAC), e igualmente la situación inversa (servicios importados que pasarán a localizarse en el Archipiélago). En tanto los primeros (servicios exportados a los que se aplica la regla general) representan, aproximadamente, una cuarta parte de los segundos (servicios importados), la nueva medida tendrá efectos positivos para los ingresos públicos de la CAC y del resto de las haciendas territoriales canarias que participan en su recaudación.

[5] Artículo 17.1 de la Ley 20/1991 de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

2. Servicios prestados a no sujetos pasivos

a) Situación actual

Conforme a la norma vigente los servicios a no sujetos pasivos, al igual que los prestados a sujetos pasivos, se consideran realizados, como regla general, en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se efectúe la prestación o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Ahora bien, cuando los servicios se prestan a consumidores finales la determinación del lugar de consumo cobra especial importancia, dado que, a diferencia de lo que ocurre en el caso de prestación de servicios a sujetos pasivos, ese IVA no es deducible y forma parte de los ingresos de los Estados miembros. Es por ello que los servicios prestados a personas que no tienen la condición de sujeto pasivo (consumidores finales) deberían ajustarse, asimismo, al principio general de aplicación del impuesto en el lugar en que se realiza efectivamente el consumo.

b) Nueva regulación

Aún cuando la aplicación de una norma general que previese la localización del hecho imponible en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido o tenga su domicilio, sería más acorde con el principio de imposición en el lugar de consumo, es asimismo cierto que dicha medida impondría a los operadores obligaciones administrativas desproporcionadas, puesto que deberían determinar, en cada caso, el lugar de establecimiento de su cliente y, en ausencia de un mecanismo de ventanilla única, habrían de inscribirse en el censo del IVA de todos los Estados miembros en los que tuvieran clientes consumidores finales, así como recaudar y pagar el impuesto a dichos Estados miembros. Lejos de llevar a una apertura del mercado interior y de conseguir unas condiciones uniformes de competencia en todos los Estados Miembros, esta medida supondría una clara desventaja para los operadores establecidos en otros países de la Comunidad respecto a los nacionales y se correría el peligro de producir el efecto contrario, es decir, la salida obligada del mercado interior de aquellas PYMES que operen fuera de su mercado nacional.

Así pues, a falta de un mecanismo que permita recaudar el impuesto en el Estado miembro de consumo sin crear dificultades administrativas, resulta escasamente realista gravar todos los servicios prestados a consumidores finales en el lugar de consumo.

A la vista de lo anterior, se ha decidido el mantenimiento de la norma general actualmente vigente, pues la misma resulta muy sencilla de aplicar por el proveedor (que simplemente habrá de estar a la normativa de su propio país en materia de IVA) y no genera cargas administrativas desproporcionadas. Así, estas operaciones continuarán siendo imponibles en el lugar de establecimiento del proveedor.

c) Normativa del IGIC: incidencia

En el IGIC la regla general aplicable cuando los servicios se prestan a no sujetos

pasivos es, al igual que en el caso anterior, la sede del prestador[6], en tanto nuestra normativa no establece distinciones en atención a la condición del destinatario. Al mantenerse la regla hoy aplicable la nueva medida no nos afectará en términos recaudatorios.

B) NORMAS ESPECÍFICAS

Si bien en la mayor parte de los casos la norma fundamental lleva a aplicar el impuesto en el lugar donde se realiza efectivamente el consumo, no obstante hay una serie de ámbitos en los que se requieren normas específicas. La simplicidad y el respeto a los principios de libre competencia y de imposición en el lugar de consumo aconsejan, en estos ámbitos, la adopción de reglas específicas para determinadas categorías de servicios, más concretamente las siguientes:

- Servicios prestados por intermediarios.
- Prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles.
- Prestaciones de transporte.
- Prestaciones de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares.
- Servicios accesorios de transporte, tasación de bienes muebles y ejecuciones de obra sobre dichos bienes.
- Servicios de restaurante y catering.
- Arrendamiento de medios de transporte.
- Prestación de servicios por vía electrónica.
- Prestación de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión.
- Demás servicios intangibles.

A continuación procederemos al estudio detallado de las mismas.

1. Prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios

a) Situación actual

Conforme a la normativa actual, el lugar de las prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios en nombre y por cuenta de terceros es el lugar de prestación de la operación principal. No obstante si la prestación de intermediación se realiza a sujetos pasivos establecidos en Estado Miembro distinto de aquel en que se efectúe la operación principal la regla de localización que se aplica es la sede del destinatario.

Junto a la norma enunciada, las normas vigentes recogen especialidades relativas a los servicios de intermediación en el transporte intracomunitario de bienes-TIB- (y servicios accesorios), en los servicios intangibles y en transacciones inmobiliarias.

Así, el lugar de prestación de servicios efectuada por un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervenga en prestaciones de transporte intracomunitarios de bienes, es el lugar de partida del transporte. Si interviene en actividades accesorias a aquél transporte la regla de localización aplicable es el lugar de ejecución

[6] Artículo 17.1 de la Ley 20/199, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

material de la actividad accesoria. No obstante, si la prestación de intermediación se realiza a sujetos pasivos establecidos en Estado Miembro distinto del de partida del transporte o de ejecución material de la actividad accesoria, según el caso, la regla de localización que se aplica es la sede del destinatario.

Junto a la anterior regla especial la normativa vigente establece que el lugar de realización de las prestaciones realizadas por agentes inmobiliarios es el lugar donde radiquen los bienes inmuebles y, en cuanto a la intermediación en los servicios intangibles, la regla especial establece que si el destinatario de la operación principal es sujeto pasivo establecido en la Comunidad o consumidor final no establecido en dicho territorio la operación de intermediación se entenderá realizada en sede del destinatario.

b) Nueva regulación

Destinatarios consumidores finales

Siendo evidentes las dificultades que, en ocasiones, la aplicación práctica de las normas actuales entraña, en el proceso de elaboración del nuevo texto se planteó la posibilidad de modificar dicha regla y gravar los servicios prestados por intermediarios en el lugar de establecimiento de estos últimos.

No obstante lo anterior, considerando que la modificación propuesta podría haber incitado a los operadores a establecerse en otros Estados miembros que aplicasen tipos de IVA más reducidos, e incluso, en otros países no comunitarios (especialmente en sectores de escaso equipamiento tales como agencias de viajes u operadores turísticos) finalmente se ha optado por mantener la actual regla, refundiendo las reglas especiales para consumidores finales en una sola y manteniendo la especialidad para la intermediación en transacciones inmobiliarias.

Así, el lugar de prestación de servicios por intermediarios, que actúen en nombre y por cuenta de terceros, a destinatarios que no sean sujeto pasivo será aquel en que se entienda realizada la operación principal, mientras que la intermediación en transacciones inmobiliarias seguirá siendo imponible en el lugar donde radiquen los inmuebles (con independencia, en este caso, de la condición del destinatario).

Destinatarios sujetos pasivos

En lo que respecta a sujetos pasivos, se modifica el criterio actual y el lugar de la prestación, excepción hecha de la intermediación en transacciones inmobiliarias, pasa a ser, por aplicación de la regla general, el lugar donde esté establecido el destinatario de la operación, al considerarse que dicho criterio resulta más acorde con el principio de imposición en el Estado miembro de consumo.

c) Normativa del IGIC: incidencia

En el IGIC la regla actual establece que los servicios de mediación en nombre y por cuenta de terceros, se entienden prestados donde se localice la operación principal[7].

[7] Artículo 17.2.6º de la ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

También la normativa del IGIC recoge especialidades para la intermediación en transacciones inmobiliarias[8] y los servicios intangibles[9] en términos similares a los anteriormente expuestos con ocasión del estudio de la actual normativa comunitaria.

La adaptación a las nuevas normas no tendrá incidencia alguna en las operaciones de intermediación en transacciones inmobiliarias y en los supuestos en que el destinatario de la operación sea consumidor final pues se mantiene el criterio hoy aplicable. No obstante, la regla cuando el destinatario de la operación de intermediación sea sujeto pasivo se verá alterada, pues pasará del lugar donde se realice la operación principal al lugar donde esté establecida la sede del destinatario. Ello producirá ciertos efectos en el caso concreto de operaciones de comisión de compra de servicios. En efecto, supongamos un comprador canario y un vendedor peninsular. Conforme a la normativa actual la operación de comisión se localiza en Península (que es donde se produce la operación principal) mientras que con la nueva regulación la operación de comisión pasará a entenderse realizada en Canarias. En la situación inversa (comprador peninsular y vendedor canario) la operación se entenderá realizada en Península (mientras que conforme a la regla actual se localiza en Canarias). Ahora bien, siendo más los servicios que demandamos del exterior que los que exportamos es evidente que la nueva medida tendrá efectos beneficiosos para nuestros presupuestos.

2. Servicios relacionados con bienes inmuebles

a) Situación actual

La segunda excepción que la normativa vigente contempla es la referida a los servicios relacionados con bienes inmuebles[10]. Conforme a esta regla, el lugar de la prestación de los servicios relacionados con inmuebles es el lugar donde aquéllos radiquen.

b) Nueva regulación

La nueva normativa mantiene, en esencia, la actual excepción, en tanto resulta fácil de aplicar y, por lo general, comporta la imposición en el lugar de consumo. Ahora bien, aún cuando la redacción del precepto se mantiene prácticamente inalterable, se han incorporado al listado de servicios relacionados con inmuebles, que a título ejemplificativo contiene el vigente precepto, "la provisión de alojamiento en hoteles o sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada" y "la concesión de derechos de usufructo de bienes inmuebles", a fin de aclarar que los servicios hoteleros, el acceso a las carreteras de peaje o la transmisión de derechos de uso y disfrute temporal de puestos de atraque se consideran servicios relacionados con inmuebles.

De otro lado, no debe olvidarse que el listado contenido en el precepto es una mera

[8] Artículo 17.2.1º de la ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

[9] Artículos 17.2.4º.B), 17.2.5º.A) l) y 17.2.5º.B) de la ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

[10] Respecto de la noción de bien inmueble la jurisprudencia comunitaria huye de las categorías jurídicas nacionales, caracterizándolo por su vinculación a una porción de superficie terrestre. Véanse la STJCE 3.3.2005 Fonden Marselisborg Lystbadehavn, As. C-428/02 y la STJCE 7.9.2006. Heger Rudi GMBH/Finanzamt Graz-Stadt, As. C-166/05.

norma didáctica y que junto a los servicios que en él se relacionan deben considerarse también otros siempre que exista, entre el servicio prestado y el inmueble en cuestión, una relación o vinculación lo suficientemente directa[11].

Por último cabría precisar que esta regla resulta de aplicación con independencia de la condición que ostente el destinatario de la prestación (sujetos pasivos o particulares).

c) Normativa del IGIC: incidencia

Respecto a la incidencia en el IGIC de la adaptación a las normas comunitarias cabe decir que la misma será nula pues la regla actual ya dispone que los servicios relacionados directamente con inmuebles se entiendan realizados donde radiquen los mismos[12].

De otro lado ha de valorarse positivamente la inclusión de "la provisión de alojamiento en hoteles o sectores con función similar" en el listado de los servicios que se entienden relacionados con inmuebles pues, a falta de esta especificación, tales servicios hubiesen quedado subsumidos en la regla general. Ello hubiese determinado que, en el caso de que tales servicios fuesen prestados a sujetos pasivos, la regla aplicable hubiese sido la sede del destinatario, con los enormes perjuicios económicos que de ello hubiera derivado para nuestra economía canaria.

Igualmente debe entenderse que, aun cuando el precepto no aluda expresamente a la intermediación en este tipo de operaciones, también tales prestaciones caen dentro del ámbito de aplicación de esta regla especial al existir vinculación directa con el bien inmueble en cuestión.

3. Prestaciones de transporte

Dentro de las prestaciones de transporte, la nueva regulación distingue tres categorías diversas: transporte de pasajeros, transporte de bienes (importados o exportados) y transporte intracomunitario de bienes. Destaca por tanto, en primer lugar, el desdoblamiento entre transporte de pasajeros y de bienes que no se contempla en las normas hoy aplicables. Exclusivamente analizaremos el transporte de pasajeros y el transporte de viajeros, dada la intranscendencia del transporte intracomunitario respecto al IGIC.

Transporte de pasajeros

a) Situación actual

Actualmente los servicios de transporte de pasajeros se gravan en el lugar en que se realice el transporte, en función de las distancias recorridas.

Esta norma, aún cuando garantiza que el impuesto revierta al Estado miembro en que se realiza el consumo, implica, en un mercado interior sin fronteras y en ausencia de un sistema de ventanilla única, que una empresa de transporte de pasajeros deba

[11] En cuanto al rechazo de una interpretación restrictiva de las reglas especiales, pueden consultarse las siguientes sentencias: STJCE 15.3.2001, SPI, As. C-108/00 y STJCE 7.9.2006. Heger Rudi GMBH/Finanzamt Graz-Stadt, As. C-166/05.

[12] Artículo 17.2.1º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

aplicar el IVA del territorio correspondiente a cada tramo del trayecto lo que resulta en exceso complicado y oneroso.

b) Nueva regulación

Durante la redacción del texto que nos ocupa, los inconvenientes anteriormente señalados motivaron que se estudiase la posibilidad de modificar tal regla de localización y gravar los servicios de transporte de pasajeros en el lugar de partida.

Ahora bien, valorando que tal medida no comportaría la imposición en el lugar de consumo y generaría problemas de competencia desleal, en el caso concreto de prestaciones a consumidores finales, se ha optado, finalmente, por el mantenimiento de la vigente medida que resultará de aplicación, a falta de especificación, con independencia de la condición del destinatario.

Habría que añadir, para finalizar el estudio de esta regla especial, que, aun cuando la versión española de la nueva Directiva, en el artículo 48 que regula tales prestaciones, hace referencia a "las prestaciones de transporte" sin otra especificación, ello se debe a una deficiente traducción en tanto la medida se refiere, exclusivamente, al transporte de pasajeros, lo que sostenemos basándonos en la propia propuesta presentada por la Comisión (que diferencia entre las tres categorías de transporte anteriormente enunciadas) y en la traducción que, de la Directiva, se ha hecho a otras lenguas (así, por ejemplo, la versión inglesa hace referencia al "passenger transport" y la francesa al "transport de passagers").

c) Normativa del IGIC: incidencia

En el IGIC, la regla aplicable a los transportes de pasajeros ya contempla que los mismos se graven en función de las distancias recorridas[13], por lo que no se aprecia incidencia alguna de la adaptación a las normas comunitarias.

Prestación de servicios de transporte de bienes

a) Situación actual

Conforme a la normativa actual el lugar de prestación de los servicios de transporte de bienes, distinto del transporte intracomunitario de bienes, es el lugar en que el transporte se realice, en función de las distancias recorridas, siendo aplicable esta regla con independencia de la condición del destinatario de la operación.

La aplicación de esta regla genera los mismos problemas que fueron planteados con ocasión del estudio de las prestaciones de transporte de pasajeros (aplicación del IVA correspondiente a cada tramo del trayecto).

b) Nueva regulación

Destinatarios consumidores finales

Durante la fase de de elaboración del texto, los problemas señalados determinaron que se plantease la posibilidad de modificar la regla especial y gravar los servicios de transporte de bienes a no sujetos pasivos en el

[13] Artículo 17.2.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

lugar de partida. No obstante, siendo mayores los inconvenientes (deslocalización y ruptura del principio de imposición en el país de consumo) que las ventajas que derivarían del cambio, se optó, finalmente, por mantener la regla hoy aplicable.

Destinatarios sujetos pasivos

En lo que respecta a sujetos pasivos, la propuesta inicial de la Comisión estableció como lugar de imposición la sede del destinatario al objeto de eliminar las cargas administrativas que impone a los operadores la aplicación de la regla actual. En este caso, al no existir riesgo de deslocalización, dicha propuesta se ha mantenido de forma que los servicios de transporte de bienes a sujetos pasivos pasan a regirse por la norma general (sede del destinatario). Cambia, por tanto, el lugar de prestación a personas que sean sujeto pasivo de servicios de transporte de bienes importados y exportados que, conforme a la nueva regla, se entenderán realizados en el lugar en el que el destinatario tenga la sede de su actividad económica.

c) Normativa del IGIC: incidencia

En el IGIC la regla de localización aplicable a los transportes de bienes es la anteriormente enunciada para los transportes de pasajeros, en tanto nuestra normativa no establece diferenciación alguna para ambas categorías.

La adaptación a las normas comunitarias supondrá que la regla aplicable a no sujetos pasivos permanezca inalterada, mientras que la regla aplicable cuando el destinatario de la operación sea sujeto pasivo se verá modificada, entendiéndose realizada la operación en la sede del destinatario. No obstante, se trata de una modificación de escasa incidencia en tanto tales prestaciones están exentas conforme a los artículos 11, 13, 14 y 15 de la ley 20/1991.

4. Actividades culturales, artísticas, deportivas, recreativas o similares

a) Situación actual

Por lo que respecta a las actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares y servicios accesorios[14] relacionados con las mismas, la

[14] En relación con la delimitación de los servicios accesorios conviene tener en cuenta lo señalado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda, en el asunto C-327/94:

"27. (…) se deben considerar como prestaciones accesorias de una actividad, en particular artística o recreativa, todas las prestaciones que, sin constituir por sí mismas una actividad de este tipo, son una condición necesaria para su realización.

28. Se trata pues, de prestaciones que son accesorias de la actividad principal considerada objetivamente, con independencia de la persona que las realiza".

Conforme a lo expuesto se consideran servicios accesorios, entre otros:

– la venta de entradas o la cesión del derecho a acceder al evento;

– los servicios que presta el promotor del evento a los partícipes en caso de ferias o exposiciones (cesión de espacio, de mobiliario, electricidad, servicios de telecomunicaciones, publicidad…);

– los servicios suministrados al promotor del evento por el organizador del mismo (la elaboración de proyectos para su celebración, organización de aspectos técnicos, asesoramiento, intermediación encaminada a proporcionar al promotor los servicios necesarios…);

– alquiler de equipos electrónicos y servicios técnicos para montaje, puesta en funcionamiento y desmontaje de los mismos…

norma en vigor establece la imposición en el lugar donde se prestan materialmente dichos servicios. Esta norma, en la mayoría de los casos, se traduce en la imposición en el lugar donde se realiza el consumo.

b) Nueva regulación

Primera fase

Aunque la norma vigente resulte bastante gravosa para los proveedores (que deben pagar el impuesto en todos los Estados Miembros en los que operen) su eliminación, en el caso concreto de destinatarios consumidores finales, podría causar problemas adicionales (competencia desleal) y se apartaría del principio de imposición en el lugar de consumo. Es por ello que se ha decido, durante un periodo transitorio (del 01-01-2010 hasta el 31-12-2010), el mantenimiento de la regla hoy vigente.

Cabría asimismo resaltar que esta excepción será aplicable, inicialmente, con independencia de la condición del destinatario de la prestación y que quedan fuera de la regla especial aquellos servicios que pueden prestarse sin presencia física tales como la formación o la educación a distancia que deben gravarse en el lugar de establecimiento del destinatario para evitar la deslocalización de los operadores.

Segunda fase

Destinatarios sujetos pasivos

Considerando que cuando el destinatario de la operación ostenta la condición de sujeto pasivo no existe riesgo de deslocalización, a partir del 01-01-2011 se modifica la redacción del artículo 53 al objeto de precisar que el lugar de prestación a sujetos pasivos de servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, así como los servicios accesorios en relación con el acceso, será aquel en donde tengan lugar efectivamente las manifestaciones.

Conforme a la nueva regulación, la regla especial para sujetos pasivos será únicamente aplicable a los servicios de acceso (operaciones de cesión de derechos de acceso a eventos entre sujetos pasivos) y accesorios al acceso (entendiendo por tales todas las prestaciones de que se acompañe la anterior en tanto sean condición necesaria para su prestación en las mejores condiciones). Fuera de estos supuestos (servicios de acceso y servicios accesorios al acceso) cabe entender que habrá de acudirse, a falta de especificación, a la regla general.

Destinatarios consumidores finales

Las prestaciones a no sujetos pasivos y los servicios accesorios pasarán a regularse, a partir del 01-01-2011, por el artículo 54. No obstante se trata de una modificación de mero carácter técnico pues el texto se mantiene inalterable. En definitiva, en este caso no se aprecian cambios con respecto a la regla aplicable desde el 2010.

c) Normativa del IGIC: incidencia

En el IGIC la regla especial coincide plenamente con la que hoy se aplica en el ámbito comunitario[15].

[15] Artículo 17.2.3.º letras a) y b) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

La adaptación a la normativa comunitaria no tendrá incidencia alguna cuando el destinatario de la operación sea consumidor final, en tanto se mantiene la regla especial hoy aplicable. Respecto de destinatarios sujetos pasivos, y excepción hecha de los servicios de acceso y accesorios, el criterio actual se modifica y pasa del lugar en que materialmente se realice la manifestación al lugar en el que esté la sede del destinatario. No obstante las incidencias derivadas del cambio serán mínimas, pues considerando que el promotor del evento suele estar establecido en el lugar de realización del mismo, ambos lugares, generalmente coinciden.

5. Servicios accesorios de transporte, tasación de bienes muebles y ejecuciones de obra sobre dichos bienes

a) Situación actual

Conforme a la norma vigente los informes periciales y los trabajos efectuados sobre bienes muebles corporales, así como las actividades accesorias a los transportes, se entienden realizados, con independencia de la condición del destinatario, donde se ejecuten materialmente (salvo los servicios accesorios al TIB realizados a sujetos pasivos establecidos en EM distinto de aquel donde se realice materialmente el servicio accesorio, que se entienden realizados en sede del destinatario).

b) Nueva regulación

Destinatarios consumidores finales

Aunque la norma enunciada resulta bastante gravosa para operadores que presten servicios a consumidores finales establecidos en otros Estados miembros que, en ausencia de un sistema de ventanilla única, deben pagar el impuesto en todos los Estados Miembros en los que operen, la aplicación de la regla general (sede del prestador) hubiese generado problemas adicionales (deslocalización) y se apartaría del principio de imposición en el lugar de consumo. Es por ello que se ha decido el mantenimiento de la regla especial hoy aplicable cuando el destinatario de la operación sea consumidor final.

Destinatarios sujetos pasivos

Respecto a destinatarios sujetos pasivos la nueva regulación, al no apreciarse los problemas anteriores, elimina la regla especial y pasan a ser imponibles conforme a la regla general del artículo 44 (sede del destinatario).

c) Normativa del IGIC: incidencia

Conforme a la normativa del IGIC las mencionadas prestaciones son imponibles donde materialmente se realicen con independencia de la condición del destinatario de la operación[16].

La adaptación a las normas comunitarias supondrá que la regla aplicable cuando el destinatario sea consumidor final permanezca inalterable mientras que la regla aplicable a destinatarios sujetos pasivos se verá modificada, pasando del lugar en que material-

[16] Artículo 17.2.3.º letras c) y d) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

mente se realice la operación a la sede destinatario. Respecto de los trabajos realizados sobre bienes muebles corporales la modificación nos beneficiará al ser mayores, en este ámbito, los servicios que demandamos del exterior que los que exportamos. En cuanto a las prestaciones de servicios accesorios a los transportes cabe decir que se trata de una modificación de escasa incidencia en tanto tales prestaciones están exentas conforme a los artículos 11, 13, 14 y 15 de la ley 20/1991.

6. Restaurante y catering

a) Situación actual

Por lo que respecta a los servicios de restaurante y catering, la normativa vigente no recoge regla especial para tales prestaciones y son imponibles conforme a la regla general (sede del prestador).

b) Nueva regulación

Se introduce, como novedad, regla especial para tales categorías de servicios. Esta excepción a la norma general tiene por efecto que estos servicios, que son prestados para consumo inmediato en un lugar fácilmente identificable, se consideren prestados en el lugar donde se realiza materialmente la prestación pues, aunque en la mayoría de los casos este lugar coincide con el de establecimiento del proveedor (regla de localización actual) no siempre se da dicha circunstancia, en especial respecto de los servicios de catering.

En definitiva la nueva norma según la cual el lugar de prestación es aquel donde se presta materialmente el servicio, garantiza igualdad de condiciones a los proveedores de tales servicios, refleja mejor el lugar donde se realiza el consumo y, al tiempo, facilita la gestión a los proveedores de dichos servicios (que no se verán obligados a determinar si el cliente es o no sujeto pasivo).

No obstante, dicha norma especial no debe ser aplicable a la prestación de servicios de restauración o catering a bordo de buques, aeronaves o trenes durante un servicio de transporte de pasajeros efectuado en la Comunidad, pues, en estos casos resultaría muy difícil, cuando no imposible, determinar dónde se realiza materialmente la prestación. Es por ello que en su nueva redacción el artículo 57 establece que los mencionados servicios deberán gravarse en el lugar de partida del servicio de transporte de pasajeros.

A los efectos anteriores resulta conveniente realizar las siguientes matizaciones:

- Se entiende por "parte de un transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad" la parte del transporte que se efectúe, sin hacer escala fuera de la Comunidad, entre el lugar de partida y el de llegada de un transporte de pasajeros.
- El "lugar de partida de un transporte de pasajeros" será el primer lugar situado en la Comunidad en el que esté previsto el embarque de pasajeros, tras haber hecho escala fuera de la Comunidad, en su caso.
- El "lugar de llegada de un transporte de pasajeros" será el último lugar situado en la Comunidad en el que esté previsto el desembarque de pasajeros

que hayan embarcado en la Comunidad, antes de hacer escala fuera de la misma, en su caso.

Finalmente el nuevo artículo 57 precisa que en el caso de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará un transporte distinto.

c) Normativa del IGIC: incidencia

En el IGIC los servicios de restauración y catering son imponibles conforme a la regla general de artículo 17.1 de la Ley 20/1991, al no contemplarse regla especial específica para los mismos. El cambio de criterio, donde se presta materialmente el servicio, supone regresar a la antigua regla de localización y no tendrá ninguna incidencia recaudatoria pues, de un lado, tratándose de servicios de restauración ambos lugares coinciden y de otro, tratándose de servicios de catering, los costes derivados de la lejanía e insularidad determinan que los mismos no sean propios del comercio exterior.

7. Arrendamiento de medios de transporte

a) Situación actual

En la actualidad el arrendamiento de medios de transporte se entiende realizado, no en el lugar donde se utiliza el mismo, sino, en aras de la simplificación, en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica del proveedor con independencia de la condición del destinatario de la operación.

Dada la facilidad con que los medios de transporte pueden cruzar fronteras, la norma vigente no garantiza que el IVA se pague en el Estado miembro en el que se realice el consumo. De otro lado dicha norma anima a los operadores a trasladarse a Estados miembros que aplican tipos del IVA bajos o normas de deducción más favorables.

b) Nueva regulación

Primera fase

Las razones esgrimidas han determinado que la nueva regulación recurra a una regla práctica para la aplicación del IVA, diferenciando entre arrendamiento a largo y a corto plazo según que el uso continuado o tenencia durante un periodo ininterrumpido del medio de transporte sea superior o no, respectivamente, a 30 días (90 días en el caso de buques).

Así, la nueva regla especial establece que el lugar de prestación de servicios de arrendamiento a corto plazo de un medio de transporte será el lugar en el que el mismo se ponga efectivamente a disposición del destinatario. Esta medida garantiza que el IVA revierta al Estado Miembro en que se realiza el consumo (en tanto el medio de transporte, al ser arrendado por breve espacio de tiempo, casi con seguridad será utilizado en el Estado Miembro en que el medio de transporte se ponga a su disposición) y, al tiempo, evita la necesidad de que las empresas de arrendamiento comprueben si el cliente es sujeto pasivo o no. El inconveniente que presenta para los proveedores, en ausencia de un sistema de ventanilla única, es que les exige atender a sus obligaciones en materia de IVA en cada Estado miembro en el que posean clientes que no sean sujeto pasivo.

En cuanto a los arrendamientos a largo plazo de medios de transporte, al no contemplarse regla especial, pasan a regularse conforma a las reglas generales del los artículos 44 y 45 (según que el destinatario de la operación ostente o no, respectivamente, la condición de sujeto pasivo).

Ahora bien, no parece oportuno regular de manera diferente el arrendamiento a largo plazo de medios de transporte en función de que el destinatario de la prestación sea o no sujeto pasivo pues ello complicaría enormemente las labores de gestión de los operadores (que deberían diferenciar entre sujetos pasivos y particulares). De otro lado, la regla aplicable en los supuestos en los que el destinatario de la operación no ostenta la condición de sujeto pasivo no garantiza en absoluto que el impuesto revierta al Estado Miembro donde se realiza el consumo y podría favorecer la deslocalización, animando a las empresas a trasladarse a Estados miembros que apliquen tipos del IVA inferiores.

En consecuencia, la situación descrita sólo será aplicable durante un periodo transitorio (del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2012).

Segunda fase

A partir del 1 de enero de 2013 el artículo 56, que regula las especialidades relativas a estas prestaciones, incluirá un nuevo apartado al objeto de precisar que el lugar de prestación de los servicios de arrendamiento, excepto el arrendamiento a corto plazo, de un medio de transporte a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el destinatario esté establecido o domiciliado o resida habitualmente. Se excluye de la aplicación de esta regla el arrendamiento a largo plazo de embarcaciones de recreo a consumidores finales que se entenderá realizado en el lugar en que la embarcación de recreo se ponga efectivamente a disposición del destinatario, pues en otro caso, a la vista del elevado importe económico de estas operaciones, se hubiese fomentado la deslocalización de los operadores.

La regla relativa a los arrendamientos a largo plazo a sujetos pasivos no se modifica y continuará siendo la sede del destinatario, por aplicación de la regla general.

En definitiva, las reglas aplicables al arrendamiento de medios de trasporte a partir del 01-01-2013 serán las siguientes:

- Arrendamiento a corto plazo: lugar en el que se ponga efectivamente a disposición del destinatario (con independencia de la condición que ostente el mismo).

- Arrendamiento a largo plazo: sede del destinatario (con independencia de la condición que ostente el mismo) salvo el arrendamiento a consumidores finales de embarcaciones de recreo que será imponible en el lugar de la puesta a disposición.

c) Normativa del IGIC: incidencia

Conforme a la normativa actual el arrendamiento de medios de transporte se entiende realizado, por aplicación de la regla

general, en la sede del prestador del servicio[17]. Ello supone que tratándose de operaciones de arrendamiento a corto la modificación tendrá escasa incidencia, en tanto ambos lugares, generalmente, coinciden. Por el contrario, la medida prevista para el arrendamiento a largo plazo podría producir ciertos efectos negativos en nuestros presupuestos, no ya por los que se efectúen a consumidores finales (pues, siendo la estancia media en alojamientos turísticos de 8,24 días, el arrendamiento a largo plazo es excepcional), sino por los efectuados a empresarios no establecidos que pasarán a entenderse realizados en el exterior.

8. Prestación de servicios por vía electrónica

a) Situación actual

La normativa actual establece para los servicios prestados por vía electrónica[18] distintas reglas de localización, en esquema, las siguientes:

• De conformidad con las reglas especiales establecidas en los artículos 56 y 57 se entienden localizados en el lugar en que el destinatario de dichos servicios haya establecido la sede de su actividad económica o disponga de establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación, o, en ausencia de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual los siguientes servicios:

- Los prestados a sujeto pasivo establecido en la Comunidad (con independencia de que el prestador esté o no establecido en dicho territorio)

- Los prestados a no sujeto pasivo establecido en la Comunidad por prestador no establecido en dicho territorio.

- Los prestados a consumidores finales no establecidos en la Comunidad.

• De conformidad con la regla general los servicios prestados a no sujeto pasivo establecido en la Comunidad por prestador establecido en dicho territorio se entienden realizados donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste.

b) Nueva regulación

Primera fase

La nueva regulación mantiene las reglas especiales anteriormente enunciadas para los servicios prestados a no sujetos pasivos establecidos en la Comunidad por operadores no establecidos y para los prestados a consumi-

[17] El Artículo 17.2.5.º A) j) de la Ley 20/1991 contempla regla especial para los arrendamientos de bienes muebles corporales excluyendo, expresamente, los arrendamientos de medios de transporte y los contenedores.

[18] El Anexo II de la Directiva contiene la lista indicativa de los servicios suministrados por vía electrónica:
Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;
Suministro de programas y su actualización;
Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;
Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas y deportivas, científicas o de ocio;
Suministro de enseñanza a distancia.

dores finales no establecidos en la Comunidad que continúan siendo imponibles en la sede del destinatario. Respecto de los servicios prestados a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad el criterio sigue siendo la sede del destinatario, por aplicación, no ya de regla especial, sino de la regla general prevista para destinatarios sujetos pasivos. Tratándose servicios prestados a no sujeto pasivo establecido en la Comunidad por prestador establecido, el criterio nuevamente no se modifica y sigue siendo la sede del prestador, por aplicación de la regla general del artículo 45.

Como se observa, aún cuando el nuevo texto presenta una estructura y redacción diversa, los criterios que hoy determinan la imponibilidad de las operaciones se mantienen en esta primera fase, siendo los cambios introducidos de mero carácter técnico a consecuencia del desdoblamiento de la regla general y por quedar subsumida alguna regla especial en aquélla.

Ahora bien, siendo la sede del prestador la regla aplicable cuando los servicios son prestados a consumidores finales por operadores establecidos en la Comunidad, existe un auténtico riesgo de deslocalización, dada la facilidad con la que pueden prestarse los mismos. La regla no respeta, en definitiva, el principio general de imposición en el lugar de consumo y genera problemas de competencia desleal. Por tanto, sólo será aplicable transitoriamente (del 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2014).

Segunda fase

Destinatarios consumidores finales

A partir del 01 de enero de 2015 se modifica el artículo 58 al objeto de establecer que el lugar de prestación de los servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo será aquel en que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente.

La nueva norma recoge en un solo artículo las especialidades aplicables a los servicios electrónicos y se aplicará a todos los proveedores, independientemente de que estén o no establecidos en la Comunidad.

El principal inconveniente que plantea la aplicación de esta norma es que los proveedores se verán obligados a pagar el IVA en los Estados miembros donde los destinatarios de sus servicios estén establecidos o tengan su domicilio o residencia, aplicando el tipo del IVA en vigor en cada Estado miembro concreto. No obstante quienes de entre ellos opten por el mecanismo de ventanilla única[19] podrán evitar cargas administrativas desproporcionadas.

Destinatarios sujetos pasivos

Por lo que respecta a destinatarios sujetos pasivos se mantiene la situación preexistente y continuarán siendo imponibles en la sede del destinatario (por aplicación de la regla general).

[19] Este sistema se introdujo mediante la Directiva 2002/38/CE y en la actualidad está regulado en los arts. 359 a 369 de la Directiva 2006/112/CE. Permite a los operadores no comunitarios que prestan servicios por vía electrónica a particulares comunitarios utilizar un solo número de identificación a efectos del IVA para todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad y presentar las declaraciones del IVA en un portal electrónico único, desde el cual se transmitirán automáticamente a los distintos Estados miembros donde los operadores hayan entregado los bienes o prestado los servicios.

c) Normativa del IGIC: incidencia

En el IGIC la normativa actual ya prevé que los servicios prestados por vía electrónica tributen, en cualquier caso, en sede del destinatario[20] por lo que la modificación no tendrá incidencia alguna en términos recaudatorios.

9. Servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión

a) Situación actual

La normativa vigente establece para los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión las siguientes reglas de localización:

• De conformidad con la regla general los servicios prestados a no sujeto pasivo establecido en la Comunidad por prestador establecido en dicho territorio se entienden realizados donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste.

• De conformidad con la regla establecida en el artículo 59 los servicios prestados a no sujeto pasivo establecido en la Comunidad por prestador no establecido se entienden realizados en el lugar en que se lleve a cabo la utilización o explotación efectivas.

• De conformidad con las reglas especiales establecidas en el artículo 56 se entienden localizados en el lugar en que el destinatario de dichos servicios haya establecido la sede de su actividad económica o disponga de establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación, o, en ausencia de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual los siguientes servicios:

- Los prestados a sujeto pasivo establecido en la Comunidad (con independencia de que el prestador esté o no establecido en dicho territorio).
- Los prestados a consumidores finales no establecidos en la Comunidad.

No obstante lo anterior, el artículo 58 permite a los Estados miembros ignorar este criterio a fin de evitar casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia y considerar que el lugar de realización del servicio es aquel en que se lleve a cabo la utilización o explotación efectivas.

b) Nueva regulación

Primera fase

La nueva normativa, al igual que en el caso de los servicios electrónicos, mantiene en una primera fase los criterios hoy aplicables, siendo las únicas modificaciones de tipo técnico a consecuencia del desdoblamiento de la regla general y por quedar subsumida la regla especial para prestaciones a sujetos pasivos por la regla general del nuevo artículo 44.

Ahora bien, la regla aplicable cuando los servicios son prestados a consumidores finales por operadores establecidos en la Comunidad, como ya tuvimos ocasión de comentar con ocasión del estudio de los

[20] Artículo 17.2.5.º B) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

servicios electrónicos, no respeta el principio general de imposición en el lugar de consumo y genera problemas de competencia desleal. Por tanto, sólo será aplicable transitoriamente (hasta el 31 de siembre de 2014).

Segunda fase

Destinatarios consumidores finales

A partir del 01 de enero de 2015, el lugar de prestación de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión a no sujetos pasivos pasa a estar regulado en el artículo 58 (conjuntamente con los servicios electrónicos) y será aquel en que los destinatarios estén establecidos o domiciliados o residan habitualmente.

La nueva norma recoge en un solo artículo las especialidades aplicables a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión prestados a no sujetos pasivos (y consecuentemente se modifica la redacción del artículo 59 bis y desaparecen el 59 ter y las letras i) y j) del párrafo 1º del art 59) y será de aplicación a todos los proveedores, independientemente de que estén o no establecidos en la Comunidad.

El principal inconveniente que plantearía, en ausencia de un sistema de ventanilla única, la aplicación de esta nueva regla es que los operadores se verían obligados a pagar el IVA en los Estados miembros donde los destinatarios de sus servicios estén establecidos. Ello motivó que, en la fase de elaboración del texto, esta regla fuese valorada, en general, muy negativamente, a la vista de las desproporcionadas cargas administrativas que su aplicación impondría a los operadores. Por esta razón, la implantación del mecanismo de ventanilla para estos servicios se consideró, finalmente, un requisito indispensable para la aplicación de dicha medida. Es por ello que a partir del 1 de enero de 2015 el régimen de ventanilla única que hoy rige para los operadores no comunitarios que prestan servicios por vía electrónica a particulares comunitarios será de aplicación a los servicios de televisión, radiodifusión y televisión en los mismos supuestos así como a los servicios prestados por operadores comunitarios a particulares comunitarios.

Destinatarios sujetos pasivo

Por lo que respecta a destinatarios sujetos pasivos se mantiene la redacción vigente desde el 01 de enero de 2010 y continuarán siendo imponibles en la sede del destinatario (por aplicación de la regla general).

c) Normativa del IGIC: incidencia

La normativa vigente en el IGIC establece que los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión se entienden realizados en Canarias en los siguientes casos[21]:

• Cuando el destinatario sea sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto (con independencia del lugar donde esté establecido el prestador).

• Cuando el destinatario sea no sujeto pasivo establecido en Canarias.

[21] Artículo 17.2.4.º A) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

• Cuando el destinatario sea no sujeto pasivo no establecido, en las Islas Canarias o en la Comunidad, o no sujeto pasivo establecido en la Comunidad (si el prestador no está establecido en dicho territorio), siempre que, en ambos casos, la utilización y explotación efectiva de tales servicios se realicen en Canarias.

En tanto las nuevas reglas aplicables a estos servicios contemplan la imponibilidad de tales operaciones en la sede del destinatario y continúa siendo de aplicación el principio de uso y disfrute, no se aprecian incidencias en relación con este cambio. No obstante, debe tenerse en cuenta la importancia relativa de esta regla de localización puesto que, conforme al artículo 24 de la Ley 19/1994, los servicios de telecomunicaciones sujetos al IGIC, salvo los servicios de difusión, se encuentran exentos y además con derecho a la deducción del IGIC soportado en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en dicha actividad de telecomunicaciones, es decir que estamos ante una exención plena.

10. Prestación de servicios intangibles

a) Situación actual

Por lo que respecta a los servicios intangibles (excepto los servicios electrónicos, de telecomunicación, radiodifusión y televisión que han sido objeto de análisis separado) la normativa vigente contempla las siguientes reglas de localización:

• De conformidad con la regla general los servicios prestados a no sujeto pasivo establecido en la Comunidad por prestador establecido en dicho territorio se entienden realizados donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste.

• De conformidad con las reglas especiales establecidas en el artículo 56 se entienden localizados en el lugar en que el destinatario de dichos servicios haya establecido la sede de su actividad económica o disponga de establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación, o, en ausencia de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual los siguientes servicios:

- Los prestados a sujeto pasivo establecido en la Comunidad (con independencia de que el prestador esté o no establecido en dicho territorio)

- Los prestados a consumidores finales no establecidos en la Comunidad.

No obstante lo anterior, el artículo 58 permite a los Estados miembros ignorar este criterio a fin de evitar casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia y considerar que el lugar de realización del servicio es aquel en que se lleve a cabo la utilización o explotación efectivas.

b) Nueva regulación

Considerando que las reglas aplicables respetan, en general, el principio de imposición en el Estado miembro de consumo y que los inconvenientes (cargas administrativas desproporcionadas) derivados de cualquier cambio en relación a los servicios prestados a consumidores finales establecidos en la

Comunidad superarían ampliamente las ventajas derivadas del mismo, la nueva regulación mantiene la situación actual. En efecto, si bien el texto presenta redacción y estructura diversa, ello se debe a que los servicios prestados a sujetos pasivos pasan a regularse por la regla general, pero el criterio continúa siendo el hoy aplicable (sede del destinatario). Los servicios prestados a no sujetos pasivos establecidos en la Comunidad siguen siendo imponibles conforme a la regla general (sede del prestador) y la regla especial (sede del destinatario) queda para los servicios prestados a consumidores finales que residan fuera de la Comunidad.

Igualmente, la lista de servicios contenida en la nueva regla especial se corresponde, en gran medida, con la de la actual[22].

Por último cabría apuntar que, a partir del 01 de enero de 2015 el precepto se modifica al objeto de eliminar del listado las letras i) j) y k) relativas a los servicios que pueden prestarse a distancia que, como ya tuvimos ocasión de analizar con motivo de su estudio, pasan a regularse por regla específica prevista para los mismos. La modificación es pues de mero carácter técnico.

c) Normativa del IGIC: incidencia

La normativa aplicable en el IGIC contempla las siguientes reglas de localización en materia de intangibles:

• De conformidad con la regla general los servicios prestados a no sujeto pasivo establecido en las Islas Canarias o en la Comunidad se entienden realizados donde esté situada la sede del prestador.

• Los servicios prestados a no establecidos en las Islas Canarias o en la Comunidad y a sujetos pasivos establecidos en dichos territorios se entienden realizados en sede del destinatario[23].

En tanto la nueva regulación mantiene la situación actual y las únicas modificaciones que se introducen son de tipo técnico, no se aprecia incidencia alguna, en términos recaudatorios, derivada del cambio.

---

[22] Tienen la consideración de servicios intangibles los que a continuación se relacionan;

a) las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares;

b) los servicios de publicidad;

c) los servicios de asesores, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otros servicios análogos, así como el tratamiento de datos y el suministro de información;

d) las obligaciones de no ejercer, total o parcialmente, una actividad profesional o uno de los derechos mencionados en el presente artículo;

e) las operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad;

f) la cesión de personal;

g) el arrendamiento de bienes muebles corporales, a excepción de cualquier medio de transporte;

h) el suministro de acceso a los sistemas de distribución de gas natural y electricidad y de transporte o transmisión a través de los mismos, así como la prestación de otros servicios directamente conexos;

i) servicios de telecomunicaciones;

j) servicios de radiodifusión y de televisión;

k) servicios prestados por vía electrónica, en particular los mencionados en el anexo II.

[23] Artículo 17.2.5.º A) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF.

C) OTRAS MODIFICACIONES DIVERSAS

Junto al nuevo esquema general que propone la Directiva y a los cambios de tipo técnico, que tienen por finalidad aclarar el texto de las disposiciones y las referencias cruzadas a los artículos modificados, se introducen otras modificaciones diversas que, asimismo, merecen ser objeto de mención.

1. Excepción en lo que respecta al uso y disfrute[24]

Se amplía el ámbito de aplicación de esta disposición, que en la actualidad se circunscribe a los servicios intangibles y al arrendamiento de medios de transporte, y se hace extensiva a las prestaciones de servicios cuyo lugar de prestación se rija por la regla general, tanto en lo que respecta a los sujetos pasivos como a quienes no tengan tal condición.

2. Modificación del Artículo 196 Mecanismo de inversión del sujeto pasivo

Se da nueva redacción a esta disposición como consecuencia de la modificación de las normas de determinación del lugar de prestación de servicios aplicables a los sujetos pasivos. Conforme a la misma, el mecanismo de inversión será aplicable cuando un sujeto pasivo (o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo identificado a efectos del IVA) adquiera, de un sujeto pasivo establecido en otro país, los servicios a los que se refiere el artículo 44 (regla general de localización para prestaciones a sujetos pasivos).

3. Inserción del artículo 192 bis

Se suprime la denominada "vis atractiva del establecimiento permanente" y se otorga la consideración de sujeto pasivo no establecido al establecimiento, situado en otro país, de un sujeto pasivo que esté además radicado en el territorio del país del destinatario de la prestación efectuada por aquel. Esta medida ofrece seguridad a la hora de determinar a quién incumbe la liquidación del IVA.

4. Ampliación del VIES a fin de incluir los servicios

Se amplía el Sistema de intercambio de información sobre el IVA, que se hace extensivo a los servicios. En consecuencia, los proveedores de servicios a sujetos pasivos que estén obligados a liquidar el IVA con arreglo al mecanismo de inversión del sujeto pasivo deberán incluir tales servicios en el estado recapitulativo. En éste deberá figurar el número de identificación a efectos del IVA del proveedor y del destinatario del servicio y el valor global de las prestaciones de servicios efectuadas por el proveedor a cada uno de los destinatarios que sean sujeto pasivo.

D) OTRAS NORMAS RELACIONADAS

En el estudio que de la nueva Directiva comunitaria estamos realizando, no podemos

[24] Disposición que permite a los Estado miembros ignorar cualquiera de las normas aplicables sobre el lugar de prestación a fin de evitar casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia.

dejar de hacer breve referencia, siquiera, a otras dos normas de reciente aprobación que han venido a introducir novedades que guardan cierta relación con aquélla:

- La Directiva 2008/9/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

- El Reglamento (CE) nº 143/2008/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1798/2003 en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación con las normas sobre el lugar de prestación de los servicios, los regímenes especiales y el procedimiento de devolución del IVA.

La primera de estas normas simplifica el procedimiento de devoluciones a operadores comunitarios no establecidos en el Estado miembro de devolución al que, como consecuencia de la ampliación del recurso a la inversión, deberán recurrir un mayor número de operadores comunitarios en tanto satisfagan IVA por gastos con ocasión de las prestaciones que realicen en otros Estados miembros.

La Directiva 2008/9/CE establece un sistema de ventanilla única, aplicable desde el 1 de enero de 2010, en virtud del cual la solicitud de devolución se presentará telemáticamente ante el Estado de establecimiento, correspondiendo a éste su remisión al Estado de devolución tras verificar que el solicitante tiene derecho a la devolución (porque es sujeto pasivo, porque no realiza exclusivamente en el Estado miembro de establecimiento operaciones que no generen derecho a la deducción…).

No será necesario adjuntar los originales de las facturas, tan sólo habrá que remitir, por vía electrónica, la información pertinente referente a dichos documentos. Excepcionalmente, el Estado de devolución podrá solicitar que se presente, por medios telemáticos, copia de la factura. Asimismo podrá solicitar la información complementaria de que precise de conformidad con el procedimiento que la norma establece.

Las solicitudes podrán ser anuales, trimestrales, o por periodos inferiores dentro de un año natural, con cuantías mínimas de 400 o 50 ? según el caso. El plazo de resolución general será de cuatro meses y el pago material se efectuará en los diez días laborables siguientes a su conclusión, previéndose, en otro caso, el pago de intereses de demora.

La segunda de las normas citadas (Reglamento (CE) nº 143/2008/CE) modifica el Reglamento (CE) 1798/2003 relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA, pues, a consecuencia de las novedades introducidas por las Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE, los Estados miembros tendrán que intercambiar un volumen notable de información adicional.

Entre las modificaciones que se introducen y que engarzan con la Directiva cuyo estudio nos ocupa destacan las relativas a la modificación del VIES (a fin de incluir las prestaciones intracomunitarias de servicios) y las referentes a la ampliación del sistema de ventanilla única (estableciendo un novedoso sistema de retenciones por el Estado miembro de identificación en los pagos que deba efectuar a los Estados de consumo de un 30% desde el 01 de enero de 2015 hasta fin de 2016 y del 15% hasta fin de 2018).

IV. EFECTO DE LA NUEVA REGULACIÓN SOBRE LOS PROBLEMAS ACTUALES

Las modificaciones introducidas por la nueva normativa permiten resolver la mayor parte de los problemas señalados anteriormente.

A) RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO

El problema general que plantea el recurso indebido al mecanismo de la inversión quedará, en gran medida, resuelto. Siendo el lugar donde esté establecido el destinatario del servicio la norma general en las prestaciones a sujetos pasivos se propicia un mayor recurso al mecanismo de inversión del sujeto pasivo (esto es, de autoliquidación) cuando el proveedor de los servicios no esté establecido en el mismo país que el destinatario.

B) INSCRIPCIÓN EN EL CENSO DE DIVERSOS ESTADOS MIEMBROS

El problema de la inscripción en múltiples censos del IVA se solventará, en gran parte, pues la nueva normativa limita el número de casos en que los proveedores, cuando presten servicios en un Estado miembro distinto de aquél en el que estén establecidos, deban darse de alta en el censo del IVA de aquél, como consecuencia del mayor recurso al mecanismo de la inversión y de la ampliación del sistema de ventanilla única a operadores comunitarios que presten servicios de telecomunicación, televisión y radiodifusión.

C) ARRENDAMIENTO DE MEDIOS DE TRANSPORTE

Se eliminan, en cierta medida, los problemas de competencia desleal. El arrendamiento a largo plazo pasar a entenderse realizado donde esté establecido el destinatario del servicio, por lo que si este último es sujeto pasivo se aplicará el mecanismo de inversión y las normas locales en materia de deducción. El arrendamiento a corto plazo pasa a ser imponible en el lugar donde se ponga a disposición del adquirente el medio de transporte, que se corresponde mejor con el principio de imposición en el Estado miembro de consumo.

D) SERVICIOS INTANGIBLES

Con la nueva regulación los servicios intangibles prestados a sujetos pasivos pasan a regularse por la regla general por lo que desaparece el problema de la invocación excesiva e improcedente de la regla especial.

En lo que respecta a los servicios que pueden prestarse a distancia (servicios electrónicos, telecomunicación, radiodifusión y televisión) la nueva normativa elimina el ries-

go de falseamiento de la competencia y respeta el principio general de imposición en el lugar de consumo.

E) PRESTACIONES COMBINADAS

En lo que respecta a las prestaciones combinadas cabe decir que, al pasar a considerarse prestados los servicios a sujetos pasivos, por lo general, en el lugar donde esté establecido su destinatario y a aplicarse el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, pierde importancia el problema de su correcta definición.

V. CONCLUSIONES

Como primera consideración cabe decir que la nueva regulación, en lo que respecta a sujetos pasivos, resuelve algunas de las cuestiones más discutidas en materia de IVA relativas al lugar de prestación de servicios y, al tiempo, evita la aparición de distorsiones de la competencia, ampliando el principio de imposición en el lugar de consumo.

Ahora bien, la nueva medida no está exenta de problemas, siendo el más preocupante el relativo al control que plantea el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Para garantizarlo, como ya apuntamos con anterioridad, se ha hecho extensivo el VIES a los servicios, si bien, no parece que esta solución sea la más acertada a la vista de los resultados que aquél presenta, respecto del control de las entregas intracomunitarias de bienes, no son satisfactorios, aunque lleva funcionando desde hace quince años. Al problema anterior se une la importante carga que para las Administraciones conllevará la introducción de los datos relativos a las prestaciones de servicios en el sistema. Hubiese sido preferible, en lugar de la ampliación del VIES que se propone, proceder a su sustitución por una herramienta más moderna y potente, capaz de transmitir datos fiables en menor espacio de tiempo.

Respecto de no sujetos pasivos los efectos que derivarán del mantenimiento de la regla actual no son, ni mucho menos, los deseables. La regla general incita a la deslocalización de los operadores y no garantiza que el IVA revierta al Estado Miembro de consumo. No obstante, la ausencia de un mecanismo que posibilite recaudar el impuesto en el Estado Miembro de consumo sin ocasionar complicaciones administrativas hace inviable cualquier clase de modificación. Es de lamentar, por tanto, que el único paso dado en este sentido haya sido la ampliación del mecanismo de ventanilla única a los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión. Hubiera sido deseable que el sistema se generalizase para todos los operadores comunitarios.

En cuanto a las reglas especiales cabe decir que la nueva normativa se sitúa aún lejos de alcanzar el objetivo general de simplificación perseguido. Sin bien ciertas reglas especiales han quedado subsumidas por la regla general, son aún muy numerosas las excepciones, lo que no viene sino a complicar aún más una materia de por sí compleja.

Finalmente cabe añadir que el nuevo esquema general que se propone no tendrá,

en términos estrictamente recaudatorios, efectos perniciosos para la Hacienda canaria en tanto los servicios turísticos, fuerza motriz de nuestra economía, continuarán entendiéndose realizados en el Archipiélago. Se recomienda, en consecuencia, la adaptación de la normativa del IGIC a las nuevas exigencias comunitarias a fin de evitar la aparición de supuestos de doble imposición o no imposición en tanto las modificaciones propuestas no tendrán, en principio, impacto significativo en los presupuestos de la CAC.