



FISCALIDAD INTERNACIONAL EN EL PAIS VASCO

Sección editada en colaboración con: 

El establecimiento permanente como criterio de localización territorial y punto de conexión en el IVA

Francisco Martín Sesma
Inspector de Hacienda del Estado
Hacienda Foral de Gipuzkoa

I. INTRODUCCIÓN

El objeto de estas líneas es hacer un recorrido en el tiempo por la normativa comunitaria y española, así como por la doctrina jurisprudencial, relativa a las operaciones sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en las que el establecimiento permanente (EP) es considerado como criterio de localización territorial para ubicar la operación, en el ámbito de la Comunidad Europea, dentro de uno de sus Estados miembros, sea un territorio en que se aplique el IVA o uno en que no lo sea, o fuera de la misma, en países terceros en los que no rige el Tratado constitutivo de la misma. En la exposición se destacarán las notas o caracteres que debe reunir el EP para ser considerado como tal y los efectos que de su existencia se desprenden en orden a la exacción del tributo. Finalmente, se analizará la funcionalidad que el EP, como criterio de localización, pueda presentar en relación a los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico del País Vasco (CEPV) y Convenio Económico de Navarra (CEN) para el IVA, siendo que, con distinto alcance, el EP como criterio de localización territorial en aquellos ámbitos y los puntos de conexión en el ámbito interno español, presentan similitudes en la medida que tienen por objeto el reparto de competencias para la exacción del tributo entre jurisdicciones y administraciones tributarias concurrentes y el establecimiento de las reglas a partir de las cuales dirimir los posibles conflictos que pudieran surgir entre ellas, en los ámbitos, que bien podríamos denominar, supranacional, cuando afectan a Estados miembros de la Comunidad, internacional, cuando la operación cabe ubicarla fuera del ámbito del IVA europeo (conforme a la normativa comunitaria e interna del Estado miembro de que se trate), e interno, cuando se producen a nivel nacional.

II. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO CRITERIO DE LOCALIZACIÓN TERRITORIAL DEL IVA EN LAS DIRECTIVAS Y JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

1. DURANTE LA SEXTA DIRECTIVA

A) UN CRITERIO DE LOCALIZACIÓN CARENTE DE CONCEPTO NORMATIVO

En la configuración inicial de la Sexta Directiva quedaban sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto que actuara como tal y las importaciones de bienes (1), entendiéndose por interior de cada país el ámbito de aplicación definido en el Tratado constitutivo de la entonces denominada Comunidad Económica Europea (TCEE) (2).

Para determinar el territorio de aplicación del impuesto y el lugar de realización del hecho imponible de las entregas de bienes la Sexta Directiva no utilizó el concepto de EP (3), mientras que para las prestaciones de servicios, sin duda, por sus posibilidades de mayor complejidad, diversificación y deslocalización, sí se refirió a ese instituto propio de la imposición directa para residenciar la tributación de las rentas en su lugar de generación y solventar problemas de elusión, desimposición o doble imposición (4). Sin embargo, la directiva no definió lo que había de entenderse por EP en el IVA.

La Sexta Directiva se refiere al EP con ocasión de determinar el lugar de realización del hecho imponible de las prestaciones de servicios, tanto cuando la operación tributa en función del principio de origen como cuando lo hace en función del de destino. Aunque parte de un modelo de tributación de las prestaciones de servicios en origen, son muchas las excepciones que se han ido incorporando y que responden al principio de tributación en destino, motivadas por la necesidad de gravar las prestaciones en el lugar del consumo o utilización cuando intervienen sujetos establecidos en distintos territorios (5).

Conforme al principio de tributación en origen, la Sexta Directiva sentó el criterio general de que los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un EP desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el EP, el lugar de su domicilio o residencia habitual (6). A nuestro juicio, en el texto de la Sexta Directiva no se apreciaba preferencia del lugar de la sede de la actividad económica del prestador sobre el lugar donde poseyera un EP, por lo que los Estados miembros, cuando el sujeto operaba en más de un territorio, tenían libertad de elegir la sede de la actividad económica o el EP para localizar el hecho imponible. La opción generalizada fue la de fijar como criterio prioritario la sede de la actividad y el EP cuando el sujeto, operando en más de un territorio, poseía un EP desde el que realizaba la prestación de servicios, caso en el que el hecho imponible se localizaba en el interior del país en que estuviera situado. Los criterios del lugar del domicilio o residencia habitual de quien los presta eran subsidiarios de los anteriores.

Como criterio específico, la tributación en origen se ha venido aplicando en el régimen especial de las agencias de viajes cuando actúan en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El lugar de la prestación única hecha por la agencia de viajes al viajero será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un EP desde el que haya suministrado la prestación de servicios (7).

El principio de tributación en destino en la Sexta Directiva se ha aplicado a las prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles para situar el lugar de realización del hecho imponible en el lugar donde radicarán los mismos (8); prestaciones de servicios de transporte, el lugar donde el transporte se realice, en función de las distancias recorridas (9); determinadas prestaciones de servicios en el lugar en que materialmente fueran realizadas (10); arrendamiento de cosas muebles corporales, excepto de medios de transporte, que sean exportados por el arrendador desde un Estado miembro a otro Estado miembro a fin de ser utilizados en este último, el lugar donde la utilización del arrendamiento se consume (11); y a un elenco de prestaciones de servicios (12) hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los prestara, para las que el lugar de la prestación sería el lugar en que el destinatario de los servicios tuviera establecida la sede de su actividad económica o poseyera un EP al que fuera dirigida la prestación o, en defecto de una (sede de la actividad) u otro (EP), el lugar de su domicilio o de su residencia habitual. Si el destinatario está establecido dentro del país de quien presta el servicio, se aplica la regla principal de localización en origen. Si el destinatario está establecido fuera de la Comunidad o dentro pero en un país distinto del prestador, se aplica el criterio de tributación en el lugar de destino (13). La determinación del lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicios y el destinatario de la prestación de que se trate (14).

Esta última regla específica no era de aplicación absoluta porque, para evitar casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, se facultaba a los Estados miembros para que el lugar de las prestaciones de los servicios en cuestión (15), que conforme a las reglas de localización se hallaba en el interior del país, se situase fuera de la Comunidad, siempre que la utilización y la explotación efectiva se llevaran a cabo fuera de la Comunidad, y, viceversa, que, si conforme a las mismas reglas se hallaba fuera de Comunidad, se situara en el interior del país, siempre que la utilización y la explotación efectivas se llevaran a cabo en el interior del país (16). La excepción ha pervivido en la actual regulación. Dicha facultad de los Estados miembros se extendía también a los arrendamientos de bienes muebles corporales, cualesquiera que fuesen,

incluidos los medios de transporte a los que no se exceptuaba de la misma (17) , para los que regía la regla general de localización.

La regla de localizar los arrendamientos de bienes muebles (excepto de cualquier medio de transporte) que fueran exportados por el arrendador desde un Estado miembro a otro Estado miembro a fin de ser utilizados en este último en el lugar en que dicha utilización se consumara fue suprimida por la Décima Directiva 84/386/CEE a partir del 1 de julio de 1985 (18) , por lo que quedaron integrados junto los restantes arrendamientos de bienes muebles dentro de la regla principal de localización de las prestaciones de servicios en origen. Sin embargo, a estos arrendamientos (con la excepción referida), cuando los servicios fueran hechos a personas establecidas fuera de la Comunidad o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país del prestador, les resultaba de aplicación la regla de tributación en destino, supuestos en los que su localización estaría donde el destinatario tuviera la sede de su actividad o EP o, en defecto de uno u otro, su domicilio o residencia habitual (19) . En cuanto a los arrendamientos de medios de transporte, a los que la Décima Directiva 84/386/CEE considera que conviene aplicarles estrictamente la regla general de la prestación de los servicios, o sea, el criterio de tributación en origen, el lugar donde esté establecido quien los presta (20) , mantiene la facultad de los Estados miembros para considerar que el lugar de las prestaciones de servicios localizadas en el interior del país se sitúe fuera de la Comunidad, siempre que su utilización y explotación efectiva se lleve a cabo fuera de la Comunidad, y viceversa (21) .

La **nota común a las reglas de localización referidas al EP**, sea en aplicación del criterio de tributación en origen sea el de destino, es que **la prestación del servicio ha de estar ligada al EP**. No basta con la mera existencia del establecimiento. La prestación ha de haber sido realizada o suministrada desde el EP o ser destinatario de la misma, lo que implicaba que el establecimiento contara con los medios adecuados tanto para prestar el servicio como para recibirlo en beneficio de la actividad realizada en el mismo. Con tal afectación, la Sexta Directiva, aunque no definía el EP, sin embargo, sentaba las bases de los requisitos con los que la jurisprudencia comunitaria perfiló la figura extensiva a los distintos hechos imposables del IVA.

La creación del mercado interior (22) en 1992 como un espacio sin fronteras interiores, en el que se garantizase la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, llevó a la eliminación de las fronteras fiscales entre los Estados miembros y supresión de los gravámenes a la importación y las desgravaciones a las exportaciones en los intercambios entre Estados miembros. Sin embargo, en el ámbito del IVA las conocidas dificultades que conllevaba su plena realización volvieron a posponer el inicial deseo (23) de aplicar en los intercambios entre los Estados miembros el principio de la imposición en el Estado de origen de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, por lo que se articuló el denominado período transitorio a partir del 1 de enero de 1993 que, en principio, habría de finalizar el 31 de diciembre de 1996, durante el que los Estados miembros de destino pudieran gravar las operaciones intracomunitarias efectuadas por los sujetos pasivos no exentos con los tipos y condiciones de cada uno (24) .

La Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (25) , lleva a efecto la supresión de las fronteras y gravámenes interiores, define qué se ha de entender por territorio de un Estado miembro, Comunidad y territorio de la Comunidad, territorio tercero, país tercero e interior de país, hace que las importaciones pasen a estar constituidas por la entrada en el interior de la Comunidad (26) y estatuye el denominado régimen transitorio de tributación en IVA de los intercambios entre los Estados miembros creando el concepto de adquisiciones intracomunitarias (27) . Completan el sistema común y perfilan la creación del mercado interior otras dos directivas, la 92/77/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992, de aproximación de tipos del IVA, y la 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, de medidas de simplificación (28) , que modifica cambios hechos en la Sexta Directiva por la 91/680/CEE.

La Directiva 91/680/CEE, aunque no incluyó disposición específica sobre establecimientos permanentes, introdujo reglas que alteraban el criterio principal de localización de los servicios en las prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios que actuaran en nombre y por cuenta de terceros. En concreto, cuando estos intervinieran en las prestaciones de transportes intracomunitarios de bienes, modula y sustituye, respectivamente, el criterio general por el de lugar de partida del transporte (29) o el lugar de ejecución material de la prestación accesoria (30) . De manera semejante, cuando no afectaran a prestaciones de transporte intracomunitario de bienes, o no tuvieran por objeto actividades accesorias a transportes intracomunitarios de bienes, ni fueran de aquellas (prestaciones de servicios hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los prestara) a las que les resultaba de aplicación la regla de localización en el destinatario, bien en la sede de la actividad económica o posesión de un EP al que vaya dirigida la prestación, bien, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual (31) , opta por localizarlas en el lugar donde se efectúen las operaciones principales (32) .

Sin que afecte a lo dicho, tanto para las prestaciones de servicios de transporte intracomunitario de bienes, de servicios accesorios a las prestaciones de transporte en los anteriores casos y de servicios efectuadas por los intermediarios, la Directiva contiene una malla de seguridad consistente en que, si las referidas prestaciones de servicios se realizan para

destinatarios identificados a efectos del IVA en un estado miembro distinto, respectivamente, del de partida del transporte, de aquél en cuyo interior se realizan materialmente las prestaciones accesorias o del que se efectúen las operaciones de intermediación, el lugar de las prestaciones se consideraría situado en el territorio del Estado miembro que hubiese atribuido a los destinatarios el número de identificación a efectos del IVA bajo el cual se les hubiera prestado el servicio de transporte intracomunitario, los servicios accesorias o los de intermediación.

Complementariamente la Directiva 91/680/CEE junto a la 92/111/CEE introducen modificaciones en materia de deudores frente al erario, inversión del sujeto pasivo, responsables solidarios y obligaciones formales (33) .

Pocos años antes de la refundición de la Sexta Directiva y su sustitución por la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (34) , se regulan y modifican los criterios de gravamen de los servicios de telecomunicaciones, servicios de radiodifusión y de televisión, servicios prestados por vía electrónica, las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural y las entregas de electricidad y los servicios de provisión de acceso a las redes de distribución y su utilización así como la prestación de otros servicios vinculados a los mismos.

En el caso de los **servicios de telecomunicaciones** se motivó el cambio por la inadecuación de los criterios de localización de las prestaciones de servicios de la Sexta Directiva (35) para gravar la totalidad de esos consumos que se realizaban en el interior de la Comunidad y prevenir el falseamiento de la competencia en dicho ámbito, con la finalidad de que dichos servicios prestados a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad o a beneficiarios establecidos en un país tercero se gravaran principalmente en el lugar del beneficiario. Todo ello condujo al legislador comunitario (36) a añadir una nueva excepción al criterio general de gravamen en origen. Al efecto, se definieron en qué consistían los servicios de telecomunicaciones (37) para determinar que, cuando se trataran de prestaciones hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, el lugar de realización de los mismos sería el lugar en que el destinatario de dichos servicios tuviera establecida la sede de su actividad económica o poseyera un EP al que fuera dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual. Ahora bien, si los servicios de telecomunicaciones fueran prestados por un sujeto pasivo establecido fuera de la Comunidad a todo sujeto no pasivo (*sic*) (38) establecido en la Comunidad, los estados quedaban obligados a que, si la localización de operación se hallaba fuera de la Comunidad, el lugar de la prestación de estos servicios se situara en el interior del país, siempre que la utilización y la explotación efectiva se llevaran a cabo en el interior del país (39) . Correspectivamente, se designa deudor del tributo al destinatario de la prestación de servicios electrónicos que sea sujeto pasivo cuando la prestación haya sido realizada por un sujeto pasivo establecido en el extranjero, pudiendo los Estados miembros disponer que quien preste el servicio esté obligado solidariamente a pagar el impuesto (40) .

De manera similar, a la Sexta Directiva se incorporan (41) con carácter temporal (42) los **servicios de radiodifusión y de televisión** y algunos **servicios prestados por vía electrónica** que, sin carácter exhaustivo, se relacionan en anexo (43) para los que se diseña un régimen especial. La motivación y finalidad de las medidas vienen a coincidir: inadecuación de las normas hasta entonces aplicadas, que no permiten gravar de manera adecuada ese tipo de servicios consumidos dentro de la Comunidad ni evitar distorsiones de competencia en ese ámbito; eliminación de distorsiones en el funcionamiento del mercado interior e introducción nuevas normas armonizadoras para este tipo de actividades; garantizar que esos servicios, cuando se realicen con carácter oneroso y sean consumidos por clientes establecidos en la Comunidad, estén gravados en la Comunidad y no lo estén si se consumen fuera de la Comunidad (44) . A estos servicios se les da el mismo tratamiento que a los de telecomunicaciones pero para los servicios prestados por vía electrónica se establece una regla especial.

Con carácter general, a los **servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y prestados por vía electrónica** se les aplicará el criterio de tributación en destino (45) , cuando tales prestaciones son hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste. En tales casos, su lugar de realización será donde el destinatario tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un EP al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual. Sin embargo, con la finalidad de evitar casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, los Estados miembros podrán considerar que el lugar de las prestaciones de esos servicios esté situado fuera de la Comunidad siempre que la utilización y la explotación efectiva se lleven a cabo fuera de la Comunidad, o en el interior del país si ambas se llevan a cabo en el interior del país, excepto en el caso de los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto (46) . Si los destinatarios de los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión fueran personas que no tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto que estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, y el prestador es un sujeto pasivo que tiene establecida la sede de su actividad económica o posee un EP desde el que se preste el servicio fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el EP, que tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual, el lugar de la prestación de los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión estará situado en el interior del país, siempre que la utilización y la explotación efectivas se lleven a cabo en el interior del país (47) .

Para los **servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto** se establece una **regla particular** (48) y se articula un **régimen especial voluntario**. La regla particular consiste en que las prestaciones de estos servicios prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, que estén establecidas o que tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un EP desde el que se preste al servicio fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el establecimiento mencionados tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual, será el lugar en que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual. Se debe reparar que, a diferencia de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión, la aplicación de esta regla no requiere la utilización o explotación efectiva de los servicios en el interior del Estado miembro de que se trate. El régimen especial, el denominado **régimen de ventanilla única**, al que se pueden acoger voluntariamente los sujetos pasivos no establecidos, busca facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, mediante la designación de un Estado miembro en el que cumplir sus obligaciones para con todos los demás (49). A efectos de este régimen se define el sujeto pasivo no establecido como todo sujeto pasivo que no haya situado la sede de su actividad económica en la Comunidad ni posea un EP en el territorio de la Comunidad y que no tenga la obligación por otro motivo de estar identificado a efectos fiscales (50).

Hay que esperar a la modificación del lugar de las **entregas de gas y electricidad** (51) para que la Sexta Directiva incluya el EP como criterio de localización dentro de las entregas de bienes. La Directiva 2003/92/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003 (52), motivada por la liberalización del sector del gas y la electricidad, el establecimiento de un mercado interior de los mismos y las dificultades que supone seguir el recorrido del gas y la electricidad (sic), todo lo que complicaba la determinación del lugar de entrega con las normas establecidas para las entregas de bienes, viene a regular específicamente el lugar de estas entregas, tanto en fases anteriores como en la etapa del consumo final, y el lugar de los servicios de provisión de acceso a las redes de distribución y su utilización así como la prestación de otros servicios vinculados a los mismos, con arreglo al criterio de tributación en destino. Y para evitar la doble imposición deja exenta la importación de gas a través del sistema de distribución de gas natural y de electricidad (53).

Así, en las **entregas de gas** a través del sistema de distribución de gas natural y de las **entregas de electricidad**, a un sujeto pasivo revendedor, el lugar de la entrega será en el que este tiene la sede de su actividad económica o posee un EP para el cual se entregan los bienes, o, en ausencia de la sede de actividad económica o del EP mencionados, el lugar en el que tiene su domicilio permanente o su lugar de residencia habitual (54). En el caso de las entregas o suministros que no se realicen a un sujeto pasivo revendedor, el lugar de la entrega será en donde el adquirente realice el uso y consumo efectivos de los bienes. Normalmente coincidirá con el lugar donde esté situado el contador de un consumidor final. Cuando el adquirente no consuma efectivamente todos o parte de los bienes, estos bienes no consumidos se considerarán usados y consumidos en el lugar en que el adquirente tenga la sede de su actividad económica o posea un EP para el que se entregan los bienes. En ausencia de la sede de actividad económica o del EP mencionados, se entenderá que ha usado y consumido los bienes en el lugar en el que tiene su domicilio permanente o su lugar de residencia habitual (55). Estas entregas no se asimilan a entregas de bienes a título oneroso en caso de transferencia por un sujeto pasivo de estos bienes de su empresa con destino a otro Estado miembro (56). Correlativamente, se designan deudores del impuesto a las personas registradas a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el territorio del país y a las que se entregan los bienes (adquirentes) en las condiciones antes expuestas, si la entrega la efectúa un sujeto pasivo no establecido en el territorio del país con la inversión del sujeto pasivo. Y se dispensa de la obligación de identificación con un número individual a los no establecidos que realizan las entregas de dichos bienes con inversión obligatoria del sujeto pasivo (57).

En cuanto al lugar de los **servicios de provisión de acceso a las redes de distribución y su utilización así como la prestación de otros servicios vinculados a los mismos**, para evitar la doble imposición o la ausencia de imposición, se procede a la armonización de las normas por las que se rige la determinación del lugar de entrega de los servicios de transmisión y transporte, aplicándoles el criterio de tributación en destino cuando los servicios se prestan a personas establecidas fuera de la Comunidad o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad pero fuera del país de quien los presta. Así estos servicios tributarán en el lugar en que el destinatario de ellos tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un EP al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual (58).

Completa el panorama normativo de la Sexta Directiva el Reglamento (CE) n° 1777/2005 del Consejo dictado para armonizar y garantizar una aplicación uniforme en los Estados miembros (59). En lo que interesa, este reglamento, por una parte, consideró que: a) los servicios de traducción de textos estaban incluidos dentro de los servicios susceptibles de localización en destino (sede de la actividad económica o EP al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual) en las prestaciones hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste; b) las cesiones de derechos de retransmisión de partidos de fútbol por televisión por un establecido en un tercer país a sujetos pasivos establecidos en la

Comunidad eran cesiones de derechos; c) los servicios de solicitud o la obtención de devoluciones se incluían entre las prestaciones de... y otras prestaciones similares; d) las prestaciones de los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de otro... abarcan tanto la prestación de servicios efectuada por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta del destinatario de la prestación en cuestión, como la prestación de servicios efectuada por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta del proveedor de la prestación efectuada; e) los remolques, semirremolques y vagones de ferrocarril se considerarán medios de transporte (60) . Y, por otra parte, precisó que los **servicios efectuados por vía electrónica** (61) abarcarían los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información (62) , pasando, primero, a detallar aquellos servicios que, prestados por Internet o de una red electrónica, quedaban comprendidos como servicios electrónicos (63) , y, después, a remarcar que los servicios de radiodifusión y televisión y los de telecomunicaciones no se considerarían incluidos entre los servicios prestados por vía electrónica (64) , para, finalmente, concretar aquellas entregas (65) o prestaciones de servicios que no se considerarían servicios prestados por vía electrónica (66) .

B) CARACTERIZACIÓN POR LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

La exposición hecha nos ha permitido comprobar que la Sexta Directiva no definía el EP. No obstante, de las reglas de localización de los servicios, cabía deducir que, al ligar la Sexta Directiva la prestación del servicio al EP, no bastaba la mera existencia del establecimiento, sino que la prestación había de haber sido realizada o suministrada desde el EP o ser destinatario de la misma. Esto implicaba interpretar que para apreciar la existencia de un EP este debía contar con los medios adecuados para prestar el servicio y/o recibirlo en beneficio de la actividad en el realizada, como ente diferenciado del lugar donde estuviera la sede de la actividad económica del sujeto prestador o destinatario, por lo que se puede sostener que la directiva contenía las bases de los caracteres con los que la jurisprudencia comunitaria perfiló el concepto de EP, deducidos de la propia normativa del IVA: Prestación o entrega realizada o suministrada desde el EP o como destinatario de la misma; consistencia mínima y medios humanos, técnicos y materiales necesarios empleados en las operaciones realizadas desde o hacia ellos; realidad y prueba de su existencia; independencia económica y asunción de riesgos por los establecimientos, ya sean filiales o sucursales, respecto de sus matrices; independencia entre establecimientos permanentes de una misma entidad; y no necesidad de apelar a criterios provenientes de la imposición directa. Estas notas fueron finalmente incorporadas a la normativa que sucedió a la Sexta Directiva. A continuación se exponen los principales jalones de su elaboración.

El entonces denominado Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ya desde su Sentencia de 4 de julio de 1985, Caso Berkholz (asunto 168/84), al interpretar el artículo 9.1 de la Sexta Directiva, en la línea expuesta, configura los caracteres del concepto de EP que serán seguidos y mantenidos desde entonces por todos los órganos judiciales y administrativos. Razona que *"del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición... se deduce que la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios"* (párrafo 18), por lo que *"el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una instalación destinada a una actividad comercial... sólo puede calificarse como EP, a efectos de la disposición citada, en el caso de que el establecimiento de que se trate suponga una integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para prestar los servicios de que se trate y de que tales servicios no puedan atribuirse de modo apropiado a la sede de la actividad económica del prestador"* (párrafo 19). En el mismo sentido razona el TJCE en la Sentencia de 2 de mayo de 1996, caso Faaborg-Gelting Linien A/S (asunto C-231/94), en la que, con un criterio utilitarista, se pronuncia a favor de la sede de la actividad económica del prestador de servicios de restauración en el caso de una zona de restaurante a bordo de un barco, *"en especial cuando, como en el presente caso, la sede permanente del titular del barco ofrece un punto de referencia útil con vistas a la tributación"*.

La sentencia del caso Berkholz nos llama la atención no tanto por las notas con las que caracteriza el EP cuanto por la calificación de la sede de la actividad económica como punto de conexión prioritario cuando afirma que *"tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se presten servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la vinculación con la sede no lleve a una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro"* (67) , siendo que la literalidad del artículo 9.1 de la Sexta Directiva, en sí, no abonaba una interpretación tan decantada (68) , por más que en el séptimo Considerando de la Sexta Directiva se diga que el *"lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad económica"*. A la expresión *en principio...* le atribuimos el valor de que siempre que no se opere desde otro lugar. Esta idea de la preminencia de la sede de la actividad, sin embargo, va a representar una línea de continuidad que se extenderá a la interpretación del artículo 44 de la Directiva 2006/112 una vez modificado el punto de conexión general del prestador del servicio por el del destinatario, vigente ya la actual directiva. Para el TJCE la razón está en que la toma en consideración de otro establecimiento solo operaría en el

caso en el que la sede de la actividad económica no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro. A nuestro juicio, la preeminencia de la sede de la actividad económica sobre el EP juega como criterio preferencial en la localización de una operación en el interior de un país miembro cuando un sujeto pasivo opera desde la sede de la actividad y desde sucursales que pueden reunir o no la condición de EP, pero no cuando resultan afectados territorios de varios estados en los que un sujeto pasivo opera, porque lo razonable es que los estados afectados aspiren a gravar la prestación que incida en su territorio. En realidad, el Tribunal, bajo argumentos de racionalidad, facilidad, evitación de casos de no imposición y seguridad jurídica, ante una prestación de servicios compleja, lo que hace es introducir un plus probatorio para que la prestación se entienda hecha desde o recibida en un EP, lo que constituye más bien una presunción a favor de la sede de la actividad económica.

En la Sentencia de 20 de febrero de 1997, Caso DFDS A/S (Asunto C-260/95), con reproducción de párrafos de la del Caso Berkholz (69), aunque el TJCE, dados los antecedentes, reconoce la posición de DFDS (70) a favor de la sede de la actividad económica de un organizador de circuitos turísticos (71), sin embargo acoge la alegación del Gobierno del Reino Unido y los argumentos del Abogado General (72), que apelan más a la realidad económica de la operación (73) que a su racionalidad fiscal, decidiendo la cuestión, esta vez, a favor del EP (74). Y, dando un paso más, atribuye esta condición a otra sociedad diferente, a través de la que el organizador actúa en otro Estado miembro como agente suyo, aunque sea como simple organizador, siempre que cuente con los medios humanos y técnicos que caracterizan a un EP (75).

En esta sentencia el TJCE parece admitir la posibilidad de que una sociedad filial de otra domiciliada en otro estado miembro pueda tener la condición de EP y, por ende, de sujeto pasivo, al margen de su personalidad jurídica independiente (76). Sin embargo, años después, en la Sentencia de 25 de octubre de 2012, Casos Daimler AG y Widex A/S (asuntos C-318/11 y C-319/11) el ya denominado Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) relativizó ese alcance al declarar que en el caso DFDS *"la razón de haber atribuido menor importancia a la independencia jurídica de la filial que a la realidad económica subyacente fue únicamente la de determinar cuál de las dos sociedades (la matriz o la filial) había realizado efectivamente las operaciones imponibles de prestación de los servicios objeto del procedimiento principal, y poder determinar así cuál era el Estado miembro de imposición de dichas operaciones"* (apartado 49).

En las Sentencias de 17 de julio de 1997, Caso ARO Lease BV (asunto C-190/95), y 7 de mayo de 1998, Caso Lease Plan Luxembourg SA (Asunto C-390/96), se ventilan supuestos similares pero más complejos por tratarse de prestaciones de servicios a través de varios territorios (arrendamiento financiero de automóviles en Bélgica por parte empresas con sede, una, en Holanda y, otra, en Luxemburgo). En la primera, el TJCE vuelve a colacionar la del caso Berkholz (en el apartado 15 se sintetizan el 17 y 18 (77)) y, apoyándose en la Sentencia de 15 de marzo de 1989, Caso Hamann (asunto 51/88), insiste en el carácter prioritario de la sede de la actividad económica (78), para concluir que una sociedad que no dispone ni de personal propio ni de una estructura con un grado suficiente de permanencia... no puede considerarse que posea un EP (79). En la segunda sentencia, ante planteamiento similar, repite los razonamientos recordados en la de ARO Lease (80), y, atendiendo a que se trata de servicios de arrendamiento financiero de automóviles (81), declara, de modo equivalente, que *"...el concepto de «EP» que figura en el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una empresa establecida en un Estado miembro que alquila o cede en arrendamiento financiero diversos vehículos a clientes establecidos en otro Estado miembro no dispone de un EP en el otro Estado miembro por el mero hecho de tal arrendamiento"* (82).

En estos dos casos no se discute la existencia o no de medios humanos y materiales. Se parte de que en el Estado miembro de los arrendatarios concernido se carece de personal propio y de estructura con grado suficiente de permanencia, por lo que no servirían para dilucidar qué medios serían suficientes y qué relaciones se habrían de entablar entre el prestador y receptor del servicio para resolver una posible confrontación entre sede de la actividad económica y EP. Por otra parte, aunque la cita del caso Hamann es acertada –para reafirmar la necesaria conexión de la prestación con el EP y la consistencia mínima necesaria y permanente de recursos humanos y técnicos para proporcionar los servicios o, en su caso, utilizarlos en su provecho (83)–, sin embargo, nos parece equívoca. Primero, porque el objeto de la controversia allí planteada versa sobre si los yates de vela de alta mar, utilizados por los arrendatarios para la práctica del deporte de la vela, son medios de transporte en el sentido de la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, cuestión que se resuelve afirmativamente y conduce a la tributación de su arrendamiento en función del criterio, entonces principal, de origen del artículo 9.1 de la Sexta Directiva, en lugar de la excepción, lugar de utilización del medio, del artículo 9.2, letra d) de la que estaban excluidos los arrendamientos de medios de transporte. Y segundo, porque, pese a la literalidad del inciso final de uno de sus párrafos (*"... de conformidad con el principio general"*) (84), en el objeto de la controversia no se confrontan la realización del arrendamiento del yate desde la sede de la actividad económica o desde un EP del mismo sujeto pasivo, extremo que resulta corroborado por una de las invocaciones preliminares de la sentencia (85). En nuestra opinión, nada se opondría a que toda la operatoria de arrendamiento de un medio de transporte se hiciera desde un EP que contara con todos los medios humanos y técnicos necesarios para llevar a cabo todas las operaciones separadamente de su sede o casa central, como años después

terminaría reconociéndose en la directiva vigente.

Más pegada a la letra del artículo 9.1 de la Sexta Directiva se muestra la Sentencia de 11 de septiembre de 2003, Caso Cookies World (asunto C-155-01), en la que, en un caso también de arrendamiento financiero de vehículos interviniendo dos Estados miembros (empresa con domicilio social en Austria que alquiló un vehículo a otra empresa establecida en Alemania – arrendadora en régimen de leasing– para utilizar el vehículo principalmente en Austria), aunque recuerde las precedentes de ARO Lease y Hamann, pone al mismo nivel la sede de la actividad económica y el EP al limitarse a decir que *"para el arrendamiento de cualquier medio de transporte, la conexión a efectos fiscales escogida por la Sexta Directiva queda fijada en principio, por razones de simplificación, en el lugar donde el arrendador del medio de transporte tenga establecida la sede de su actividad económica o un EP y no en aquel donde se efectúe la utilización de la cosa arrendada"* (apartado 47). En esta Sentencia el TJCE repite la conclusión del caso Lease Plan Luxembourg SA de que el mero arrendamiento financiero de vehículos no supone la existencia de un EP en el otro Estado miembro (86) .

Particular interés tienen las declaraciones de la Sentencia de 23 de marzo de 2006, caso FCE Bank plc (Asunto 210/04). En el caso DFDS A/S el TJCE vendría a admitir que una sociedad filial de otro estado miembro puede tener la condición de EP y, por ende, de sujeto pasivo, al margen de su personalidad jurídica independiente. Interpretada en el contexto de la sentencia que encabeza este párrafo, la condición de EP estaría en función de su independencia económica de la matriz. Así, en este caso de FCE BANK plc, con base en las Sentencias de 3 de marzo de 1994, caso Tolsma (asunto C-16/93), y 21 de marzo de 2002, caso Kennemer Golf (asunto C-174/00), el TJCE declara que una prestación solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y para determinar si existe una relación jurídica de esta índole entre una sociedad no residente y una de sus sucursales es preciso verificar si la sucursal desarrolla una actividad económica independiente asumiendo el riesgo económico de la operación, de modo que si no lo asume sería una entidad dependiente que constituye un único sujeto pasivo con la entidad matriz con arreglo al artículo 4.1 de la Sexta Directiva, no empujando esta conclusión el artículo 9.1 de la misma porque esta tiene por objeto determinar quién es el sujeto pasivo en las transacciones de una sucursal con terceros, por lo que, concluye, los artículos 2, punto 1, y 9, apartado 1, deben interpretarse en el sentido de que un EP que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios (87) . Además, a la pregunta planteada en la cuestión prejudicial de si puede utilizarse el criterio *arm's length* del Modelo de Convenio OCDE para evitar la doble imposición, declara tajantemente que *"procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos"* (apartado 39). Pese a la rotundidad de esta declaración, debe señalarse que el Abogado General en sus conclusiones (88) la limitaba al propio alcance del principio del *arm's length* del artículo 7, apartado 2, del MC OCDE, pues como afirma *"se basa en una ficción jurídica, ya que consiste en tratar al establecimiento permanente como si se tratara de una empresa independiente, pese a que no lo es. Ahora bien, en el régimen común del IVA, la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental. En virtud de este principio, en particular, la base imponible para la aplicación de dicho impuesto debe ajustarse a la contraprestación del servicio prestado realmente recibido y no a un valor determinado conforme a criterios objetivos. Por consiguiente, sería contrario a dicho régimen basarse en una ficción jurídica y tratar a una operación interna como si fuera una operación realizada entre dos entidades independientes"*.

En cuanto a la realidad de la existencia de un EP, el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 28 de junio de 2007, Caso Planzer Luxembourg Sarl (Asunto C-73/06), declara, con ocasión de una petición de devolución a un sujeto pasivo no establecido en el interior del país (89) , acompañada de la correspondiente certificación que permite presumir, en principio, que se trata de sujeto pasivo del IVA establecido en el Estado miembro que la expidió, que no implica que esté prohibido que la Administración tributaria del Estado miembro donde se solicita la devolución albergue dudas en cuanto a la realidad económica del establecimiento cuya dirección se menciona en la referida certificación y se cerciore de dicha realidad recurriendo a las medidas administrativas previstas al efecto en la normativa comunitaria. En la misma Sentencia, a los indicados efectos, declara que la sede de la actividad económica de una sociedad es el lugar donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la dirección general de dicha sociedad y donde se desarrollan las funciones de administración central de ésta señalando los elementos a tomar en cuenta (90) .

Es remarcable la precisión del concepto de "lugar de establecimiento" que hace la Sentencia de 12 de septiembre de 2013, Caso Le Crédit Lyonnais (asunto C-388/11), al decir que no alude únicamente a la sede del sujeto pasivo, sino también a los establecimientos permanentes que pueda tener en otros Estados miembros, considerándose el sujeto establecido también en esos otros Estados respecto de las actividades allí realizadas. De ello se desprende que un sujeto pasivo de IVA puede estar sometido tanto al régimen de deducción aplicable en el Estado de su domicilio social como a los de los otros Estados miembros en los cuales disponga de establecimientos permanentes (apartados 33-34), pudiendo tener en cada Estado miembro en que tenga un EP una prorrata diferente (apartado 37). Dada la libertad de elegir estructuras organizativas que permitan a los sujetos

pasivos aligerar su deuda fiscal, elegir entre realizar operaciones sujetas o exentas, las actividades realizadas desde un EP fuera de la Unión por una sociedad, cuya sede de actividad está ubicada en un Estado miembro, no pueden ser consideradas para determinar la prorrata de deducción del IVA que le sea aplicable, o sea, para incrementar su volumen de negocios con el realizado por las sucursales establecidas en Estados terceros (apartados 41 a 49).

2. EN LA ACTUAL DIRECTIVA 2006/112/CE

A) REVISIÓN DEL CRITERIO DE LOCALIZACIÓN E INCORPORACIÓN DEL CONCEPTO: ALCANCE DE LOS CAMBIOS

La sistematización, refundición, derogación y sustitución de la Sexta Directiva por la Directiva 2006/112/CE no deparó por sí la modificación de las reglas de localización del hecho imponible. Sin embargo, factores como la globalización, desregulación e innovación tecnológica habían posibilitado, ya para entonces, un cambio sustancial en el comercio de servicios (nuevos modelos de negocio y aumento de volumen) y elevado el número de servicios que podían prestarse a distancia. Aunque desde hacía tiempo se habían ido adoptando medidas para que numerosos servicios se gravaran en el país de destino, el funcionamiento del mercado interior había evidenciado la necesidad de cambiar el criterio principal de localización de los servicios en origen por el de destino, haciéndolo compatible con el deseo de la Comisión de simplificar el funcionamiento del régimen común del IVA, minimizar las posibles cargas para las empresas y la necesidad de establecer excepciones tanto por razones de índole administrativa como política. La revisión es realizada por la Directiva 2008/8/CE (91) que modifica la Directiva 2006/112/CE. Los cambios que introduce en la localización de los servicios, la necesidad de unificar las posibilidades interpretativas de los Estados miembros y garantizar la aplicación uniforme del sistema del IVA movieron luego al Consejo de la Unión Europea a aprobar el Reglamento de Ejecución n° 282/2011/ del Consejo, de 15 de marzo de 2011 [modificado por el Reglamento (UE) n° 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012, y el Reglamento de Ejecución (UE) n° 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013 (92)], siendo la primera norma comunitaria del IVA que incluye un concepto de EP a partir de las notas elaboradas por el Tribunal de Justicia.

De manera escalonada, en años sucesivos (93) , a partir de 1 de enero de 2010 (94) , la primera modificación, a efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de servicios, consistió en la consideración como **sujetos pasivos** a quienes desarrollaran asimismo actividades o realizaran operaciones que no se consideraran entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto respecto de todos los servicios que les fueran prestados, así como a las personas jurídicas que no tuvieran la condición de sujetos pasivos y estuvieran identificadas a efectos del IVA (95) .

En base a esta medida simplificadora, **se cambia la regla general de localización de los servicios en origen** diferenciando en función de la condición de sus destinatarios (96) , **se establecen disposiciones particulares para determinados servicios** (97) , que incluyen servicios prestados fuera de la Comunidad a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos (98) y medidas destinadas a evitar casos de doble imposición y de no imposición (99) , al tiempo que se extiende la aplicación obligatoria del mecanismo de inversión del sujeto pasivo (100) , la obligación de identificación de los sujetos pasivos deudores no establecidos (101) , y la presentación de un estado recapitulativo de los servicios recibidos y adquisiciones efectuadas respecto de los que se aplique el mecanismo de inversión por los sujetos pasivos y personas jurídicas no sujetos pasivos identificadas (102) . Asimismo, se regulan las devoluciones a no establecidos en la Comunidad o no establecidos en el Estado miembro de que se trate pero sí en otro (103) , y, para simplificar el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, se extiende el sistema de **ventanilla única electrónica** a las prestaciones de **servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión**, además de los **electrónicos** a los que ya venía siendo aplicada, a personas que no tuvieran la condición de sujetos pasivos, posibilitando la obtención de devoluciones de IVA (104)

Cuando el destinatario es un sujeto pasivo que actúe como tal (105) (no para su uso o consumo personal o privado), **la regla general será la de tributación en destino**, el lugar de prestación de servicios estará donde quien lo recibe tenga la **sede de su actividad económica**. Si el servicio se presta a un **EP** del sujeto pasivo **situado en un lugar distinto de la sede de su actividad económica**, el lugar de prestación de dichos servicios será **el lugar en el que esté situado ese EP**. En defecto de tal sede de actividad económica o EP, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.

El Reglamento de Ejecución 282/2011 precisa que en caso de que el sujeto pasivo esté establecido (sede de actividad económica o EP) en un único país o, en su defecto, tenga en un único país su domicilio y residencia habitual, la operación se gravará en ese país (106) . Si estuviera establecido en varios países, se gravará en el país donde el cliente haya establecido la sede de su actividad económica. Si la prestación de servicios se hiciera a un EP del sujeto pasivo distinto de la sede del cliente, se gravará en el lugar del EP que reciba el servicio y lo utilice para sus propias necesidades; a falta de ambos, en el lugar del domicilio o residencia habitual del sujeto pasivo (107) . Asimismo, este reglamento da reglas para la identificación

del EP del cliente (naturaleza y utilización del servicio prestado, contratos, hoja de pedidos, número de identificación atribuido por el Estado miembro del cliente y comunicado al prestador del servicio) y prescribe que cuando no se pueda determinar el establecimiento o cuando los servicios se presten a un sujeto pasivo en virtud de un contrato que cubra uno o más servicios utilizados de forma no identificable o cuantificable, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente estableció la sede de su actividad económica (108) .

Para los servicios prestados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos (109) se mantiene la regla de localización en origen. El lugar de la prestación del servicio será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. Si los servicios se prestan **desde un EP** del proveedor que esté **situado en un lugar distinto de tal sede**, el lugar de prestación de dichos servicios será el **lugar en el que esté situado ese EP**. En defecto de ambos, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.

A los efectos de aplicar las reglas de localización precedentes, los conceptos de sede de la actividad económica, EP, domicilio y residencia habitual de una persona física son definidos por el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, definiciones a las que suma, por la importancia que tiene la condición del destinatario de los servicios, al que pasa a denominar cliente, la determinación de la condición del cliente (110) , la calidad del cliente (111) , el lugar de establecimiento del cliente (112) , así como a establecer presunciones sobre su ubicación y refutación de las mismas, elementos de prueba para la ubicación y para la refutación de presunciones (113) y momento en el que cabe referir dicha condición, calidad y ubicación (114) , amén de remitir, lógicamente, la consideración del cliente como sujeto pasivo o no sujeto pasivo a lo dispuesto en la propia Directiva 2006/112 (115) .

La **sede de la actividad económica** (116) , tanto de los sujetos pasivos receptores de servicios (B2B) como de los proveedores (sujetos pasivos) de los mismos a personas no sujetos pasivos (B2C), será el lugar en el que el sujeto pasivo ejerce las funciones de administración central de la empresa, debiéndose tener en cuenta las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección. Cuando estos criterios no permitan determinar con certeza el lugar en el que radica la sede de la actividad económica, el criterio que prevalecerá es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa. En ningún caso una simple dirección postal podrá considerarse sede de la actividad económica de un sujeto pasivo.

El **EP** se define con los mismos requisitos pero se distingue en función de si recibe (cliente) o presta (proveedor) los servicios. Así, se entenderá **cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica**, que se caracterice por un **grado suficiente de permanencia** y una **estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan**, respectivamente, **recibir** y **utilizar los servicios** que se presten **para las necesidades propias de dicho establecimiento** (117) o **prestar los servicios que suministre** (118) . En este caso los requisitos han de concurrir en:

- en el **EP del prestador de los servicios** a no sujetos pasivos (artículo 45 Directiva 2006/112/CE).
- en el **EP prestador del servicio** situado en el lugar de la puesta a disposición de la embarcación (artículo 56.2, párrafo segundo, Directiva 2006/112/CE), a partir de 1 de enero de 2013, en los servicios de arrendamiento de una embarcación de recreo a una persona que no sea sujeto pasivo;
- en el **EP fuera de la Comunidad** desde el que un sujeto pasivo preste servicios por vía electrónica a un no sujeto pasivo establecido, domiciliado o residente habitual en un Estado miembro de la Comunidad (artículo 58 Directiva 2006/112/CE redactado por artículo 2 Directiva 2008/8/CE) hasta el 31 de diciembre de 2014;
- en sentido negativo, en el **EP** situado en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el IVA considerado como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando no intervenga en la entrega de bienes o prestaciones de servicios con aquellos medios o cuando los medios se hayan utilizado en tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos. Ahora bien, si se expide una factura con el número de identificación a efectos de IVA asignado por el Estado miembro del EP, se considerará que el EP ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada desde ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario (artículos 192 bis Directiva 2006/112/CE, redactado por artículo 2 Directiva 2008/8/CE, y 53 y 54 del Reglamento 282/2011; el artículo 192 bis no se aplica cuando el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad económica en el territorio del Estado miembro en el que se adeude el IVA, intervenga o no la sede en la entrega de bienes o prestaciones de servicios que se efectúe en ese Estado miembro).

El hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un EP (119) .

A efectos de la Directiva 2006/112/CE, por **domicilio** de una persona física, sea o no sujeto pasivo, se entenderá la dirección inscrita en el censo de población o en un registro similar o la dirección indicada por esa persona a las autoridades fiscales, a menos que existan pruebas de que dicha dirección no se ajusta a la realidad (120) . Y por **residencia habitual** de una persona física, sea o no sujeto pasivo, en el sentido de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá aquel lugar en que dicha

persona física vive habitualmente debido a la existencia de vínculos personales y profesionales. Cuando existan vínculos profesionales en un país diferente del de los vínculos personales, o cuando no existan vínculos profesionales, el lugar de residencia habitual estará determinado por vínculos personales que pongan de manifiesto una estrecha relación entre la persona física y el lugar en que se vive (121) .

Las **reglas particulares para localizar determinados servicios** se pueden agrupar en función de la no condición sujeto pasivo del destinatario de los servicios, con mención especial a los servicios prestados fuera de la Comunidad, o con independencia de tal condición:

A) Servicios a personas con independencia de su condición o no de sujeto pasivo (el EP no juega como criterio de localización):

a) Servicios de transporte: el lugar en el que se realice el transporte, en función de las distancias recorridas (122) .

b) Servicios vinculados a bienes inmuebles: el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles. Afecta a servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad (123) .

Este punto de conexión se tiene también en cuenta para determinar el lugar de prestación de **servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica** por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre **en combinación con servicios de alojamiento** en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, para los que se considerará que se prestan en dichas ubicaciones (124) .

c) Prestaciones de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares: el lugar en el que se lleven a cabo materialmente las manifestaciones para las prestaciones de servicios y servicios accesorios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, con inclusión de la prestación de servicios de los organizadores de esas actividades (125) .

A partir de 1 de enero de 2011, manteniendo el mismo punto de conexión para determinar el lugar de realización del hecho imponible, sin embargo se diferencian, por un lado, las prestaciones de servicios a un sujeto pasivo de los servicios de acceso a las citadas manifestaciones así como de los servicios accesorios en relación con el acceso, y, por otro, las prestaciones de servicios y de servicios accesorios a personas que no tienen la condición de sujeto pasivo relacionados con las mismas manifestaciones, con inclusión de la prestación de servicios de los organizadores de esas actividades (126) .

d) Servicios de restaurante y catering en transporte de pasajeros:

d') Servicios de restaurante y catering a bordo de buques, aviones o trenes durante una parte de un transporte efectuada en la Comunidad: el lugar de partida del transporte de pasajeros (127) .

d') Servicios de restaurante y catering distintos de los anteriores: el lugar en el que se presten materialmente los servicios durante una parte de un servicio de pasajeros efectuada en la Comunidad (128) .

e) Arrendamiento de medios de transporte a corto plazo: el lugar en el que el medio de transporte se ponga efectivamente a disposición del destinatario (129) . Este lugar será aquel en que el cliente o un tercero que actúe en su nombre tome posesión de él materialmente.

B) Servicios a personas que no tuvieran la condición de sujeto pasivo (consumidores finales; el EP sí puede jugar como criterio de localización):

a) Servicios de intermediación en nombre de otra persona y por cuenta ajena: el lugar de los servicios será donde el proveedor de la operación subyacente intermediada tenga la sede de su actividad económica, un **EP** desde el que se presten situado en distinto lugar de la sede y, en defecto de ambos, su domicilio o residencia habitual (130) .

Los **servicios de intermediación en nombre propio, pero por cuenta ajena**, en una prestación de servicios no habían cambiado, seguía considerándose que el sujeto pasivo intermediario ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate (131) .

b) Servicios de transporte de bienes no intracomunitario: el lugar en el que se realice el transporte, en función de las distancias recorridas (132) .

c) Servicios de transporte de bienes intracomunitario: el lugar de partida del transporte (133) .

d) Servicios consistentes en actividades accesorias de transporte (carga, descarga, manipulación y otras

similares): el lugar en el que se presten materialmente los servicios (134) .

e) Servicios de tasación de bienes muebles corporales y ejecuciones de obra sobre dichos bienes: el lugar en el que se presten materialmente los servicios (135) .

f) Prestaciones de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares a partir de 1 de enero de 2011: las prestaciones de servicios y de servicios accesorios a personas que no tienen la condición de sujeto pasivo relacionados con las citadas manifestaciones, con inclusión de la prestación de servicios de los organizadores de esas actividades, será **el lugar donde se lleven a cabo materialmente dichas manifestaciones** (136) .

g) Servicios de arrendamiento, excepto el arrendamiento a corto plazo, de un medio de transporte a partir de 1 de enero de 2013: el lugar en el que el **destinatario** esté **establecido** o domiciliado o resida habitualmente (137) .

No estará sujeto el servicio al IVA si el prestador del mismo demuestra que dicho lugar está situado fuera de la Comunidad, a menos que fuera de aplicación una medida para evitar la no imposición de la operación (138) .

Si el destinatario es una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo, el lugar de establecimiento será el lugar en que se realicen las funciones de su administración central, o el lugar de cualquier otro establecimiento que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento (139) .

h) Servicios de arrendamiento, excepto el arrendamiento a corto plazo, de embarcaciones de recreo a partir de 1 de enero de 2013: el lugar en el que la embarcación de recreo se ponga efectivamente a disposición del destinatario, cuando el servicio sea realmente prestado por el proveedor desde la sede de su actividad económica **o desde un EP situado en el lugar de la puesta a disposición** (140) .

i) Servicios prestados por vía electrónica (141) / (142) a partir de 1 de enero de 2010 hasta 31 de diciembre de 2014: el lugar dentro de la Comunidad en el que la persona destinataria que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o en el que tenga su domicilio o residencia habitual, cuando el servicio es prestado por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad o posea un **EP** fuera de ella desde el que se realice la prestación de servicios, o que, en defecto de tal sede de actividad económica o **EP**, tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad (143) .

Se debe retener que si el prestador del servicio está establecido en la Comunidad y quien recibe el servicio es un consumidor final (no sujeto pasivo) se aplica el criterio de gravamen en origen, se grava en sede del sujeto pasivo prestador (sede de la actividad, EP desde el que lo presta...), mientras que si quien recibe el servicio es un sujeto pasivo establecido en la comunidad se aplica el criterio de destino, lugar donde tenga la sede de su actividad económica o EP que reciba el servicio o, en defecto de ambos, el domicilio o residencia habitual.

j) Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y servicios prestados por vía electrónica (144) a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos a partir de 1 de enero de 2015 (145) : el lugar en el que las personas que no tengan la condición de sujeto pasivo estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente.

Sin perjuicio de la aplicación de las medidas destinadas a evitar la no imposición de la operación, en caso de utilización efectiva del servicio en la Comunidad, si el prestador del servicio demuestra que el lugar está situado fuera de la Comunidad, la operación no estará sujeta al IVA (146) .

Si el destinatario es una **persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo**, el **lugar de establecimiento** será el lugar en que se realicen las funciones de su administración central, o el lugar de cualquier otro establecimiento que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento (147) .

A partir de 1 de enero de 2015 se homogeneiza el tratamiento de estos servicios y confluyen los criterios de su localización territorial conforme al **principio de tributación en destino**: bien, respecto de servicios prestados a sujetos pasivos del IVA, por aplicación de la regla general de localizar la prestación en sede de la actividad económica, **EP que lo recibe sito en lugar distinto de la sede**, o, en defecto de ambos, del domicilio o residencia habitual del receptor (148) ; bien, respecto a los prestados a no sujetos pasivos tal y como se definen por la propia directiva, por aplicación de esta regla particular, que excepciona la aplicación de la regla general a los servicios recibidos por quienes no tienen la condición de sujetos pasivos (149) .

C) Servicios prestados fuera de la Comunidad a personas que no son sujetos pasivos y están establecidos, domiciliados o son residentes habituales fuera de la Comunidad: el lugar en el que la persona no sujeto pasivo esté

establecida o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad (150) .

Esta regla afecta a:

- 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 (151) ;
- 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, incluyendo los servicios de traducción de textos (152) ;
- 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 (hasta 31 de diciembre de 2014 (153));**
- j) **servicios de radiodifusión y de televisión (hasta 31 de diciembre de 2014 (154));**
- k) **servicios prestados por vía electrónica**, en particular los mencionados en el anexo II (**hasta 31 de diciembre de 2014 (155)).**

El lugar de establecimiento del destinatario, persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo, será el lugar en que se realicen las funciones de su administración central, o el lugar de **cualquier otro establecimiento** que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento (156) .

Para que la operación quede no sujeta al IVA el prestador del servicio debe demostrar que el lugar del destinatario está situado fuera de la Comunidad, a menos que sea procedente la aplicación de medidas destinadas a evitar su no imposición por utilizarse en el interior de la Comunidad el servicio (157) .

Las **medidas destinadas a evitar casos de doble imposición y de no imposición**, en función de la utilización o explotación efectivas de los servicios, atribuyen a los Estados miembros la facultad de considerar:

- a) que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla en su territorio, está situado fuera de la Comunidad, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo fuera de la Comunidad;
- b) que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla fuera de la Comunidad, está situado en su territorio, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo en su territorio.

A partir de 1 de enero de 2010 y hasta 31 de diciembre de 2014 los servicios a los que podían ser aplicadas por los Estados miembros eran (158) :

- Prestaciones de servicios a los que se aplican las disposiciones generales de localización territorial (artículos 44 y 45 Directiva 2006/112/CE modificados por el artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE).
- Arrendamiento de medios de transporte a corto plazo (artículo 56 ídem).
- Prestación de servicios fuera de la Comunidad a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo (artículo 59 ídem).

Durante ese tiempo estas medidas no han sido aplicables a los **servicios prestados por vía electrónica** a personas que no tuvieran la condición de sujeto pasivo no establecidas en la Comunidad (normalmente consumidores finales de fuera de la Comunidad) (159) .

Por otra parte, los Estados miembros no tenían dicha potestad en los **servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y de televisión** prestados a personas que no tuvieran la condición de sujeto pasivo que estuvieran establecidas o tuvieran su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro (consumidores finales establecidos en la Comunidad), por un sujeto pasivo que tuviera la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad o poseyera un EP fuera de ella desde el que se realizara la prestación de servicios, o que, en defecto de tal sede de actividad económica o EP, tuviera su domicilio o

residencia habitual fuera de la Comunidad. En estos casos, aunque los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y de televisión fueran prestados desde fuera de la Comunidad, los Estados miembros deberían considerar que la utilización o explotación efectivas de los servicios se llevaba a cabo en su territorio (160) cuando el receptor de los servicios fuera una persona no sujeto pasivo establecida, domiciliada o residente habitualmente en el mismo. En definitiva, estos servicios a consumidores finales comunitarios quedaban localizados y sujetos en el país miembro en que estuvieran establecidos, domiciliados o residieran habitualmente.

A partir de 1 de enero de 2015 (161) se prevé el mantenimiento de las medidas pero cambia su alcance –merced a los cambios que, con efectos de 1 de enero de 2013 (162) y 1 de enero de 2015 (163) , se habían introducido en las reglas particulares de localización de los servicios– y su aplicación por los Estados miembros resta potestativa (... *podrán considerar*). Comprenden los siguientes servicios:

- Prestaciones de servicios a los que se aplican las disposiciones generales de localización territorial (artículos 44 y 45 Directiva 2006/112/CE modificados por el artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE).
- Arrendamiento de medios de transporte a corto plazo (artículo 56.1 ídem).
- Arrendamientos de un medio de transporte, excepto a corto plazo, a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (artículo 56.2, párrafo primero, modificado por artículo 4 de la Directiva 2008/8/CE).
- Arrendamiento de una embarcación de recreo, a excepción del arrendamiento a corto plazo, una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (artículo 56.2, párrafo segundo, modificado por artículo 4 de la Directiva 2008/8/CE).
- Servicios de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión y servicios prestados por vía electrónica enumerados en el anexo II (artículo 58 modificado por el artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE).
- Prestación de servicios fuera de la Comunidad a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo restantes (164) (artículo 59 después de su modificación por el artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE).

Acorde con el cambio del criterio principal de localización de los servicios a sujetos pasivos destinatarios de los mismos, el **mecanismo de la inversión del sujeto pasivo** será de aplicación obligatoria a los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujetos pasivos identificados a efectos del IVA y sean destinatarios de las prestaciones de servicios, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no está establecido en el territorio del Estado miembro en el que se localice la operación (165) . En este punto debe tenerse en cuenta que tiene la consideración de sujeto pasivo no establecido en el territorio del Estado miembro de que se trate, en el que se localice la operación, aquel sujeto pasivo que, teniendo un EP en dicho Estado miembro, haya prestado el servicio sin que dicho EP intervenga como proveedor del mismo (166) . Los sujetos pasivos que resulten deudores del IVA por inversión del sujeto pasivo (167) tienen la obligación de identificarse y formular un **estado recapitulativo** de las adquisiciones y servicios que queden gravadas –no las exentas– como consecuencia de la inversión.

El **régimen de ventanilla electrónica única**, aplicado a los servicios electrónicos y servicios prestados por vía electrónica y prorrogado hasta 31 de diciembre de 2014 (168) , se extiende, con carácter indefinido (169) , a partir de 1 de enero de 2015 **a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos**, quedando desglosado en dos regímenes en función de si los proveedores no están establecidos en Comunidad o sí establecidos en ella pero no en el Estado miembro de consumo: **Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad** y **Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo** (170) . Ambos regímenes se entienden, respectivamente, como **régimen exterior a la Unión** y **régimen de la Unión** (171) .

En el **régimen exterior a la Unión** la definición de **sujeto pasivo no establecido en la Comunidad**, queda restringida a los efectos de dicho régimen, considerando como tal a todo sujeto pasivo que no haya situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad **ni posea en él un EP** y que no esté obligado por otro motivo a estar identificado a efectos del IVA.

Al régimen se puede acoger cualquier sujeto pasivo no establecido que preste los servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (normalmente consumidores finales B2C) y que esté establecida en un Estado miembro o que tenga en él su domicilio o residencia habitual. El régimen abarca a todos esos servicios prestados en la Comunidad, cualesquiera que sean los Estados miembros en que opere. Para acogerse al régimen especial, el sujeto pasivo no establecido debe optar –pudiendo elegir libremente cualquiera– por un Estado miembro para declarar, por vía electrónica, el inicio, cese o cualquier modificación de la actividad, recibiendo por el mismo medio el número de identificación que le asigne el Estado miembro elegido, así como para presentar declaraciones periódicas, y efectuar ingresos en la cuenta bancaria designada por el Estado miembro de identificación, teniendo la obligación de mantener un registro de las operaciones del régimen especial (durante 10 años contados a partir del 31 de diciembre del año en que se hubiera realizado la operación) que deberá facilitar por vía

electrónica a petición del Estado miembro de identificación y al de consumo.

En su caso, sin que puedan beneficiarse del régimen de deducciones, tendrán derecho a la devolución del IVA, regulada en la Decimotercera Directiva del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, sin que quede supeditada a la reciprocidad de terceros estados ni a la exigencia de designación de representante fiscal, exclusión de determinados gastos o condiciones complementarias.

Al **régimen de la Unión** se puede acoger el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de consumo, que se define, a efectos de este régimen, como todo sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad o que posea en ella un **EP**, pero que no tenga establecida dicha sede en el territorio del Estado miembro de consumo ni posea en él un EP.

El sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de consumo no puede elegir el Estado miembro de identificación. Ha de relacionarse, como Estado miembro de identificación, con el Estado miembro en cuyo territorio tenga establecida la sede de su actividad económica o, cuando no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, el Estado miembro en el que tenga un EP. Si no tiene establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, pero tiene en ella más de un EP, puede elegir, como Estado miembro de identificación aquel en el que haya uno de ellos y en el que el sujeto pasivo indique que se acoge al presente régimen especial. La decisión vincula al sujeto pasivo durante el año civil que corresponda y los dos años civiles siguientes. Como número de identificación utilizará el número individual de IVA con el que venía operando en dicho estado. El régimen abarca todos los servicios propios del mismo prestados en toda la comunidad y el funcionamiento, por lo demás, es similar al anterior.

En punto al **derecho a obtener devoluciones**, el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de consumo y acogido al presente régimen especial, con carácter general, no deducirá, con respecto a los impuestos soportados relacionados con actividades sometidas al presente régimen especial, ninguna cantidad de IVA con arreglo al régimen normal, pero podrá beneficiarse del régimen de devoluciones a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, regulado por la Directiva 2008/9/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008, modificada por la Directiva 2010/66/UE del Consejo de 14 de octubre de 2010 (172). Si desarrolla también en el Estado miembro de consumo actividades no cubiertas por el régimen especial por las que está obligado a inscribirse a efectos del IVA, deducirá el impuesto soportado en relación con las actividades cubiertas por el presente régimen especial en la declaración de IVA presentada conforme al régimen normal del impuesto (173).

Por lo que se refiere a **entregas de bienes**, el tratamiento dado en la Sexta Directiva a las **entregas de gas a través de una red de gas natural y entregas de electricidad** es modificado por la Directiva 2009/162/CE (174) para solucionar un problema de interpretación (175) y dar el mismo trato a las **entregas de calor o de frío (176) a través de redes de calefacción y refrigeración (177)**. Así, en cuanto a las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad, se añade y aclara, *"o de cualquier otra red conectada a dicha red"*. Y, en cuanto al criterio de localización, **se gravarán todas en destino o lugar de consumo (178)**: el lugar de esas entregas a un sujeto pasivo revendedor (comercio B2B) será donde tenga la sede de su actividad económica o disponga de un **EP** para el cual se entregan los bienes, o, de no existir la sede de actividad económica o el **EP** mencionados, el lugar en el que tenga su domicilio permanente o su residencia habitual. En cambio, cuando no se entreguen a un sujeto pasivo no revendedor (B2C), se consideran realizadas en el lugar donde el adquirente realiza el uso y consumo efectivos de los bienes.

Con el mismo objetivo respecto de los **servicios de provisión de acceso a las redes de gas situadas en el territorio de la Comunidad** se añade *"o a una red conectada a dicha red"*, a la par que se incorporan los servicios de provisión de acceso a las redes de calefacción o refrigeración, o el transporte o la distribución a través de dichas redes o sistemas así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con estos (179). Recordemos que a estos servicios de acceso les son de aplicación las reglas de localización generales de los artículos 44 y 45 y la particular del 59 de la Directiva 2006/112/CE redactados por la Directiva 2008/8/CE.

Estas medidas se complementan, por un lado, con la **no consideración como transferencia con destino a otro Estado miembro** de la entrega de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, la entrega de electricidad o la entrega de calor o de frío, a través de las redes de calefacción o de refrigeración (180). Asimismo, se extiende la **exención de la importación** de gas a través del sistema de distribución de gas natural y la importación de electricidad a la importación de gas a través de una red de gas natural o de cualquier red conectada a dicha red o de gas natural introducido desde buques de transporte de gas en una red de gas natural o una red previa de gasoductos, electricidad, o calor o frío a través de las redes de calefacción o refrigeración (181).

Sin que afecte a los criterios de localización del hecho imponible, la **Directiva 2013/43/UE (182)**, ante la advertencia de fraudes, entre otros sectores, en los suministros de gas y electricidad y servicios de telecomunicaciones, incorporó **las entregas de gas y electricidad a un sujeto revendedor, las entregas de certificados de gas y electricidad y los servicios de**

telecomunicaciones al mecanismo articulado por la **Directiva 2010/23/UE** (183) de aplicación optativa y temporal de la **inversión del sujeto pasivo** a determinadas prestaciones de servicios susceptibles de fraude, disponiendo que hasta el 31 de diciembre de 2018 y por un período mínimo de dos años, los Estados miembros podrán establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de los bienes y servicios (184). Al mismo tiempo, la **Directiva 2013/42/UE** (185) deja la misma medida en manos de los Estados miembros como mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA para salir al paso de modalidades específicas de fraude fiscal repentino y masivo especialmente a través de la **utilización de medios electrónicos**, que facilitan el comercio ilícito rápido a gran escala, al haber demostrado su eficacia para atajar el fraude.

Finalmente, las reglas de localización del hecho imponible influyen en las **normas aplicables a la facturación** (186) y al **contenido de las facturas** (187). En principio, la facturación se regirá por las del Estado miembro en que se considere efectuada la entrega o la prestación de servicios. Ahora bien, la facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que el proveedor o prestador esté establecido o tenga un EP a partir del cual se efectúa la entrega o la prestación, o en ausencia de tal lugar de establecimiento o EP, en el Estado miembro en que el proveedor o prestador tenga su domicilio permanente o su residencia habitual, cuando el proveedor no esté establecido en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de los bienes o la prestación de los servicios, o su establecimiento en ese Estado miembro no intervenga en la entrega de bienes o la prestación de servicios (188) y el deudor del IVA sea la persona a la que se entreguen los bienes o se presten los servicios. Sin embargo, serán de aplicación las normas del Estado miembro en que se localice la operación en caso de expedición de la factura por el destinatario (facturación por el destinatario). Tampoco serán de aplicación las normas del Estado miembro cuando se considere que la entrega de bienes o la prestación de servicios no se efectúe en la Comunidad.

B) CONSOLIDACIÓN Y AJUSTE DE LA DOCTRINA DEL TJUE

Durante esta etapa la jurisprudencia de TJUE sobre el EP reafirma y precisa el concepto configurado bajo la Sexta Directiva e incorporado a la actual normativa y lo adapta a los cambios del criterio de localización territorial.

Así, sobre la necesidad de que para ser considerado EP se tengan que realizar operaciones desde el mismo, la ya citada Sentencia de 25 de octubre de 2012 (casos Daimler A/G y Widex A/S, asuntos acumulados 318/11 y 319/11) declara expresamente, en sentido negativo, que un sujeto pasivo del IVA establecido en un Estado miembro y que únicamente realiza en otro Estado miembro pruebas técnicas o trabajos de investigación, con exclusión de operaciones imponibles, no tiene en ese otro Estado miembro un EP desde el que se realizan operaciones, sin que esta afirmación quede desvirtuada por el hecho de que el sujeto pasivo tenga, en el Estado miembro de la solicitud de devolución, una filial propiedad suya al 100 %, cuyo objeto consiste casi exclusivamente en prestarle varios servicios relativos a la realización de pruebas. Tampoco constituiría un EP una sucursal integrada en un grupo al que un Estado miembro le haya atribuido un número de identificación fiscal.

En la Sentencia de 17 de septiembre de 2014, Caso Skandia America Corp., filial de Sverige (asunto C-7/13), sin perjuicio de reafirmar los requisitos de independencia, autonomía y asunción de riesgo exigibles a un EP para ser considerado como tal respecto de una entidad no residente a la que pertenece (189), se precisa que los servicios prestados por una sociedad no residente a una sucursal suya integrada en un grupo de personas vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y organizativo, que haya sido considerado como sujeto pasivo por un Estado miembro (190) y le ha atribuido un número de identificación fiscal, son servicios prestados no a la sucursal sino al grupo a efectos del IVA, que pasa a ser, en tanto destinatario, deudor del impuesto exigible (191).

Modificado el criterio principal de localización de los servicios fijando el punto de conexión fiscal en sede del destinatario (192), y planteada ante el Tribunal la cuestión de interpretar cuál es el lugar en que el sujeto pasivo destinatario recibe los servicios, en la Sentencia de 16 de octubre de 2014, caso Welmory (asunto C-605/12), extiende *mutas mutandis* su doctrina sobre el artículo 9.1 de la Sexta Directiva al artículo 44 de la vigente (193): "... *debe considerarse que un primer sujeto pasivo que ha establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, dispone de un «establecimiento permanente» en el otro Estado miembro, en el sentido del artículo 44 de la Directiva IVA, a efectos de determinar el lugar de imposición de estos servicios, si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente*" (194).

El interés de la declaración estriba en que, por una parte, la jurisprudencia anterior se correspondía a hechos imponibles imputables al EP del prestador de los servicios y, por otra, los hechos enjuiciados eran anteriores a que en el artículo 11 del Reglamento 282/2011 se recogieran los caracteres con los que la jurisprudencia había caracterizado el EP, una vez que, con efectos de 1 de enero de 2010, la Directiva 2008/8/CE hubiera cambiado el criterio de imputación del origen por el de destino.

En opinión del Tribunal el artículo 11, incluso aunque no estaba en vigor en el momento de los hechos del litigio principal, procedía tenerlo en consideración dada la voluntad del legislador de la Unión de precisar ciertos conceptos necesarios para determinar los criterios relativos al lugar de realización de las operaciones imponibles, teniendo además en cuenta la jurisprudencia del Tribunal en la materia (195).

Una vez más, el TJUE reitera que el punto de conexión prioritario de la prestación de servicios es aquel en el que el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad económica por ser el más útil para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios desde el punto de vista fiscal, por lo que la toma en consideración de otro establecimiento sólo opera en el caso de que dicha sede no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro (196). Llega a calificar esta posición de **presunción** que permite evitar tener que realizar búsquedas complejas para determinar el punto de conexión fiscal (197). Pero, a diferencia de ocasiones anteriores, el Tribunal acude esta vez para reforzar su criterio a la interpretación gramatical poniendo en valor la locución adverbial "*sin embargo*" (sic) con que arranca la segunda frase del artículo 44 de la Directiva 2006/112 (después de su modificación por la Directiva 2008/8/CE): "*Esta última, al iniciarse con el adverbio «sin embargo» sólo puede ser entendida en el sentido de que establece una excepción a la regla general prevista en la frase anterior*". Disentimos de esta hermenéutica del Tribunal porque el significado de las expresiones utilizadas no tienen el sentido de crear una regla de excepción, sino más bien poner al nivel de la primera proposición una situación que, cuando se produce, se opone, limita, la teórica realidad contemplada en la proposición precedente. En la versión española del artículo 44 de la Directiva aparece la locución "*no obstante*", que tanto puede ser prepositiva, en el sentido de "*a pesar de*" – se entiende– lo dicho, como adverbial equivalente a "*sin embargo*", cuyo significado equivale a "*sin que sirva de impedimento*" (198), expresando la idea de una oposición parcial (199) –se entiende– a lo anterior o lo dicho o enunciado con anterioridad. En la inglesa consta "*however*", adverbio que se utiliza para introducir una declaración que contrasta o parece contradecir algo que se ha dicho anteriormente (200). En la francesa figura "*néanmoins*", adverbio con significados próximos a los de las citadas expresiones españolas (201), al igual que en la alemana el adverbio "*jedoch*" (202). El significado de los términos usados en los diferentes idiomas, sin perjuicio del matiz que aporta su propia etimología, expresan una misma idea de oposición, contradicción parcial, limitación que se utiliza para introducir una declaración que contrasta o parece contradecir lo dicho en precedencia porque las circunstancias no son iguales. El adverbio cumple su función complementaria o modificadora. Como las circunstancias, los hechos, varían, no encajan, no pueden ser tratados del modo previamente dicho, el punto de conexión que el Tribunal denomina prioritario no sirve. La oposición o la contradicción no es total, los hechos contemplados por la norma tributaria forman parte de la regla, son realizados por la misma persona, pero las prestaciones de servicios se producen en o desde un lugar distinto de su sede económica, en un EP que tiene la capacidad suficiente para realizarlos con sus medios o ser su destinatario efectivo, goza de un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en término de medios humanos y técnicos que le permiten recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho EP. Precisamente, lo que crearía el conflicto y no sería racional hubiera sido mantener el punto de conexión llamado prioritario por encima de la realidad económica de donde se suceden los hechos imponibles. Acertadamente, la Sentencia dictamina que la verificación de la concurrencia de las citadas circunstancias corresponde hacerla al juez nacional para determinar si, en el caso, la sociedad chipriota disponía en Polonia de los medios técnicos y humanos necesarios que le permitieran recibir los servicios prestados por la sociedad polaca y utilizarlos para la gestión y el mantenimiento de un sitio de subastas en Internet así como la emisión y comercialización de los derechos de puja (203). A estos efectos, el Tribunal descarta, lo que nos parece de especial interés por la precisa disección de prestaciones a que conduce su reflexión final, para determinar si la sociedad chipriota dispone de un EP en Polonia, el hecho de que ambas sociedades, vinculadas por un contrato de colaboración, formen un conjunto económico y que sus resultados beneficien esencialmente a los consumidores en Polonia, pues lo importante es distinguir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota de aquellas que esta última realiza a los consumidores en Polonia. Se trata de prestaciones de servicios distintas que están sometidas a regímenes de IVA diferentes (204).

Precisamente, es la realidad de que la prestación de un servicio se ha hecho desde un EP establecido en el Estado miembro del receptor del mismo, lo que lleva al TJUE a declarar al EP como sujeto pasivo deudor del IVA, aunque el destinatario se hubiera autoliquidado e ingresado el impuesto por entender que el prestador del servicio carecía de EP, en la Sentencia de 23 de abril de 2015, caso GST-Sarviz AG Alemania, (asunto C-111/14). En el asunto –atinenta a una doble denegación de devolución al prestador del servicio, que pagó el IVA mediada su comprobación por la administración, y de deducción al destinatario, que se lo había autorepercutido equivocadamente (205)–, resuelto, en cuanto a la cuestión mollar del litigio principal, declarando contraria al principio de neutralidad la disposición nacional que permitía denegar la devolución al prestador, siendo que al destinatario también se le negaba la deducción por no disponer del documento fiscal pertinente (206), el TJUE declara que el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse en el sentido de que solo es deudor del IVA el sujeto pasivo que efectúa una prestación de servicios, cuando esta prestación se ha realizado desde un EP situado en el Estado miembro en el que se devenga el IVA. Y, añade, que el artículo 194 de la misma debe interpretarse en el sentido de que no permite a la Administración tributaria de un Estado miembro considerar deudor del IVA al destinatario de una prestación de

servicios efectuada desde un EP del prestador, cuando tanto este último como el destinatario de los servicios están establecidos en el territorio de un mismo Estado miembro, aunque ese destinatario haya pagado ya el impuesto basándose en la suposición errónea de que dicho prestador no disponía de un EP en ese Estado.

III. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA ESPAÑOLAS DEL IVA

1. CONCEPTO Y TRANSCENDENCIA EN LAS LEYES DEL IVA

La incorporación del Reino de España a la Comunidad Económica Europea llevó aparejada la introducción del IVA adaptado a las disposiciones entonces vigentes de la Sexta Directiva. En consonancia con esta, la primera Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA 1985) (207) gravaba las mismas operaciones y su ámbito espacial de aplicación comprendía el territorio peninsular español e Islas Baleares quedando fuera Canarias, Ceuta y Melilla (208), pero a diferencia de ella incorporó un concepto de EP, que incluía una serie de lugares que, con algunos más añadidos, ha llegado hasta el presente, tomándolo del artículo 5 MC OCDE, cuyos Comentarios, aun en el marco de tributos con distinta finalidad, han constituido fuente interpretativa de los pronunciamientos habidos, aun en sentido contrario para negar la condición de EP.

En paralelo con la Sexta Directiva, la LIVA 1985 invocaba el EP como criterio de localización de las operaciones sujetas a la normativa del tributo español dentro de la regla general de determinación del lugar de las prestaciones de servicios basada en el principio de tributación en origen y también de las reglas especiales de locación de determinadas prestaciones de servicios cuya tributación se establece en función del de destino. Asimismo con ocasión de situar un conjunto de operaciones de agencias de viajes bajo una única prestación (209).

Dentro de la **regla general**, para determinar si las prestaciones de servicios tenían lugar dentro o fuera del territorio de aplicación del IVA español (210) (TAIVA en adelante), los servicios se consideraban prestados en el lugar donde estuviera situada la sede de la actividad económica del prestador, que, a efectos del IVA, se situaba en el territorio donde el interesado centralizara la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que, además, careciera de establecimientos permanentes en otros territorios (211). Ahora bien, si el sujeto pasivo ejercía su actividad con habitualidad y simultáneamente en el territorio peninsular español o islas Baleares y en Canarias, Ceuta y Melilla (territorio español no sujeto a IVA) o bien en el extranjero (tanto de la Comunidad como de fuera), los servicios se entenderían prestados donde radicara el establecimiento desde el que se realizara la prestación de los mismos (212). Es decir, si el sujeto pasivo no tenía establecimientos permanentes en otros territorios, el servicio se localizaba en la sede; si la actividad económica se ejercía además de en el TAIVA en otros (fuera español –Canarias, Ceuta o Melilla–, comunitario o extranjero), **entraba en juego el EP como lugar de realización de la prestación, siempre que desde el mismo se hubiera realizado la prestación de los servicios**. En defecto de sede de la actividad económica o EP, se consideraba el lugar de prestación de los servicios el del domicilio de quien los prestara (213).

La definición de EP de esta ley ha permanecido invariable. Se consideraba **EP cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales**. Y, **en particular**, atribuía dicha condición a la sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo; las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales; las obras de construcción, instalación o montaje efectuadas por el sujeto pasivo y cuya duración exceda de doce meses; y las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias (214). A estos lugares se añadieron las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías, los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios y los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título, reflejados en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA 1992) (215), que la sustituyó. Han conformado sin cambios el concepto legal y contenidos del EP a efectos de la aplicación de la Ley del IVA vigente en todo su ámbito de aplicación (216).

Los lugares señalados por la LIVA para ser EP deben reunir, por su eficacia directa, los requisitos del artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011: grado suficiente de permanencia, estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre y, en su caso, recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias del EP. No es suficiente, como el mismo precepto señala, el mero hecho de disponer de un número de identificación a efectos de IVA en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un EP.

Asimismo, en cuanto a la consideración de un EP como establecido en el TAIVA, a los efectos de su consideración como sujeto pasivo, la LIVA 1992 exige que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA. Se entiende que un EP interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordena sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas (217).

Dentro de las **reglas especiales**, el **EP** ha sido considerado como criterio de localización de determinadas prestaciones de servicios (218) en las que el destinatario era considerado sujeto pasivo del IVA cuando las prestaciones eran realizadas por personas o entidades no establecidas en España y el destinatario era un empresario o profesional para el que se realizaba la operación (219). Dicho de otro modo, la **inversión del sujeto pasivo** no se producía cuando el destinatario estaba domiciliado en un Estado miembro de la CEE y no era empresario o profesional o bien los servicios prestados no estaban relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del mismo. La carga de la prueba de la condición del destinatario incumbía al sujeto pasivo que prestara el servicio. Desde la perspectiva interna significaba que las prestaciones de servicios efectuadas por sujetos pasivos del IVA español a sujetos pasivos con sede, establecimiento o domiciliado establecidos en otro país de la Comunidad o fuera de ella no quedaban sujetas en el interior del país y, en cambio, los servicios recibidos por sujetos pasivos del IVA español sí. A los efectos de la ley se consideraban establecidos en un determinado territorio los sujetos pasivos que tuvieran en el mismo la sede de su actividad económica, un **EP** o su domicilio (220).

Las modificaciones de la Sexta Directiva, que en el ámbito del IVA posibilitaron la creación del mercado interior, motivaron la derogación de la LIVA 1985 y su sustitución por la LIVA 1992. Esta ley ha ido incorporando los sucesivos cambios de la normativa comunitaria referida en apartados anteriores, por lo que, hecha la obligada referencia a la primera ley del IVA, nos centraremos en la vigente.

La LIVA 1992 incorporó el nuevo hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes y los preceptos reglamentarios de desarrollo de la anterior que debían estar en la misma por afectar al hecho imponible y a las exenciones. En lo tocante a la localización del hecho imponible, define con mayor exactitud el ámbito territorial del IVA, especificando qué comprende y qué se entiende por Estado miembro, Territorio de un Estado miembro, interior del país, Comunidad y territorio de la Comunidad y Territorio y país tercero (221). Referido al Reino de España, Ceuta y Melilla quedan excluidas de la condición de Estado miembro, Territorio de un Estado miembro o interior del país por no estar comprendidas en la Unión Aduanera, y Canarias en cuanto territorio excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

El **EP** como criterio específico de localización territorial en la actual ley se proyecta sobre la determinación del **lugar de realización de algunas entregas de bienes** y de las **prestaciones de servicios** e influye en la configuración de los **sujetos pasivos**, los **regímenes especiales de telecomunicaciones**, de **radiodifusión o de televisión** y a los **prestados por vía electrónica** y **del grupo de entidades**, así como en el **régimen de devoluciones** y cumplimiento de **obligaciones formales y materiales**.

Como **punto de localización territorial de entregas de bienes**, el **EP** se tiene en cuenta en las **entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración**. La tributación de estas operaciones es fruto de la adaptación gradual a la normativa comunitaria de liberación de los mercados de gas y electricidad destinada a completar el mercado interior de estos productos (222).

Con carácter general, las entregas de gas, electricidad, calor o frío en las condiciones expresadas se consideran entregas sujetas al IVA (223); están exceptuadas de su asimilación a entrega de bienes cuando la transferencia de dichos bienes es hecha por el propio sujeto pasivo con destino a otro Estado miembro para afectarlos a las necesidades de su empresa en ese otro estado (224); no constituyen adquisiciones intracomunitarias (225) cuando se corresponden con entregas que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con los criterios de localización que seguidamente expondremos (226); y su importación está exenta con independencia del lugar en el que deban considerarse efectuadas las entregas de dichos bienes, alcanzando la exención a las importaciones de gas natural realizadas a través de buques que lo transporten para su introducción en una red de distribución del mismo o en una red previa de gaseoductos (227).

Con tales premisas, en la sujeción de las entregas de estos bienes en el TAIVA, conforme al criterio de tributación en destino, cabe diferenciar las **adquisiciones realizadas por empresarios o profesionales revendedores** de estos bienes (comercio entre empresarios para revender o negociar, por sus siglas en inglés B2B) de las **realizadas por cualesquiera otras personas para su uso o consumo** (ya se trate de un consumidor particular, B2C, o un empresario o profesional con ocasión del ejercicio de su actividad empresarial o profesional o cualesquiera otras personas para el desarrollo de cualquier otra actividad aunque no realice entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas, B2B).

En el primer caso, quedan **sujetas al IVA español** cuando las **entregas se efectúan a un empresario o profesional revendedor** que tenga la sede de su actividad económica o **posea un EP** o, en su defecto, su domicilio **en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios** a dicha sede, **EP** o domicilio. La condición de empresario o profesional revendedor se atribuye a **aquél cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío** consista en su **reventa** y el **consumo propio** de los mismos sea **insignificante** (228).

En el segundo, **quedan sujetas cualesquiera otras entregas**, cuando **el adquirente, no revendedor, efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del Impuesto**. Se considerará que tal uso o consumo se

produce en el territorio español cuando **el contador** en el que se efectúe su medición se encuentre en el mismo. Si el contador no se encontrare en el territorio de aplicación del IVA, la operación no estará sujeta. Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán usados o consumidos en el territorio de aplicación del impuesto cuando el adquirente tenga en este territorio la sede de su actividad económica o posea un EP o, en su defecto, su domicilio, **siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios** a dicha sede, un EP o el domicilio.

Referidas las entregas de dichos bienes a un EP, significa que para la localización y sujeción de las entregas en el TAIVA, en el primer caso, **el destinatario de las adquisiciones ha de ser un EP situado en dicho territorio**. La Directiva 2006/112 vincula la adquisición con el EP al decir que "... o dispone de un EP para el cual se entregan los bienes". Aunque la LIVA 1992 solo dice que el EP sea destinatario de las entregas, la duda que se plantearía de si en la fase previa de la entrega, la que precede a la puesta a disposición de estos bienes al EP, los recursos humanos y medios técnicos de que esté dotado el EP deben intervenir en las operaciones de adquisición, fue despejada en el párrafo segundo del apartado II de la Exposición de Motivos de la Ley 22/2005 que adaptó la Directiva 2003/92/CE. Expresamente dice que la consecución de un auténtico mercado interior de gas y electricidad... *"obliga a la localización de las entregas de gas y electricidad a revendedores en el lugar en el que estos tengan la sede de su actividad, EP o, en defecto de los anteriores, el lugar de su domicilio, siempre que sean dichos lugares aquellos desde los que se ha contratado el suministro"*. No obstante, entendemos que, en caso de que hubiese faltado, la interpretación conjunta del ordinal 1º del apartado Siete del artículo 68 LIVA 1992 con el artículo 84.Dos LIVA 1992, más los requisitos exigidos por el artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de aplicación directa, conducirían a la conclusión de la necesidad de que el EP interviniera activamente, con los medios humanos y materiales y dotado de facultades para llevar a cabo las operaciones de la adquisición cuya entrega determina su condición de sujeto pasivo.

Cuando conforme a las reglas de localización de estas operaciones la entrega se entienda producida en el TAIVA, en principio, **el sujeto pasivo** será la persona física o jurídica que tenga la condición de empresario o profesional establecido en el TAIVA y realice tales entregas (el proveedor), cualquiera que fuera la condición del destinatario de las entregas (cliente B2B o B2C) (229) , ya las adquiera para revender o consumirlas en su actividad empresarial o profesional, ya para el consumo particular. A estos efectos, se debe tener en cuenta que la **condición de establecidos en el TAIVA** recae en los **sujetos pasivos** que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un **EP que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto** en los términos que antes se ha dicho (230) .

El sujeto pasivo que realiza operaciones sujetas a través de un EP debe cumplir en el TAIVA con las obligaciones materiales y formales establecidas para los sujetos pasivos en la LIVA 1992 (231) y las censales en la legislación general aplicable del territorio en el que se haya domiciliado fiscalmente (232) . Ahora bien, cuando el proveedor es un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto y el cliente, empresario o profesional adquirente de los bienes, sea o no sea revendedor, está identificado en el territorio, tiene un número de identificación fiscal asignado por la Administración española y se lo comunica al proveedor no establecido, se produce la **inversión del sujeto pasivo**, pasándolo a ser los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, destinatarios de las entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (233) .

El mercado de las entregas de gas, electricidad, frío o calor se completa con las **prestaciones de servicios de acceso a las redes de gas natural** situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el **transporte o distribución a través de dichas redes**, así como la **prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los mismos servicios**. Todos estos servicios no se entenderán realizados en el TAIVA cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad. En caso de que el destinatario de estos servicios sea un empresario o profesional que actúe como tal y esté establecido (sede de la actividad económica, EP, domicilio o residencia habitual) en otro estado miembro de la Comunidad tampoco estará sujeto en el TAIVA sino en el de destino.

La **localización de las prestaciones de servicios en el TAIVA a partir del EP** se contempla en las **reglas generales** de determinación de su lugar de realización, en el **régimen especial de las agencias de viajes** y, específicamente, **en alguna de las especiales** con algún tipo de incidencia en las restantes. Unas y otras obedecen a la generalización del principio de tributación en destino de los servicios. Dentro de las primeras, la LIVA 1992 diferencia en función de la condición del destinatario de los servicios, siendo necesario tener en cuenta como **premisa** que, a los solos efectos de las reglas de localización generales, especiales y de transportes comunitarios de bienes cuyo destinatario no sea empresario o profesional actuando como tal, **la ley reputa como empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados** a quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al IVA y a las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un

número de identificación a efectos del IVA por la Administración española (234) .

Las **reglas generales de localización de las prestaciones de servicios** distinguen en función de la condición del destinatario.

Tratándose de un **destinatario de servicios** que sea un **empresario o profesional que actúe como tal** (B2B comercio entre empresarios) y radique **en el TAIVA** la sede de su actividad económica, o **tenga en el mismo un EP** 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, **EP**, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste, **la prestación del servicio se entenderá realizada y estará sujeta en el TAIVA** (235) . El **sujeto pasivo** será el **prestador del servicio establecido en el TIVA** (236) . En cambio, si el **prestador no está establecido** (no tiene la sede de su actividad económica, el servicio no se ha efectuado desde un establecimiento sito en el territorio, ni está domiciliado ni reside habitualmente en el mismo), el **sujeto pasivo**, por el **mecanismo de la inversión**, será el cliente destinatario del servicio establecido en el TIVA que tenga la condición de empresario o profesional, y si lo es porque tiene un EP en el TAIVA, debe ser este el que reciba el servicio para su utilización en provecho de la actividad del mismo (237) .

Cuando el **destinatario del servicio no reúne aquellas condiciones** (consumidor final en el B2C) pero el **prestador es un empresario o profesional establecido en el TAIVA**, por tener la sede de su actividad económica o **EP desde el que lo presta** o, en defecto de ambos, el lugar de su domicilio o residencia habitual, **la prestación del servicio se entiende realizada y sujeta en el TAIVA** (238) y el **prestador del servicio será el sujeto pasivo** (239) .

Esta última regla tiene **excepciones para determinadas prestaciones de servicios** (240) en las que no se entenderá el servicio prestado en el TAIVA cuando tal destinatario (consumidor en el B2C) esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo que lo esté en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla (territorios españoles en los que no se aplica el IVA) (241) . Los servicios en cuestión prestados por establecidos en el TAIVA a dichos destinatarios establecidos fuera de la Comunidad no quedarán sujetos en el TAIVA, pero si el destinatario está establecido en Canarias, Ceuta o Melilla sí quedará sujeta la prestación en el TAIVA, constituyendo una excepción a la aplicación del criterio de tributación en destino ya que el impuesto será repercutido en origen por el prestador establecido en el TAIVA, en calidad de sujeto pasivo (242) , al cliente consumidor establecido en esos territorios españoles.

Aunque se anticipe la exposición de **una de las reglas especiales**, a modo de **cláusula de cierre** para evitar supuestos de no imposición, doble imposición o distorsiones de la competencia, si cualquiera de las prestaciones de servicios del párrafo anterior se localizara fuera de la Comunidad pero su **utilización o explotación efectiva tuviera lugar en el TAIVA** y el **destinatario** de los servicios fuera un **empresario o profesional** actuando como tal, el servicio se consideraría localizado en el TAIVA (243) y el sujeto pasivo sería el prestador del servicio (244) .

En un orden parecido, se debe adelantar una **regla más bien particular**. En cualquiera de las prestaciones de servicios contempladas en las reglas generales y especiales (245) que queden sujetas en el TAIVA, cuando el **destinatario es una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional**, será sujeto pasivo dicha persona jurídica destinataria cuando la prestación del servicio sea realizada por empresarios o profesionales no establecidos en el TAIVA, o, a los efectos aquí traídos, **desde un EP** situado fuera del TAIVA (246) .

Dentro de las **reglas especiales de localización** (247) el **EP** como punto de conexión específico solo se contempla en los **arrendamientos a largo plazo de embarcaciones de recreo a destinatarios** que **no** tengan la condición de **empresario o profesional** actuando como tal. Tales arrendamientos se entenderán prestados en el TAIVA cuando las embarcaciones se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el TAIVA siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un **EP situado en dicho territorio** (248) . El **sujeto pasivo** será el arrendador de la embarcación.

Aunque en las demás reglas especiales el EP no figure como punto de localización de servicios, incide en una serie de aspectos cuando el sujeto pasivo que presta los servicios tuviera dicha condición y estuviera establecido en el TAIVA o el destinatario de los servicios también lo fuera.

En los **servicios relacionados con bienes inmuebles** (249) que fueran, a su vez, establecimientos de hostelería, acampamento y balneario y lugares de los servicios de restauración podrá haber **coincidencia entre lugar del EP y lugar de realización del servicio** cuando los respectivos inmuebles reunieran también la condición de ser EP del empresario o profesional prestador del servicio ubicado en el TAIVA. Si el EP coincide con el lugar del inmueble con el que se relaciona el servicio, la prestación del servicio se localizará en el TAIVA, el EP estará establecido en el mismo y tendrá la condición de sujeto pasivo. Por otra parte, el arrendamiento o cesión de uso de inmuebles, incluidas viviendas amuebladas, sitios en el TAIVA puede ocasionar a un sujeto pasivo prestador de dichos servicios, cuya sede de actividad económica estuviera fuera del TAIVA, la atribución de un EP en el TAIVA adquiriendo la condición de empresario o profesional actuando como tal desde el mismo.

A su vez, en las **operaciones de mediación en nombre y por cuenta ajena** cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, cuando la operación subyacente objeto de intermediación sea realizada desde un EP sito en el TAIVA, el punto de localización del servicio de mediación coincidirá con el de la operación intermediada (250) . Este punto de conexión no juega en los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando en su condición de tal. Cuando estos se entiendan realizados fuera de la Comunidad pero su utilización o explotación efectiva se realizan en TAIVA, se considerarán prestados en este (251) .

En cuanto a **los servicios de acceso** a lugares donde se celebren determinadas 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, la prestación del servicio se entiende localizada y sujeta en el TAIVA (252) . **Sujeto pasivo** del servicio de acceso será el empresario o profesional actuando como tal establecido en el TAIVA (sede de la actividad económica, EP, domicilio, residencia) que recibe el servicio cuando el prestador de los servicios de acceso no está establecido en el TAIVA. Quedan excluidos de la aplicación de esta regla especial los servicios de acceso a tales manifestaciones y los accesorios a los mismos que no se presten a empresarios o profesionales actuando como tales, que quedarán reconducidos a la regla especial de los restantes servicios. Así, el resto de servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores, cuando se presten materialmente en el TAIVA y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, se entenderán realizados en el TAIVA y el sujeto pasivo será el prestador de los servicios (253) . Si el destinatario del servicio relacionado, p.e. la organización de una exposición, fuera un empresario o profesional no establecido y el servicio fuera prestado por un sujeto tampoco establecido en el TAIVA, aunque la exposición se llegue a celebrar en el TAIVA, se sigue la regla general y no se considera realizada en el mismo, con independencia de que la propia celebración se celebre en el TAIVA y queden sujetos los servicios de acceso a la misma.

El mismo tratamiento corresponderá a los **servicios accesorios a los transportes** tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares (mantenimiento, almacenaje...), y los trabajos y las **ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales** y los **informes periciales y dictámenes relativos a dichos bienes, prestados materialmente en el TAIVA cuando el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal**. Quedarán sujetos en el TAIVA, y al prestador de tales servicios materialmente realizados en el TAIVA, en caso de que no tuviera la sede de su actividad económica en el mismo, dichas prestaciones le conferirán la tenencia de un EP y la condición de sujeto pasivo establecido, al conllevar, lógicamente, la prestación de tales servicios la ordenación de factores de producción, materiales y humanos o uno de ellos en el territorio y su realización el ejercicio de actividades empresariales o profesionales en el territorio. Si el destinatario fuera un empresario o profesional se aplica la regla general de localización en sede del destinatario. Si el destinatario fuera una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y, en su caso, la prestación se realizara por un empresario o profesional no establecido, tal destinatario tendrá la condición de sujeto pasivo.

En los **arrendamientos de medios de transporte** (254) , los a corto plazo (255) se entenderán realizados en el TAIVA cuando los medios se pongan en posesión del destinatario en dicho territorio cualquiera que sea su condición, así como en los a largo plazo (con la especialidad dicha de las embarcaciones de recreo) cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el TAIVA. El sujeto pasivo será el prestador del servicio. Si dicho destinatario no se encuentra establecido... la operación no se localizará en el TAIVA. No obstante, en los arrendamientos de transporte sin distinción, que conforme a cualquiera de las reglas de localización no se entendieran realizados en la Comunidad, pero su explotación o utilización efectiva tuviera lugar en el TAIVA, se consideran prestados en este, siendo sujeto pasivo el prestador de los servicios o, en su caso, el empresario o profesional arrendatario de los medios de transporte que realizara la utilización o explotación efectiva de los medios arrendados y estuviera establecido en el TAIVA.

En cuanto a los **servicios de transporte de pasajeros**, cualquiera que sea su destinatario, y de bienes, distintos de los intracomunitarios de bienes, cuyo destinatario no sea empresario o profesional actuando como tal, se entenderán realizados en el TAIVA por la parte de trayecto que discurra por el mismo (256) . El sujeto pasivo de tales servicios será el prestador del servicio. En el caso del transporte de bienes, cuyo destinatario sea un empresario o profesional, no resulta de aplicación la regla especial sino la general, siendo sujeto pasivo el prestador establecido en TAIVA. Normalmente se tratará de un sujeto pasivo establecido, bien porque cuente con la sede de la actividad económica dentro del territorio o bien con un EP por contar con los recursos humanos, logísticos y materiales adecuados a la prestación del servicio de transporte. Si el destinatario es un empresario o profesional actuando como tal y el prestador no se considerase que estuviera establecido, se invertiría el sujeto pasivo siéndolo el destinatario. Si el destinatario no estuviese establecido en el territorio y tampoco el transportista, la operación estaría sujeta en el TAIVA, no se invertiría el sujeto pasivo por lo que el sujeto pasivo sería el transportista.

Los **servicios de restauración y catering a bordo de buques, aviones o trenes en transportes de pasajeros** en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad intracomunitarios, se entenderán realizados en el TAIVA cuando el lugar de inicio se encuentre en el mismo. En los transportes de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considera un transporte distinto. En los restantes, cuando se presten materialmente en el TAIVA (257) . La condición de sujeto pasivo de estas prestaciones corresponderá al prestador de los servicios.

En cuanto a los **servicios prestados por vía electrónica**, los de **telecomunicaciones**, de **radiodifusión** y de **televisión** (258) , la **regla especial** establece que cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal (B2C consumidor final), siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAIVA, se entienden realizados en el TAIVA (Península e Islas Baleares), **siendo indiferente que sean prestados los servicios desde la sede de la actividad económica o de un EP del proveedor situado fuera o dentro de la Comunidad o dentro o fuera del Estado miembro** (259) . La novedad de la regla aplicable a partir de 1 de enero de 2015 es que ya no queda sujeta en el TAIVA la prestación del servicio hecha desde la sede o un EP de un empresario o profesional establecido en el TAIVA cuando el destinatario está domiciliado en el territorio de otro Estado miembro de la Comunidad distinto de España o fuera de la misma, mientras que hasta el 31 de diciembre de 2014 la operación quedaba sujeta al TAIVA español y el prestador del servicio era el sujeto pasivo que debía repercutir el impuesto (ídem en el otro sentido cuando el consumidor final estaba establecido en otro Estado miembro de la Comunidad).

En estos servicios la **combinación de la regla especial con las generales** depara diversas posibilidades. En caso de que **el prestador del servicio esté establecido en el TAIVA y el destinatario del mismo sea un consumidor final domiciliado en el TAIVA la operación** estará sujeta y el prestador tendrá la condición de sujeto pasivo (260) . Dichos servicios del mismo prestador no estarán sujetos en el TAIVA si el consumidor final está establecido en Canarias, Ceuta o Melilla, otro Estado miembro de la Comunidad o fuera de la Comunidad. También se entienden realizados en el TAIVA los servicios en cuestión cuando el destinatario es un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el TAIVA la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un EP 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, EP, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste (261) . Si el prestador del servicio no está establecido en el TAIVA, se produce la inversión del sujeto pasivo condición que recaerá en el empresario o profesional destinatario (262) . Si el destinatario empresario o profesional estuviera establecido en Canarias, Ceuta o Melilla, el servicio no estaría sujeto al IVA (con independencia del tributo aplicable en estos territorios, Impuesto General Indirecto Canario o Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación respectivamente), de igual manera que si lo estuviese en otro Estado miembro de la Comunidad distinto de España (en el que quedaría sujeta a su respectivo IVA y régimen especial de la Unión que luego se dirá) o fuera de la misma. Cuando **la prestación de estos servicios se realiza desde otro Estado miembro** distinto de España (prestador establecido en otro Estado miembro o fuera de la Comunidad) y el destinatario no es un empresario o profesional actuando en su condición de tal pero está establecido, tiene su residencia o domicilio habitual en el TAIVA, la prestación de los servicios se entiende realizada en el TAIVA (hasta 31 de diciembre de 2014 se localizaba en el Estado miembro del prestador) sin que tenga lugar la inversión del sujeto pasivo (263) , por lo que el sujeto pasivo será el prestador de estos servicios que deberá identificarse en el TAIVA y, en su caso, optar por el régimen de ventanilla electrónica única del **régimen especial de la Unión** (264) . Este régimen especial no resulta de aplicación **a los servicios prestados en el TAIVA** por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad o un EP en el mismo territorio. A dichas prestaciones de servicios les resultará aplicable el régimen general del IVA. **Cuando la prestación de estos servicios se realiza desde fuera de la Comunidad** y, al igual que antes, el destinatario es un consumidor final establecido en el TAIVA, la prestación de los servicios se entiende realizada en el TAIVA, sin que tampoco se invierta el sujeto pasivo, por lo que el prestador tendrá que identificarse y, en su caso, optar por el régimen de ventanilla electrónica única del **régimen especial exterior de la Unión** (265) .

Finalmente, como **cláusula de cierre**, cuando conforme a las reglas generales o especiales aplicables estos servicios se localizaran fuera de la Comunidad (territorios o países terceros y, referidos al Reino de España, Canarias, Ceuta y Melilla, además de los restantes mencionados en el artículo 3 LIVA 1992), pero su utilización o explotación efectivas se realicen dentro de la Comunidad en el TAIVA español, se considerarán sujetos en el mismo para evitar su no imposición (266) .

En el **régimen especial de agencias de viaje** el criterio de localización no ha cambiado. Las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje siguen teniendo la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del viaje, y se entienden realizadas en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un **EP desde donde efectúe la operación** (267) .

En cuanto a la relevancia del **EP** en la conformación **del grupo de entidades** (268) se debe señalar que los establecimientos permanentes sitios en el TAIVA pueden integrarse dentro de un grupo de entidades. El EP puede, incluso, tener la condición de dominante del grupo respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo, pero, sin embargo por sí mismo no

podrá constituir una entidad dependiente.

Los **establecimientos permanentes** desde los que se efectúen operaciones sujetas tributarán conforme a las reglas generales de gestión y liquidación del IVA presentando las declaraciones periódicas pertinentes en las que practicarán las deducciones y obtención de devoluciones que fueran procedentes. Sin embargo, un EP situado en el TAIVA, pero desde el que no se realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios en el período, se entiende que no está establecido, por lo que para obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas deberá acudir a los regímenes especiales de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla o al de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla (269).

2. NOTAS JURISPRUDENCIALES

La caracterización del EP en la jurisprudencia española sobre el IVA ha estado influenciada por el hecho de que nuestra legislación interna acogió desde el principio un concepto de EP y una casuística que, luego ampliada, en lo esencial ha permanecido, tomándola del **artículo 5 MOCDE**, cuyos **Comentarios**, aun en el marco de tributos con distinta finalidad, han constituido una **indudable fuente interpretativa**. En el ramillete de pronunciamientos elegidos como representativos, en los argumentos del Tribunal Supremo se entremezclan la discusión de la necesidad o no de acudir a los criterios elaborados en el campo de la imposición directa con la notas que atribuye al EP para ser considerado como tal en el IVA.

La influencia del concepto de EP del MC OCDE se refleja en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009** (Rec. 10106/2003) que, ante el silencio de la LIVA sobre si cabe computar en los doce meses las obras realizadas por los subcontratistas (270), no ve inconveniente en que la sentencia de instancia acuda al contexto normativo en el que se encuentra el tratamiento que se hace en el Impuesto sobre Sociedades o en el pertinente Convenio para evitar la doble imposición, aunque se refiera a tributos distintos del IVA, y, en concreto, a su interpretación en los **Comentarios al MOCDE** que, **aunque no tienen fuerza normativa**, desempeñan un papel principalísimo para delimitar significados de los conceptos y términos utilizados por los convenios conformados con arreglo al MOCDE, por la seguridad jurídica que proporciona acudir a los mismos (271).

Aunque no encuentra inconveniente, el Tribunal Supremo en la **Sentencia de 26 de diciembre de 2011** (Rec. 194/2009), entiende que **no es necesario acudir como criterio interpretativo a los Comentarios al MC OCDE, aunque no sea ilegítimo hacerlo**, por más que en los comentarios al modelo se contenga una definición completa y perfilada de lo que en ese contexto debe entenderse por EP.

Si embargo, a pesar de tal manifestación, en la **Sentencia de 14 de enero de 2013** (Rec. 2434/2010), con cita de las precedentes, no se limita a declarar que *"con arreglo a dicha doctrina, no cabe desprestigiar el valor que, como criterio interpretativo de lo que ha de entenderse por EP, pueden tener los Comentarios al artículo 5º del MOCDE, pese a no ser directamente aplicables"*, sino que da un paso más porque, como seguidamente veremos, los toma en consideración para determinar desde cuándo existe una obra, el tiempo de duración incluyendo el de las subcontratas incluidas dentro de la contrata general y la inclusión de las actividades preparatorias y auxiliares.

Los caracteres con los que la jurisprudencia configura el EP en las sentencias escogidas son: **lugar fijo de negocios, desarrollo de la actividad desde el mismo, vinculación física con el territorio de aplicación del impuesto, continuidad, habitualidad, grado suficiente de permanencia, estructura de medios adecuada que posibilite las operaciones, dependencia de las agencias o representaciones para contratar, independencia entre establecimientos permanentes de una misma entidad**.

Las principales notas de las señaladas se recogen quintaesenciadas en la **Sentencia de 12 de mayo de 2011** [Rec. 3597/2007; confirmando la Sentencia del Tribunal Superior de Andalucía de 2 de abril de 2007 y la Resolución del TEAC de 9 de junio de 2000, R.G. 00/8837/1998]. Al analizar la letra a) del apartado Cinco del artículo 69 anterior [actual número Tres, 2º, letra a) del mismo artículo de la LIVA 1992, tras la reforma de la Ley 2/2010, de 1 de marzo] razona, en sentido negativo, que la **característica de continuidad y habitualidad se excluye** cuando la representación se ha limitado a **una sola operación**, por lo que el otorgamiento de poderes para la realización de una única operación resulta contrario a la idea básica que define la **permanencia**. Descendiendo al supuesto concreto afirmará que la particularización de los casos contemplados en la LIVA –*"sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo"*– sugiere la idea de que el mandante disponga de un **lugar fijo de negocios**, para **desarrollar su actividad**, y, desde luego no cabe confundir a la entidad que entre sus actividades se dedica a representar en determinadas operaciones a un tercero, con lo que **son las agencias o representaciones autorizadas dependientes de la entidad representada**, con un **grado suficiente de permanencia y estructura adecuada para hacer posible el conjunto de operaciones en relación con la prestación de servicios o actividad**

de la entidad principal; dependencia, como criterio básico, que resulta extraño al de una entidad independiente ajena y autónoma a la entidad representada, que en modo alguno puede considerarse como EP de aquella entidad (272) .

En la meritada **Sentencia de 26 de diciembre de 2011** (Rec. 194/2009), el TS reclama como requisito la **vinculación física con el TAIVA** del lugar fijo de negocios con un **suficiente grado de permanencia**. En el caso, unas obras que se desarrollaron durante seis meses, se discutía cuándo empezaba a contar el plazo, si el plazo empezaba a contar desde la firma de los contratos. Al TS, que en este caso, había descartado acudir como criterio interpretativo a los Comentarios al MC OCDE aunque no fuera ilegítimo hacerlo, dice que le bastaba atender a la interpretación lógica, sistemática y teleológica del artículo 69 de la Ley 37/1992 para llegar a la convicción de que, si el **EP** debe ser un **"lugar fijo"** en el territorio de aplicación del impuesto, **no cabe entender que principia su existencia** en relación con una obra de construcción, instalación o montaje **antes de que ésta haya comenzado físicamente** (Fundamento segundo, párrafo octavo).

La **independencia** entre las operaciones llevadas a cabo por establecimientos permanentes diferentes de una misma entidad es declarada por el TS **en las Sentencias de 13 de octubre de 2010 y 7 de abril de 2011** (Rec. 1431/2005 y Rec. 6118/2005). En ellas, planteada la posibilidad de si a efectos de la aplicación de la regla de prorata se podían computar las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del TAIVA cuando los costes relativos a dichas operaciones hayan sido soportados en parte por establecimientos permanentes situados en dicho territorio y en parte por establecimientos permanentes situados fuera del mismo, el TS rechaza aplicar la regla de proporcionalidad admitida por la sentencia de instancia que revoca, declarando conforme a derecho la resolución del TEAC, porque, como ya había resuelto en ocasión anterior (Sentencia de 2 de diciembre de 2009), el artículo 104.Tres.1º LIVA 1992 solo se está refiriendo a los costes de la operación, sin ningún tipo de referencia a parte de los costes dentro o fuera del territorio de aplicación del impuesto. En definitiva, cada EP es independiente de otro u otros que pudieran localizarse en otros territorios respecto de las operaciones que cada uno realiza o recibe.

Especial atención ha dedicado el TS a la existencia o no de un EP en supuestos ligados a la realización de obras de instalación o montaje, para cuya determinación es preciso fijar su duración, inicio y finalización y tareas y actividades que comprenden.

Así la **Sentencia de 30 de enero de 2012** (Rec. 2667/2008), en un caso de obras concluidas que debieron continuar para corregir deficiencias no previsibles durante el proyecto que obligaron al contratista a continuarlas con posterioridad a la fecha de conclusión inicialmente prevista, señala que no era arbitrario, ilógico o contradictorio entender que **las tareas de corrección de las deficiencias advertidas** en los hornos erigidos, una vez que habían arrancado en pruebas, **formaban parte de los trabajos necesarios para su instalación**.

Para determinar la **existencia, comienzo y fin del plazo duración de unas obras** y, de paso, determinar **si se incluían dentro del mismo actividades preparatorias y auxiliares**, la **Sentencia de 14 de enero de 2013** (Rec. 2434/2010), como hemos dicho, no solo no desprecia el valor de los Comentarios al artículo 5º del MOCDE, pese a no ser directamente aplicables, como criterio interpretativo de lo que ha de entenderse por EP, sino que los asume para determinar desde cuándo existe una obra, el tiempo de duración incluyendo el de las subcontratas y la inclusión de las actividades preparatorias y auxiliares en estos términos:

*"Con base en ellos se entiende: (a) que una obra existe desde la fecha en la cual el contratista comienza su trabajo o actividad y continúa existiendo hasta que los trabajos se terminan o abandonan definitivamente y (b) que el tiempo empleado por cada subcontratista debe considerarse utilizado por el contratista general de la obra. Y si ello es así, no existe obstáculo alguno para entender, a los efectos señalados en el artículo 69.Cinco LIVA... **que las actividades preparatorias y auxiliares de la obra de instalación deben tenerse en cuenta a efectos del inicio del plazo previsto en dicho artículo**" (273) .*

Se da la particularidad de que en esta sentencia, en la que se ventilaba, además, la fijación de la fecha de finalización de las obras, el TS hace una curiosa disquisición en la que, aun reconociendo el hecho material de la entrada en funcionamiento de la planta en una fecha determinada, sin embargo, alude a la **perspectiva jurídica de la noción de EP** en cuanto que determina el régimen fiscal del IVA y otorga mayor relevancia al **certificado de aceptación final de la obra** que dio lugar al pago de la misma y a la **transmisión del riesgo a su propietario**, liberando así a la sociedad contratista recurrente de cualquier obligación complementaria en su ejecución, de modo que considera que ese es el momento en que cesa su "establecimiento" en España por razón de la obra contratada, porque hasta entonces debía de permanecer su presencia en el país a los efectos de atender las eventualidades que pudieran acontecer, obligación contractual de la que solamente quedó liberada una vez que se hubo emitido el mencionado Certificado.

Aun cuando la perspectiva del recurso es otra (identidades que determinan contradicción entre sentencias en un recurso de unificación de doctrina), en la **Sentencia de 20 de diciembre de 2016** (Rec. 3750/2015) al TS le parece como prueba concluyente y objetiva de la fecha de finalización de unas obras la **factura correspondiente al certificado fin de obra**. En el

caso la recurrente pretendía la inexistencia de EP para articular la devolución del IVA por la vía del artículo 119 LIVA 1992.

Hasta el momento en esta colaboración se ha eludido, para aislar el concepto de EP en el ámbito del IVA en los términos con los que lo ha construido la jurisprudencia y resulta recogido en la normativa comunitaria, comparar el concepto, notas y casuística del EP en el IVA, tributo que grava el consumo, con los elaborados en el ámbito de los impuestos directos que recaen sobre la renta de no residentes, terreno este en el que existe una amplia jurisprudencia que, ciertamente, interpreta, tanto la normativa interna como los convenios internacionales para evitar la doble imposición de la renta y el patrimonio suscritos en el ámbito de los países OCDE, en función de los Comentarios al MOCDE. Sin embargo, cabe preguntarse si tiene fundamento la diferenciación de conceptos y la distinta metodología seguida por la Unión Europea al definir el EP sin hacer un desglose de la casuística al modo del MOCDE o la legislación española, lo que puede suscitar diferencias o por lo menos dudas que, de cualquier manera, por las razones expresadas (274), en el ámbito del IVA deben interpretarse conforme a la jurisprudencia, en armonía con el Reglamento 282/2011 y la doctrina del TJUE (275), aun cuando, cuando sea preciso y no se oponga, como hemos visto no ha tenido inconveniente nuestro Tribunal Supremo, poder acudir a los pragmáticos y seguros criterios de los Comentarios dada su larga trayectoria e implantación en multitud de países.

Dentro de esta línea, por ello, y con tales premisas, deben recibirse aquellas interpretaciones producidas en el ámbito de los impuestos directos de lo que constituye un EP en supuestos iguales, similares o que, en cualquier caso, presenten elementos demostrativos de la existencia de una estructura organizativa con la que se opere en la entrega de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA, sin perjuicio de que se evidencie que los convenios internacionales para evitar la doble imposición, aun los basados en el MOCDE, y las legislaciones nacionales, pueden incluir o excluir lugares o definir caracteres de EP diferentes, a los efectos que les son propios, bien convencionalmente mediante acuerdos entre estados, bien unilateralmente en el ejercicio de su potestad, para gravar unos hechos, dónde y en qué medida.

Tampoco se pueden ignorar las reacciones de los estados y tribunales ante la realidad de las reorganizaciones de las estructuras empresariales que, motivadas, unas veces por razones fiscales, otras, solas o en conjunción con las anteriores, por razones económicas, en las que han incidido sobre manera el fenómeno de la globalización y digitalización, cambian los centros de toma de decisiones, los lugares de producción, comercialización y administración o varían las funciones hasta entonces asignadas o el modelo de relación, lo que ha llevado a convertir a filiales de grupos multinacionales que operaban en el interior de un país en meras productoras o maquiladoras desligadas de tareas de comercialización y venta a terceros cuando no en comisionistas. En estas situaciones se plantea la cuestión de si las estructuras dejadas o surgidas en el país o los nuevos modelos de relación determinan que una entidad no residente tenga un EP.

Con las salvedades expuestas, traemos a colación un grupo de sentencias de indudable interés en las que se aborda la existencia o no de un EP a partir de la reestructuración de actividades en el seno de un grupo empresarial, que van a concluir con la consideración de que la sociedad no residente tiene un EP en el territorio a través de la utilización de los medios de una filial, bien para configurar la existencia de un lugar fijo de negocios, bien como agente dependiente de la misma, que, salvando las distancias del diferente objeto y hecho imponible, enlazando con aquellas Sentencias del TJUE en las que surgió la posibilidad de que una filial pudiera ser considerada como EP de un sujeto pasivo no establecido en el TAIVA a efectos de este impuesto, muestran elementos de hecho que deben ser tenidos en cuenta ante situaciones semejantes en el ámbito del IVA porque dichas reorganizaciones pueden afectar también a este y otros tributos.

En la primera de ellas, Sentencia de 12 de enero de 2012 (rec. 1626/2008), se enjuicia el asunto de la empresa suiza DSM NUTRITIONAL PRODUCTS EUROPE LTD (antes Roche Vitamins Europe LTDR), en el que la Audiencia Nacional, Sentencia de fecha 24 de enero de 2008 (rec. 894/2004), confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de mayo de 2003, en materia de liquidación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, entiende que la empresa suiza tenía un EP en España al operar a través de una filial suya, Roche Vitaminas, S.A., con la que a partir de 1999 cambia su modelo de relación, suscribiendo dos contratos que supusieron un cambio de estrategia. La española, hasta entonces fabricante, importadora y vendedora de bienes, pasó a producirlos para un único cliente, la suiza Roche Vitamins Europe, que posteriormente procedía a su introducción en el mercado (276). Lo interesante del minucioso análisis de la AN, en el que se desgranaban los distintos supuestos de EP que podían producirse según los términos del Convenio con Suiza y la ley 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes entonces vigente (277), es que aprecia la existencia del EP por la conjunción de características indicativas de que (a efectos del Convenio hispano-suizo) operaba a través de un agente dependiente: producción en España a través de un agente dependiente de los bienes que después comercializaba, asumiendo las contingencias propias de toda actividad económica, sin que esa actividad de fabricación fuera auxiliar, secundaria o preparatoria de su ocupación principal, exclusividad de la actividad de la empresa española para la suiza, no asunción de riesgos, fabricación de los productos conforme a sus estrictas instrucciones, promocionándolos e interviniendo en la ejecución de los acuerdos de venta, sin otro cometido, y, si bien la filial no tenía capacidad de concluir contratos, el MOCDE autoriza a contemplar otras actividades distintas de la de "concluir contratos en nombre de la empresa», incluidas las que esta última hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo de negocios, como la de elaborar las mercaderías que después

vende y distribuye (278).

En línea con la anterior, la Sentencia del Alto Tribunal de 18 de junio de 2014 (rec. 1933/2011, asunto BORAX EUROPE LIMITED) también desestima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de 9 de febrero de 2011 de la Audiencia Nacional (rec. 80/2008) que confirmaba la Resolución del TEAC de 8 de noviembre de 2007 (recurso de alzada 1508/2005). En la sentencia recurrida se declaran como hechos probados que BORAX EUROPE LIMITED, entidad residente en el Reino Unido, era la matriz de un grupo de empresas dedicado a la extracción de minerales, elaboración de productos borácicos y a su comercialización, importados de Argentina y Estados Unidos, depositados en Europa y sometidos a procesos de molturación, depuración, envasado, análisis de calidad, etc. hasta su venta final a los clientes. Este proceso, hasta 1995, venía llevándose a cabo por las filiales de BORAX EUROPE, concretamente, en España y Portugal, por BORAX ESPAÑA, S.A., cuyo capital pertenece en su 100% a BORAX EUROPE. El 1 de enero de 1996 entraron en vigor dos contratos firmados el 28 de diciembre de 1995 entre BORAX EUROPE y BORAX ESPAÑA, denominados "de provisión de almacén y prestación de servicios" y "de agencia". Por el primero de ellos BORAX ESPAÑA se obliga a proporcionar a BORAX EUROPE el uso exclusivo de sus almacenes, los servicios accesorios al mismo (calefacción, electricidad, agua, etc...), los servicios de descarga, transporte, almacenamiento, triturado y envasado e incluso los servicios administrativos que pudiera necesitar. Por el segundo contrato, BORAX ESPAÑA se convierte en agente independiente de BORAX EUROPE, comprometiéndose a obtener y promover pedidos con los precios y condiciones de venta que determinará BORAX EUROPE. El Agente debería remitir los pedidos a BORAX EUROPE, quien no está obligada a aceptarlos. BORAX ESPAÑA no puede ni aceptar pedidos, salvo autorización expresa, ni recibir el precio de venta. BORAX ESPAÑA no está autorizada para obligar a BORAX EUROPE ni para contratar en su nombre. La AN después de analizar el artículo 5 MC OCDE y el Convenio de Doble Imposición firmado por el Reino Unido y España, deduce que: a) las mercancías pertenecen ininterrumpidamente a BORAX EUROPE; b) todas las actividades que con dichas mercancías realiza BORAX ESPAÑA (transporte, molturación, control de calidad, depuración, envasado, etc.) se realizan por cuenta de BORAX EUROPE, de forma que ésta compra los productos borácicos a granel, los importa, los transporta, los almacena, los transforma, los envasa y los vende; c) el hecho de que para alguna, o la mayoría de estas actividades, incluso para la estructura administrativa de todo tipo –recepción de pedidos, facturación, contabilización etc.– que las mismas exigen, acuda a contratar los servicios de BORAX ESPAÑA no altera en absoluto la conclusión anterior, siendo irrelevante la circunstancia de que BORAX ESPAÑA sea filial al 100% de BORAX EUROPE, pues a la misma conclusión –dice– llegaríamos si se tratase de sujetos carentes de toda vinculación, sin perjuicio de que esa vinculación "probablemente" no haya sido irrelevante para hacer posible la organización de la reestructuración de la actividad llevada a cabo a partir de 1996; d) esas actividades se encuentran centralizadas en las instalaciones que tiene BORAX ESPAÑA en Nules (España), donde radican las oficinas a que los clientes deben seguir dirigiendo sus pedidos, en ellas se reciben los productos, se someten a los procesos pertinentes de transformación, control de calidad, envasado, etc. y desde ellas, así como desde el almacén que tiene BORAX ESPAÑA en el puerto de Valencia, se sirven a los clientes ubicados en España. De tales consideraciones concluye que concurren los tres elementos necesarios para colegir que BORAX EUROPE ejerce su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España: 1º. Existen unas instalaciones de negocio, sin que importe que la empresa sea o no propietaria o arrendataria del local, del material o de la instalación o que lo tenga a su disposición de cualquier otra forma. La instalación de negocios también se puede encontrar en los locales de otra empresa. 2º. Esa instalación es "fija", en cuanto que "está establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia". 3º. BORAX EUROPE LIMITED ejerce sus actividades mediante esa instalación fija de negocios, aunque lo haga utilizando los servicios de BORAX ESPAÑA, S.A., a quien contrata y retribuye por ello, pero quien no puede ni contratar en nombre de BORAX EUROPE ni obligar a ésta jurídicamente. El Tribunal Supremo comparte el razonamiento de la AN y, además, por una parte, rechaza que se esté ante un mero "depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlos, exponerlos o entregarlos (279)" porque con el contrato de prestación de servicios se pretende la transformación de los bienes y, por otra, excluye la existencia de actividad por medio de agente independiente porque el contrato de arrendamiento de servicios celebrado excluía cualquier posibilidad de que esta BORAX ESPAÑA operara de modo independiente, pues era indudable que en el ejercicio de su actividad había de atenerse a lo que en dicho contrato se había establecido, que es ordenado y exigido por BORAX EUROPE, y que imposibilita que se pudiera hablar de una actuación mediante agente independiente.

En la más reciente Sentencia de 20 de junio de 2016 (rec. 2555/2015), caso Dell Products LTD, en la que se ventila el recurso contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2015 (rec. 182/2012), que trae causa de la resolución del Tribunal Económico– Administrativo Central de fecha 15 de marzo de 2012, se vuelve a plantear, como cuestión principal, la existencia de un EP, en el marco del Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España y la República de Irlanda y la interpretación de su artículo 5 que contempla dos supuestos distintos, no acumulativos, de EP: un lugar fijo mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad y la figura del agente dependiente (280). Basta la concurrencia de uno de los supuestos para la existencia de un EP. El TS parte de los hechos fijados por la AN. En la modalidad de **lugar fijo de negocios** los hechos declarados probados suponían la concurrencia de los elementos constitutivos de la existencia de un **EP**: a) la **disposición de locales o instalaciones** utilizadas para la realización de la actividad económica de la empresa, utilizadas o no

en exclusividad para este fin, siendo indiferente el título de utilización, que puede ser mediata porque sirve al mismo objeto y fin que el uso directo por el personal de la entidad no residente, ambos casos comprende su "**puesta a disposición**" (281) ; b) un cierto **grado de permanencia** en el territorio del Estado en la realización de actividades determinante de la fijeza requerida; y c) la **realización** en dichas instalaciones **de actividades propias de la empresa** (282) .

Resumidas las alegaciones contra la sentencia de la AN [la puesta a disposición exige una relación directa entre la instalación a disposición y la entidad no residente y no una indirecta, la negación de que las actividades se realizaran a través de la filial sino desde Irlanda y la participación de la filial era meramente auxiliar], el TS, después de transcribir comentarios al MC OCDE, con base en los hechos declarados probados por la sala de instancia, las rechaza y afirma que en los mismos se refleja *"el alto grado de flexibilidad que se otorga a la expresión lugar fijo de negocios, no sólo desde el punto de vista material, sino en razón del título por el que se dispone, incluyendo, como se recoge expresamente, el que se encuentre en las instalaciones de otra empresa; a lo que cabe unir, con igual alcance abierto, que la puesta a disposición incluye, por el criterio expansivo de la normativa aplicable, a la actuación por cuenta de la empresa. Sin que pueda perderse de vista, en atención a la función y finalidad que prestan estos Convenios, que trata de regular aspectos de la fiscalidad internacional, la nueva realidad y globalización mercantil que necesariamente exige una interpretación de la normativa aplicable adaptada a esta nueva realidad, en la que resulta imprescindible atender a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresarial. / Ciertamente la casuística es amplísima, tal y como queda reflejado en los propios ejemplos con que se ilustran los Comentarios, y ha de ponderarse las circunstancias de cada caso. Pero con carácter general, en modo alguno se desprende de los términos del citado precepto y de los Comentarios vistos, la exigencia de la relación directa y utilización física del establecimiento como reclama la parte recurrente, resultando de todo punto correcta la extensión que a la expresión otorga la Sala de instancia"*.

Aun cuando, la apreciación precedente hacía ocioso entrar a considerar si la filial tenía la consideración de agente dependiente o simple comisionista, a mayor abundamiento, después de reproducir los términos de la sentencia de instancia, el TS (283) reafirma su criterio, y dice que *"ni siquiera del tenor literal... –artículo 5 del Convenio– se desprende que necesariamente la representación deba ser directa, sin que tampoco "en nombre de" implique necesariamente el nacimiento de relaciones entre el comitente y terceros, pues basta que se cree la vinculación del comitente con el contrato celebrado, lo cual se prevé en el propio art. 253 del C. Comercio. Lo cual conlleva que se comprenda, por tanto, como agente dependiente, al comisionista en nombre propio por cuenta ajena, que encuentra respaldo en la doctrina funcional–economicista–sustancialista, acorde a la doctrina de la OCDE que emana de los Comentarios al MC, en el que se prevé que se opera en un Estado por mediación de un agente dependiente cuando éste dispone de la facultad de concluir contratos en nombre y por cuenta de la empresa, considerándose que esta circunstancia se da no sólo en los casos en que el agente concluya literalmente contratos en nombre de la empresa, sino también en aquellos otros en que concierte contratos que la vinculen, aunque no se finalicen efectivamente a nombre de aquélla. Lo relevante, por tanto, no es tanto que medie un determinado contrato, un determinado vínculo contractual, sino la vinculación funcional, que el agente posea poderes suficientes para vincular al comitente, dentro del desarrollo habitual de la actividad empresarial conforme a las instrucciones y bajo el control del mismo; de suerte que ha de atenderse no tanto a las formas que unen a comitente y agente, como al análisis funcional y fáctico que definen la relación existente realmente manifestada por el alcance y límites de las instrucciones, grado de control, asunción de riesgos y/u organización empresarial, de la que surge la dependencia que debe ser de alcance sustancial y no meramente preparatorio o auxiliar."*

Y, en segundo lugar, por lo que a la excepción del agente independiente (284) , afirma que excluiría al agente independiente que actúa en el ejercicio normal de su actividad, una persona distinta jurídica y económicamente, pero, y esto es lo importante, *"el rasgo diferenciador no estaría en el modo en el que se haya formalizado la relación contractual, sino igualmente en la relación fáctico funcional existente, siendo el rasgo más característico la desvinculación económica y operativa, una real y cierta autonomía, cuya determinación habrá de hacerse atendiendo al conjunto de circunstancias que se dan en el desarrollo de su actividad"* (285) .

Decididas las cuestiones principales en los términos expuestos, entremedias, establecido que DELL disponía de un EP en España, y aunque a la AN le parece de poca relevancia plantearse la cuestión de un sitio web como EP, sin embargo, se hace eco de la misma al señalar *«que la doctrina científica venía a considerar que una «web site», como combinación de un software y datos electrónicos, no es algo tangible y por lo tanto no puede ser considerado como un lugar fijo de negocios. Por el contrario, un servidor, en el que la «web site» es almacenada y a través del cual es accesible, es un equipo, y como tal sí tiene presencia física, por lo que el lugar donde se encuentre situado sí podría constituir un lugar de negocios fijo»*. En este punto solo apuntar que la cuestión del uso de equipos informáticos para determinar o atribuir la existencia o no de un EP es algo más compleja de como la deja formulada la AN, referida solo a sitios web o servidores. La cuestión de que en el comercio electrónico el uso de equipos informáticos en un país pueda constituir un EP es abordada detenidamente en los apartados 42.1 a 42.10 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE, concerniente a la definición de EP (286) . No obstante,

los nuevos y diferentes modelos de negocio que posibilita la economía digital, las diversas formas de interactuar con los equipos informáticos y los múltiples agentes que pueden intervenir en la prestación de los servicios desde ubicaciones distintas y alejadas hace que no sea satisfactorio la reducción del problema a solo esos ámbitos. Por ello, se han suscitado diferentes debates y nuevas propuestas basadas en determinar la existencia de una presencia virtual significativa o en la presencia significativa de tipo territorial en la economía nacional, cuyo estudio excede del cometido fijado al comenzar este trabajo (287).

IV. PUNTOS DE CONEXIÓN Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IVA EN LOS TERRITORIOS FORALES: FUNCIONALIDAD, DIFERENCIAS Y ARMONIZACIÓN

Desde la primera ley del IVA en España los territorios forales acogidos a los regímenes de Concierto o Convenio quedaron encuadrados dentro del ámbito peninsular del territorio de aplicación del impuesto. En ellos el tributo se exigiría de acuerdo con lo dispuesto en la LIVA 1985 y en las reguladoras de los regímenes de Concierto o Convenio, que a la sazón hubieron de modificarse (288). La adaptación de ambos, por lo que al ámbito material, espacial y temporal del hecho imponible del impuesto se refiere, no conllevaba novedad alguna al regirse por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado (289). Ello significaba que para sujetar una operación al IVA debían tratarse de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y localizadas en un lugar situado dentro del territorio peninsular y balear –y las importaciones con ocasión de la entrada de los bienes en el mismo– conforme a las reglas de localización, lugar de realización del hecho imponible, contenidas en la LIVA 1985. Las reglas de localización servían para localizar el hecho imponible en el contexto comunitario e internacional y determinar el ámbito de eficacia territorial del IVA en dicho contexto y, en su caso, las relaciones con Canarias, Ceuta y Melilla, por lo que, desde el principio, no eran aplicables para determinar las competencias gestoras de las Comunidades Autónomas (290). Situada la operación en el TAIVA, la delimitación competencial de a qué administración correspondía su exacción y gestión y en qué cuantía estaba regulada en las leyes del Concierto y Convenio que establecieron reglas para fijar el lugar de realización de las operaciones en los territorios forales (Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra) o en el territorio de régimen común (TRC) en función de los llamados puntos de conexión establecidos para las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

El actual Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco fue aprobado por el artículo único de la Ley 12/2002, de 23 de mayo (291) (LCEPV), que lo incluyó como Anejo a la misma, sin duda, por su naturaleza de acordado entre las Administraciones del Estado y del País Vasco en el seno de la Comisión Mixta de Cupo de 6 de marzo de 2002 (292). De entre las competencias, principios y criterios de armonización fiscal reflejados en su articulado (293), a los efectos que aquí interesan, sobresalen el de respetar y garantizar la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, la atención a la estructura general impositiva del Estado, el principio de sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que este se adhiera y, en particular, las normas de armonización fiscal de la Unión Europea que, en lo tocante al IVA se traducen (294) en que, como normativa aplicable, *"se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado"*, pudiendo las instituciones competentes de los Territorios Históricos aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Por su parte, el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, contenido en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre (LCEN), con el mismo carácter de paccionado, obedece a los mismos principios y criterios, contenido (295) y limitación competencial/ (296).

El EP solo está contemplado en las leyes del Concierto Económico y el Convenio Económico como punto de conexión para la aplicación de la normativa, exacción, gestión e inspección del Impuesto sobre la Renta de no Residentes e Impuesto sobre las Primas del Seguro (297). Cuando en las disposiciones comunes de ambos (298) se define o utiliza el concepto de EP hay que referirlo, en lo que afecte, a dichos tributos. Las expresiones de los textos de ambas leyes lo corroboran (299). Igualmente, este concepto de EP (300) solo opera ámbitos concertados y convenidos de los tributos indicados, por lo que no es válido para localizar el hecho imponible del IVA en el territorio español de aplicación del impuesto, ni, dentro del mismo, en los territorios forales (TTFF) o en el territorio de régimen común (TRC), de aquellas operaciones cuyo criterio de localización atiende al EP, por más que pudieran coincidir en concepto y casuística la LIVA 1992 y la LCEPV (301).

En la delimitación de competencias entre el TRC y el País Vasco o Navarra (302), en el IVA debemos distinguir las competencias para la exacción del impuesto (303) de lo que constituyen las reglas para establecer el lugar de realización de las operaciones (304). La finalidad de estas reglas no es dirimir el lugar de realización de las operaciones a efectos del IVA, sino establecer los puntos de conexión para el ejercicio y reparto de las potestades exaccionadoras de cada territorio cuando intervienen sujetos pasivos que operan en uno o en más de un territorio (común y/o foral) (305). En este sentido, las reglas de

la LCEPV y LCEN toman en cuenta las operaciones que hacen los sujetos pasivos que realizan entregas o prestan servicios (306), no de quienes son sus destinatarios, con la excepción de las adquisiciones intracomunitarias de bienes (307).

Por otra parte, los puntos de conexión concertados o convenidos no tienen por qué coincidir con las reglas de localización en el TAIVA, de hecho no coinciden al predominar el criterio de origen sobre el de destino (308), lo que por otra parte, en palabras del Tribunal Supremo, como dice en la Sentencia de 9 de febrero de 2016, justifica el empleo del término DESDE en lugar de EN ya que tratan de determinar el punto de conexión desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes (309).

Sin embargo, aunque no lo expresen las leyes del Concierto y Convenio, la noción de EP sí tiene importancia, no solo para localizar territorialmente una operación sujeta al IV, sino también para determinar la competencia de unas u otras administraciones. **La localización de operaciones en territorio foral en base a las propias reglas del IVA pueden tener como efecto directo la atribución de la condición de sujeto pasivo establecido en el territorio foral, merced a la posesión de un EP en el mismo en el que se reciben o desde el que se realizan operaciones sujetas, quedando sujeto al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales, incluidas las censales, establecidas como cualquier otro sujeto pasivo con la Administración foral respectiva** (310). Amén de la tenencia de la sede de la actividad económica o un EP, también la posesión de un domicilio o residencia habitual en los territorios forales a efectos del IVA tiene efecto para la localización territorial de las operaciones y situación del obligado en el territorio (311).

Todas las consideraciones que preceden permiten hacer esta serie de precisiones:

Primera.- Las reglas de determinación del lugar de realización de las operaciones contenidas en la LCEPV y LCEN solo tienen virtualidad a efectos del Concierto o del Convenio Económico. De otro modo, los puntos de conexión de la LCEPV y LCEN son los que han de tenerse para localizar una operación en los territorios forales.

Segunda.- Las reglas sobre los puntos de conexión solo se aplican a operaciones que estén sujetas al IVA en el TAIVA por la concurrencia de los elementos material (con independencia de que estén sujetas –gravadas– o exentas con derecho pleno a la deducción que se entiendan realizadas en los respectivos territorios (312)), temporal y espacial del hecho imponible del tributo en territorio español (Península e Islas Baleares).

Tercera.- La determinación de la sujeción de una operación en el TAIVA se hace conforme a lo dispuesto en la LIVA 1992 (313) –adaptada a las directivas vigentes– y en los reglamentos comunitarios y de la Unión Europea de efecto directo aplicables, por lo que las reglas de localización del hecho imponible en el TAIVA, en otro Estado miembro de la Comunidad o fuera de la misma, son las contenidas en esa normativa, interpretada conforme a la jurisprudencia de los Tribunales internos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (314).

Cuarta.- La aplicación de las reglas generales y especiales de la LIVA 1992 para la localización territorial de las operaciones pueden conducir a situarlas en los territorios forales como parte del TAIVA en su deslinde respecto de otros territorios de otros Estados de la Comunidad o fuera de ella, e identificar un EP –de una entidad cuya sede esté en otro país miembro de la Comunidad o fuera de la misma– situado en el territorio foral destinatario de la operación o desde el que se realiza, incluso distinto de otro EP de la misma entidad, situado en otra parte del TAIVA diferente de los territorios forales, que no intervenga en la operación. El EP situado en un territorio foral, que realice o reciba en provecho del mismo entregas de bienes y prestaciones de servicios, funcionará como punto de localización territorial de la entrega de bienes o el servicio para aplicar la normativa del IVA.

Quinta.- Un sujeto pasivo que tiene la sede de la actividad económica en otro Estado miembro o fuera de la Comunidad o de la Unión, al tiempo de iniciar sus operaciones en o desde el TAIVA puede establecerse en el territorio foral para operar en o desde el mismo a través de un EP. Ahora bien, el mismo sujeto, como consecuencia de hechos o actuaciones posteriores, propias o de las autoridades administrativas, puede resultar que viniera realizando operaciones localizadas en el TAIVA atribuidas a un EP ubicado en territorio foral sin que tuviera otro número de identificación fiscal en el TAIVA. Dicho sujeto pasivo estará establecido en el territorio foral respectivo al tener, en el primer caso, o serle atribuido, en el segundo, un EP en el que recibe o desde el que realiza operaciones sujetas, quedando, por lo tanto, sujeto al cumplimiento de las obligaciones establecidas como cualquier otro sujeto pasivo con la Administración foral respectiva. Si este sujeto pasivo que opera mediante un EP en los territorios forales también lo hace en territorio de régimen común, para la exacción del tributo habrá de estarse a las reglas que delimitan la competencia exactora entre las diferentes Administraciones de dichos territorios.

Sexta.- Determinada la sujeción de la operación al IVA en el TAIVA español –tanto si se trata de un sujeto pasivo con un EP dado de alta en uno de los TTFF como si lo estuviera en TRC– cuando se opera en más de un territorio entran en juego los puntos de conexión del lugar de las entregas de bienes, prestaciones de servicios y adquisiciones intracomunitarias en los territorios del País Vasco o en Navarra como base para la exacción del tributo con arreglo a las normas del Concierto y Convenio.

Séptima.- Para determinar si se opera exclusivamente en uno o en más de un territorio se tienen en cuenta los puntos de conexión de LCEPV y LCEN, no las reglas de localización del IVA. Así, los sujetos pasivos que, con arreglo a los puntos de conexión concertados o convenidos, operan exclusivamente en los TTFF del País Vasco o en el TRC tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales del País Vasco o a la Administración del Estado (315). También tributarán a unas u otra en todo caso aquellos que operando en ambos territorios tienen su domicilio fiscal en el País Vasco o en el TRC y su volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros, cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones (316). En la Comunidad Foral de Navarra tributarán exclusivamente los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal, al igual que los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal (317). Fuera de los supuestos de tributación en exclusiva en uno u otro territorio, foral o común, cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión concertados o convenidos para determinar a estos efectos el lugar de realización de las operaciones que, repetimos, no son los de la LIVA 1992 (318).

Octava.- Con carácter general, la LCEPV y la LCEN no establecen puntos de conexión para determinar el lugar de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en TRC. Los puntos de conexión se refieren a entregas de bienes y prestaciones de servicios en los Territorios Históricos del País Vasco o Navarra. Por excepción, en tres tipos de operaciones se articula el punto de conexión (las normas hablan de competencia para la exacción), en base al domicilio fiscal sito en TRC o en el País Vasco o Navarra (319), cuya imputación al territorio nada tiene que ver con el lugar de realización de la entrega de bienes o la prestación del servicio. De modo semejante, como se ha dicho en la precisión anterior, se imputan operaciones a uno u otro territorio, en función del domicilio fiscal, cuando no se supera un umbral determinado de volumen de operaciones (320). Salvo estas excepciones, si las entregas de bienes y prestaciones de servicios no se entienden realizadas en los TTFF, lo serán en TRC. En este se incluye Navarra, a efectos de la delimitación con el País Vasco, y el País Vasco respecto de Navarra.

Este punto de conexión del domicilio fiscal es aplicable, entendemos, al supuesto de un sujeto pasivo del IVA cuya sede de actividad económica estuviera fuera del TAIVA pero tuviera un EP domiciliado fiscalmente en territorio foral o común desde el que realizara servicios de transporte, arrendamientos de medios de transporte o mantuviera una explotación agrícola, forestal o ganadera o pesquera desde la que hiciera entregas de productos naturales no transformados, procedentes directamente desde sus cultivos, explotaciones o capturas. Estas prestaciones de servicios y entregas serían imputadas, conforme al punto de conexión del domicilio fiscal, al respectivo territorio foral o común donde estuviera domiciliado fiscalmente.

Por otra parte, cuando no se realizan entregas de bienes y prestaciones de servicios el punto de conexión para tributar siguen la regla del domicilio fiscal en el territorio vasco o navarro (321).

Novena.- Los puntos de conexión concertados y convenidos para las entregas de bienes y prestaciones de servicios no coinciden necesariamente con las reglas de localización del hecho imponible del IVA en el TAIVA. Las propias LCEPV y LCEN no dicen que el lugar de las entregas y prestaciones de servicios será... sino *se entenderán realizadas* en... (Territorios Históricos del País Vasco, Navarra). Repárese en que tanto en el Concierto como en el Convenio prima el criterio de aplicación del IVA en origen sobre el de destino. El IVA se repercute a los clientes y se recauda por los proveedores de bienes o prestadores de servicios en origen, sin que se invierta el sujeto pasivo, mecanismo que solo opera en el marco de operaciones con no establecidos en el TAIVA.

Así como en el IVA se ha ido produciendo un continuo y final deslizamiento hacia el criterio de destino para gravar y recaudar los bienes y servicios en el TAIVA cuando intervienen operadores de Estados diferentes, de dentro o fuera de la Comunidad, o sea, por la Administración del lugar en que se reciben o consumen los bienes y servicios, en cambio, en los regímenes de Concierto y Convenio, aun cuando intervengan administraciones diferentes en la gestión y recaudación, no ha sido así, sin perjuicio de que se haya abierto paso una interpretación jurisprudencial de puntos de conexión en línea con los criterios de localización del IVA, singularmente en la entrega de bienes muebles corporales, en la medida que el significado de conceptos utilizados en el Concierto y en el Convenio coincide con el de los manejados por el IVA como impuesto europeo armonizado, como expresa la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016 (rec. 37/2016) a la que luego nos referiremos.

La literalidad de los preceptos que disciplinan las reglas por las que una operación se entiende realizada en el País Vasco (Álava, Bizkaia, Gipuzkoa) o en Navarra omite la referencia a los establecimientos permanentes. Ninguno de ellos contiene referencia al EP como punto de conexión específico, ni para las entregas, ni para las prestaciones de servicios. Ello no quiere decir, como ya se ha dicho, que no existan en el País Vasco o Navarra establecimientos permanentes (de sujetos pasivos que

tienen la sede de su actividad en otro Estado) a efectos del IVA (ídem en TRC), tanto para realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios desde los mismos como para ser sus destinatarios. Lo que se quiere significar es que en aquellas operaciones que se localizan en el TAIVA, y, en su caso, dentro de este en uno de los territorios del País Vasco o Navarra, por tener un EP desde el que se realiza la entrega o presta el servicio o en el que se recibe, cuando el destinatario es el sujeto pasivo del impuesto por haberse realizado la entrega o prestación por un no establecido, para localizar luego la operación en territorio vasco, navarro o común, a efectos del Concierto o Convenio, no juega el EP como punto de conexión por más que pudiera coincidir con el lugar en que se entienda producida la entrega de los bienes o con el lugar desde el que se prestan los servicios. Es fácil deducir la razón. Localizada la operación en el TAIVA se están repartiendo competencias y recaudación del impuesto entre administraciones del mismo TAIVA conforme a criterios que no coinciden necesariamente con el lugar de realización del hecho imponible del tributo, por más que se esté consolidando una corriente de interpretación integradora de alguno de los puntos de conexión con el criterio de localización territorial.

Un ejemplo de no coincidencia lo constituyen las entregas de bienes transformados por quien realiza la entrega. Se entienden efectuadas en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación, al margen de donde se produzca el lugar de la entrega o del lugar donde se encuentren al tiempo del inicio de la expedición o transporte. Ídem en el caso de Navarra respecto de las entregas de bienes muebles corporales o fabricados o transformados por quien realiza la entrega, cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro. El bien puede haber sido transformado o fabricado en un EP sito en el País Vasco o Navarra (322) y, sin embargo, la entrega hacerse desde otro lugar ubicado en TRC, por ejemplo, en el que se almacenan o en el que se publicitan y comercializan los productos fabricados en TRC o Navarra.

Otro tanto sucede con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje. Hasta el 31 de diciembre de 2014 en la LIVA 1992 se entendían realizadas en el TAIVA las entregas de bienes que hubieran de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio y la instalación o montaje implicara la inmovilización de los bienes entregados y su coste excediera del 15 por 100 de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados. A partir del día 1 de enero de 2015 (323), se elimina el requisito del coste y solo será necesario que la instalación se ultime en el TAIVA y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados. En la LCEPV/LCEN, las entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco/Navarra, se entienden realizadas en territorio vasco/navarro si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación, y viceversa en TRC (324).

El punto de conexión en la entrega de bienes que hayan de ser transportados para su puesta a disposición del adquirente, que se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte, ha suscitado la conocida controversia entre el criterio de la Junta Arbitral del Concierto del País Vasco de 19 de Junio de 2009 y el Tribunal Supremo expresado en su Sentencia de 13 de abril de 2011 (rec. 540/2009), el llamado Caso Rover, en la que el Tribunal Supremo hace una interpretación del punto de conexión del Concierto y Convenio que lo aproxima al punto de localización del IVA en el TAIVA de las entregas de bienes que hayan de ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente.

La Junta Arbitral resumió así su posición:

"12. En resumen, esta Junta Arbitral sobre la base de los antecedentes fácticos y jurídicos examinados entiende que las entregas de bienes (operaciones interiores) se realizan desde Álava, lugar de inicio del transporte a los compradores, resultando indiferente que (Entidad) cuente o no con medios personales y materiales propios en dicho territorio histórico o bien haya subcontratado la labor de depósito de los vehículos con destino a los concesionarios, puesto que resulta claro que es dicha sociedad quien tiene el poder de disposición de los vehículos y, lo que es más importante, que tiene el poder de supervisión y decisión sobre la localización de los mismos, sin que el grupo (Entidad 2) pudiera localizar aleatoriamente el hecho imponible del IVA, ya que el contrato suscrito con (Entidad) obligaba a localizar los vehículos en Araya, no por decisión libérrima del prestador de los servicios auxiliares, sino precisamente por decisión empresarial de la sociedad que en todo momento controlaba, supervisaba y ordenaba la transmisión, distribución y venta de los vehículos..."

En consecuencia, entendió que la situación de los vehículos en las instalaciones de Araya (Álava) para el almacenamiento y preparación antes de su envío a los concesionarios hacía que todas las entregas debían considerarse realizadas en territorio foral, por ser Álava el lugar de inicio del transporte de los vehículos.

No compartió este acuerdo el Tribunal Supremo que calificó de literal la interpretación de la Junta Arbitral cuando la procedente hubiera sido una interpretación lógica y sistemática de la regla del Concierto para las entregas de bienes, al tiempo

que desechó la idea de que fuera indiferente que Rover España contase o no con medios personales y materiales propios en Álava o que se hubiera subcontratado la labor de depósito de los vehículos con destino a los concesionarios. Frente a la interpretación de que la entrega de los bienes que hayan de ser transportados es una regla especial, el TS opone que el artículo 28.Uno, A), 1º, LCEPV 2002 (325) (anterior artículo 28.Cinco, A, a, de la LCEPV 1981) fija una regla general para las entregas de bienes corporales con una especificación para cuando han de objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente que contiene los mismos criterios que el artículo 68 de la LIVA 1992 (326) y se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica, por lo que solo puede jugar para entregas de bienes sujetas al IVA cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición. El TS recuerda el concepto de entrega de bienes (327) y rechaza la interpretación literal porque conduce a que la sola circunstancia de que unas mercancías hayan transitado por el País Vasco durante breves días atribuiría a este íntegramente la tributación sin que la fabricación de las mismas se haya producido en País Vasco, sin que tampoco se haya producido su transformación en el País Vasco, y sin que la labor de su comercialización haya tenido lugar en este territorio. Con tales premisas razona:

"Pues bien, a juicio de la Sala, dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad de propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario, contra el abono de su precio a Rover España S.A. merced a la entrega de la correspondiente documentación técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de Rover España S.A., propietaria del mismo, lo que implica a su vez que el cliente final cerraba la operación con el concesionario y abonaba a este su precio. Por tanto, para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes, por lo que habiéndose acreditado en las actuaciones que Rover España, S.A., carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País vasco" (Fundamento Octavo).

Desde el objeto de estudio que aquí nos trae, interesa esta parte de la sentencia que, en la hipótesis de un EP, enlazaría con el contenido y caracteres que la jurisprudencia del Tribunal de la Unión Europea había elaborado plasmados en el Reglamento 282/2011, asumidos por la legislación y seguidos por la jurisprudencia y doctrina administrativa española, que, en nuestra opinión, no le deberían haber resultado indiferentes a la Junta Arbitral para tomarlos como referencia en el ámbito del IVA en su deslinde con otros territorios de dentro o fuera de la Comunidad. La Junta Arbitral debería, por un lado, haber deslindado la relación entre la empresa subcontratada para el almacenamiento y depósito de los vehículos y la empresa propietaria y, por otro, la relación entre esta y los compradores. Ello le hubiera permitido deducir que en esta segunda relación la empresa subcontratada no empeñaba medios personales y recursos materiales ubicados en Araya que hubieran intervenido en la realización efectiva de la entrega desde el País Vasco, y que en las operaciones propias de la comercialización y venta de los vehículos no intervenía la subcontratada ni podía entenderse que sus medios materiales y personales fueran utilizados por la vendedora en la realización de la venta de vehículos como si fuera un agente dependiente de la misma. Además, en el orden lógico temporal, el transporte de los vehículos no tenía por destino la entrega, en el sentido del traslado del poder de disposición, al comprador, sino un mero servicio de transporte por cuenta de la empresa vendedora para trasladar los vehículos al punto de venta, siendo este el lugar desde o donde tenía lugar la operación de venta y puesta a disposición de los compradores. Cuestión distinta hubiera sido que la empresa vendedora de los vehículos hubiera realizado las labores de comercialización y venta de los vehículos desde el País Vasco y, una vez concertada la venta, hubiera procedido, para la puesta a disposición, bien con sus propios medios bien subcontratando a un tercero, a su transporte al punto de venta para su entrega al concesionario o al comprador final, que es, en definitiva, el criterio principal del punto de conexión para las entregas de bienes corporales cuya puesta a disposición se realiza desde territorio vasco o navarro (328). Finalmente, la Junta Arbitral no debería haber minimizado la importancia que cabe atribuir al fundamento del principio tributación en origen, que está en la base del Concierto, de gravar y percibir el impuesto en la jurisdicción donde se ha creado el valor añadido.

La polémica de las entregas de bienes no ha acabado ahí y se ha trasladado a los **suministros y entregas de gas y electricidad**, en cuya praxis interpretativa, como se comprobará, se ha acudido a la armonización de las reglas de localización de las entregas y el punto de conexión de las entregas de bienes corporales del Concierto y Convenio, a pesar de que se sostenga que a efectos del Concierto y Convenio no son de aplicación los criterios de localización del IVA, sino los puntos de conexión allí previstos, y por más que se destaque que establecen sus propias reglas y tienen diferente finalidad, en el IVA el gravamen del consumo, en el Concierto y Convenio el reparto de la tributación entre diferentes administraciones en función de donde se genera el valor añadido (329), lo que, por otra parte, explicaría, como antes se expuso, que el TS dijera en la citada

sentencia de 9 de febrero de 2016 que en el Concierto y en el Convenio se utilice la preposición *desde* en lugar de *en*.

También para determinar el punto de conexión de las **entregas de carburantes** salidos de un depósito fiscal, se ha acudido a la verificación de la concurrencia de los elementos que conforman la existencia de un EP, acuñados por la jurisprudencia comunitaria y contenidos en el reiterado Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, a fin de demostrar la aptitud de un almacén o depósito fiscal que cuenta con medios propios para intervenir en la realización de entregas.

En contraste con el punto de conexión específico de las **entregas realizadas por los productores de energía eléctrica**, que se entenderán realizadas en los TTFF cuando radiquen en los mismos los centros generadores la misma (330), por el contrario, tradicionalmente había venido siendo admitido que la **energía eléctrica** era un bien corporal cuyo último proceso de transformación se produce en el lugar donde estuviera localizado el punto de suministro, ya que era ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente, razón por la que, si esa última transformación se producía en el territorio vasco, la operación se localizaba en el mismo (331).

A raíz de la liberalización del mercado eléctrico, que supuso la separación de las actividades de generación, transporte, distribución y comercialización, se abrió un período transitorio que culminaría en 2009 durante el que coexistirían actividades que se podían ejercer libremente y actividades reguladas, entre las que se encontraban la distribución y el suministro a clientes a tarifa integral. Una administración foral, para calcular el volumen de operaciones y la imputación al territorio correspondiente, instó un cálculo del volumen de operaciones de los suministros de energía eléctrica que pasaba por dividir los ingresos de la tarifa integral en dos componentes, venta de energía y servicios de transporte, asignando como punto de conexión de las entregas de electricidad el lugar de la puesta a disposición del adquirente (acorde con el criterio tradicional) y de los servicios de transporte el domicilio fiscal de la entidad que realiza la distribución de la energía eléctrica. Planteados los pertinentes conflictos ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la CAPV, esta rechazó (332) el método, porque entendió que la actividad de suministro de energía por las empresas distribuidoras a los clientes de tarifa integral constituía una única operación apoyándose en el carácter unitario del contrato de suministro de energía eléctrica y en la doctrina de las sentencias del TJUE de 27 de octubre de 2005 y 29 de marzo de 2007. Apeladas las decisiones de la Junta Arbitral por considerar que vulneraban el Concierto Económico, fueron desestimados los recursos por el Tribunal Supremo en Sentencias de 13, 14 y 17 de noviembre de 2014 (333). El TS, después de sentar los preceptos de la LCEPV a tener en cuenta y de reconocer el criterio de la Junta Arbitral de que la cuestión ha de enjuiciarse sólo a la luz del Concierto Económico, centra la cuestión principal en determinar si en el caso controvertido se está en presencia de una operación unitaria o, por el contrario, ante dos tipos de operaciones comerciales diferentes, resolviendo que el suministro de energía a clientes a tarifa integral era un contrato de suministro único, en el que no cabía la separación entre las actividades porque, en resumidas cuentas (334), *"la tarifa integral no distingue el precio de la entrega de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte, al englobar la energía que se consume, el acceso a la red y todos los costes del sistema, viniendo a actuar, por ello, los distribuidores como suministradores de energía a los consumidores a precios regulados, a diferencia del caso del consumidor a precio libremente pactado, en el que el suministro conlleva separadamente el servicio de red y la energía, implicando dos contratos diferentes, el de energía y el de acceso a las redes"*. Al considerarla una sola operación, el punto de conexión aplicable era el considerado tradicional de entrega de bienes muebles corporales transformados por quien realiza la entrega, por lo que el TS concluye: **"los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica por tarifa integral deben localizarse en función del territorio en que se realiza el último proceso de transformación, esto es, en el lugar donde esté situado el punto de suministro, al ser ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente"**.

A los anteriores pronunciamientos y al que luego se expondrá, relativo a los servicios de transporte de electricidad, se remite la Sentencia de Tribunal Supremo de 11 de junio de 2015 (Rec. 860/2014) para desestimar el recurso contra la Resolución de 25 de marzo de 2014 (conflicto 47/2012) de la Junta Arbitral del Convenio Económico que había declarado que se entenderán realizadas en Navarra las **entregas de energía eléctrica** cuando los contadores que miden su consumo estén ubicados en territorio navarro. Para el TS la claridad del artículo 33.6.A).4º LCEN (*"Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente"*) no deja lugar a duda alguna, lo que viene a reforzar el dictado del artº 68.Siete 2º de la LIVA, sobre su interpretación, puesto que es evidente que **en la actividad de comercialización la puesta a disposición de los consumidores se hace en el lugar en el que está sito el contador**, por lo que, si los contadores se encuentran en Navarra, es en Navarra donde está el lugar de realización de la operación o exacción del impuesto.

Las **entregas de gas** también ha sido objeto de disputa, incluso como extensión de los efectos de la doctrina del caso Rover, ventilada ante la Junta Arbitral del Convenio (conflicto 57/2012) y el Tribunal Supremo (rec. 161/2015) al que se acudió para impugnar la resolución de 30 de junio de 2014 de aquella que había declarado que las entregas de gas y electricidad efectuadas a los consumidores finales, cuando se encuentren situados en Navarra los contadores en que se efectúa la medición del consumo facturado, se han de entender realizadas en Navarra.

El fondo de la cuestión se plantea porque una de las administraciones forales sostiene que la conclusión de la Junta no respetaba los puntos de conexión del Concierto Económico y del Convenio Económico, tampoco la regulación del sector de hidrocarburos y desnaturalizaba la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia del caso Rover sobre la comercialización de bienes no transformados por quién realizaba la entrega, porque, a la luz de esta, las entregas de gas debían entenderse localizadas en el lugar desde el que la entidad realiza la puesta a disposición del adquirente, lo que, tratándose de una empresa meramente comercializadora, que utiliza medios ajenos para llevar a cabo las entregas de bienes, cuya localización previa a la entrega no añade valor al proceso de comercialización, ha de entenderse producido en el territorio en el que radiquen las instalaciones desde las cuales efectúa las tareas y procesos de comercialización encaminados a realizar las ventas. De contrario, la otra administración opuso la meritada sentencia de 11 de junio de 2015 y la resolución de la Junta Arbitral del Convenio de 25 de marzo de 2014 porque, aunque trataran de entregas de electricidad, la argumentación era extensible a las entregas de gas. Además, referida a estas, apeló a la resolución de la propia Junta de 15 de junio de 2011 (conflicto 21/2009) en la que declaró que se entenderán realizadas en Navarra las entregas de gas natural cuando las acometidas desde las que la empresa pone el gas a disposición de sus clientes consumidores estén sitas en Territorio navarro, acuerdo que no fue recurrido por la AEAT.

El Tribunal Supremo dictó en Sentencia en 3 de febrero de 2016 en la que afirma que la doctrina de su Sentencia de 11 de junio de 2015 referida a las entregas de energía era perfectamente trasladable a las entregas de gas. Para el Alto Tribunal, con arreglo a la Ley de Hidrocarburos (Ley 34/1998, de 7 de octubre), son comercializadoras de gas las sociedades mercantiles que, accediendo a las instalaciones de terceros, adquieren el gas natural para su venta a los consumidores, y **la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida, salvo pacto en contrario, en el momento en que el mismo tiene entrada en las instalaciones del comprador**. En esta situación, si la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida en el momento en que éste tiene entrada en las instalaciones del comprador, las ventas realizadas desde acometidas de clientes sitas en Navarra deben considerarse, a los efectos previstos en los artículos 21 A). 4º y 33.6.A) 4º del Convenio Económico, como operaciones realizadas en territorio navarro. En definitiva, **la puesta a disposición de los consumidores se hace en el lugar en el que está sito el contador**, no siendo aplicable la sentencia del caso Rover invocada al referirse a otro supuesto.

La confirmación por el TS del punto de conexión de las entregas de electricidad y gas en el territorio donde tiene lugar el suministro o está situado el contador, bien porque es el último lugar donde se produce el último proceso de transformación, bien porque el lugar de la puesta a disposición sea donde está el contador, suponen el acercamiento del punto de conexión al criterio de localización de las entregas de electricidad a consumidores finales previsto en el artículo 68. Siete. 2º LIVA 1992, trasunto del artículo 39 de la Directiva 2006/112, lo que, situado en el extremo final de la cadena, está más próximo al principio de tributación en destino que al de origen. La misma confluencia se repite en las entregas de carburante.

La consideración de si un depósito fiscal reunía los requisitos propios de los establecimientos permanentes ha sido abordada al discutir el punto de conexión de **entregas de carburantes** hechas desde depósitos fiscales sitos en Navarra. Ante la Junta Arbitral del Convenio se plantearon los conflictos 51/2012 y 60/2013 que terminaron en sendos recursos ante el Tribunal Supremo, núm. 13/2015 y 35/2016, fallados en Sentencias de 9 de febrero de 2016 y 31 de enero de 2017.

En el primero, la AEAT, invocando la Sentencia del caso Rover, entendía, en el primero de los conflictos, que en el lugar de realización de la entrega el transmitente debía disponer de los medios humanos y materiales necesarios para generar valor añadido, circunstancia que no concurría en las entregas en cuestión. En el segundo, que las entregas habían de entenderse realizadas donde se encontraran centralizadas las labores de comercialización de los productos, por ser ese el lugar donde se encontraban los medios materiales y humanos que generaban el valor añadido, y que radicaban en TRC.

La Junta Arbitral resolvió el primero en Acuerdo en 9 de octubre de 2014 significando que el punto de conexión del Convenio para las entregas de las empresas comercializadoras era el lugar desde el que se realiza la puesta a disposición del adquirente, designación que resultaba acorde con las definiciones que la Directiva 2006/112 y la LIVA 1922 daban de la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal (335). En cuanto a los hechos, se puso de manifiesto que: en el depósito fiscal se llevaba a cabo la mezcla con carburantes de otros comercializadores, se le agregaban determinados elementos que le añadían valor; el vendedor lo tenía allí a su disposición para la venta a distintos tipos de adquirentes, acreditándose la transmisión de la propiedad del carburante vendido con los correspondientes contratos y albaranes emitidos por el depósito fiscal; cuando el carburante adquirido por terceros debía ser transportado a otro lugar, el transporte era realizado unas veces por el propio adquirente, en cuyo caso, éste se hacía responsable del mismo desde que sale del depósito fiscal, y otras por la sociedad vendedora a través de transportistas contratados por ella, en cuyo caso mantenía la responsabilidad sobre el carburante vendido hasta la llegada del mismo a las instalaciones del adquirente; la sociedad contaba con una persona domiciliada en Navarra que se ocupaba de promover y gestionar las ventas del carburante depositado; y, además de utilizar el depósito fiscal, ostentaba un derecho de superficie sobre dos estaciones de servicio sitas en Navarra. Por todo ello concluía que la puesta del carburante a disposición de los adquirentes y la entrega del mismo a éstos se producía en Navarra, ya sea dentro del citado depósito fiscal, ya sea como consecuencia de una salida desde dicho depósito. Esta

conclusión, añadía la Junta, no vulneraba su Resolución de 15 de diciembre de 2011 (conflicto n° 21) de que la transmisión de la propiedad del gas se entendía producida en el momento en que entraba en las instalaciones del comprador en el lugar de las acometidas en que se ponía a su disposición. Tampoco vulneraba la doctrina establecida en el caso Rover, porque, como ya había destacado en su Resolución de 30 de junio de 2014 (conflicto n° 57), las premisas fácticas eran distintas, estando acreditado que para la comercialización del carburante disponía en Navarra de medios y personal propios, siendo incuestionable que todo ello generaba el correspondiente valor añadido. Finalmente, añadía, tampoco contradecía la doctrina de la Dirección General de Tributos, consultas vinculantes V2669-11 y V2670-11 (336), en las que se estima que un almacén arrendado debe considerarse como EP siempre que el arrendatario tenga una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia, porque, además de no cuestionarse en el caso la concurrencia o no de los requisitos para que un almacén arrendado pueda merecer la consideración de EP, sino si un depósito fiscal puede o no aportar algún valor añadido, a juicio de la Junta Arbitral, un depósito fiscal no sólo aporta el valor añadido propio de un almacén, sino que aporta un valor añadido adicional, ya que el operador logístico titular del depósito fiscal cumplimenta todos los trámites administrativos propios de los impuestos especiales y puede, además, realizar determinadas operaciones que añaden valor al carburante depositado.

El segundo conflicto fue decidido por la Junta Arbitral en Acuerdo de 16 de julio de 2015 en el mismo sentido pero con el matiz de que en el caso el vendedor (DYNEFF) tenía a su disposición el carburante en el depósito fiscal en Navarra de la principal empresa de almacenamiento y transporte de productos petrolíferos de España (CLH) y desde allí lo vendía a los terceros mediante un contrato que permitía considerar que las instalaciones propiedad de CLH situadas en Navarra servían al objeto de la actividad comercial de DYNEFF, dicho de otro modo, eran instalaciones de DYNEFF, ya que la actividad de cualquier empresa puede ejercerse mediante instrumentos pertenecientes a terceros sobre los que dicha empresa disponga de algún derecho o se encuentre en situación de hecho que haga posible su uso. Concluía: *"la puesta del carburante a disposición de los adquirentes y, consiguientemente, la entrega del mismo a éstos se produce en Navarra, ya sea dentro del citado depósito fiscal, ya sea como consecuencia de una salida desde dicho depósito"*. Terminaba señalando que la conclusión no vulneraba la doctrina del TS del caso Rover como ya había señalado en las citadas resoluciones de 30 de julio y 9 de octubre de 2014.

Impugnados los acuerdos por la AEAT, el TS desestima los recursos en Sentencias de 9 de febrero de 2016 (rec. 13/2015) y 31 de enero de 2017 (rec. 35/2016), sentencia esta que se remite a la primera, así como a la de 3 de febrero de 2016 ya examinada y a la de 13 de diciembre de 2016 (rec. 37/2016), caso que se expondrá a continuación de estos (337). En cuanto a la invocación de la sentencia del caso Rover resume que el significado de la posición allí expresada consiste en que no era suficiente que las operaciones cumplan con los requisitos que se les exija jurídicamente sino que además deben tener sentido económico real y se debe indagar su finalidad para evitar un uso abusivo de la misma. Y por lo que se refiere a los hechos, aspecto sobre el que recae nuestra atención, en cuanto toma en consideración los elementos de hecho que el punto de conexión reúne para que desde el mismo se puedan realizar entregas, aparte de no ofrecerle dudas que donde radica el depósito de gas de la sociedad vendedora, aunque no sea de su propiedad, es el lugar desde donde se distribuye el gas, pone en valor la existencia de una mínima infraestructura de orden personal capaz de atender las funciones de distribución cuestionadas, propia de un EP, y reconviene el argumento de que pueda considerarse como lugar de la entrega el lugar en el que se otorgan las facturas, pues la lógica de las cosas lleva a que los elementos materiales y personales de la entrega estén fuera del lugar de emisión de las mismas (338), conclusión lógica a la vista del artículo 53.2, párrafo segundo, del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

En la Sentencia de 13 de diciembre de 2016 (rec. 37/2016), se impugna el Acuerdo de la Junta Arbitral del Convenio de 9 de septiembre de 2015 (conflicto 59/2013), relativo también a **entrega de carburantes**. El desacuerdo tiene otro cariz distinto de los anteriores, pues lo que se ventila es si la puesta a disposición de carburante a clientes mediante una tarjeta implica una transmisión de la estación de servicio al emisor de la tarjeta y de este al cliente que utiliza la tarjeta, caso en el que habría dos transmisiones casi simultáneas o, por el contrario, solo hay una entrega de la estación de servicio al poseedor de tarjeta, caso en el que la utilización de la tarjeta implicaría una prestación de servicios financieros del emisor de la tarjeta al cliente. El contrato en cuestión contenía una cláusula entre el emisor de la tarjeta y sus clientes que para el suministro de carburante establecía una comisión en nombre propio por cuenta ajena, y otra entre el emisor de la tarjeta y la empresa de la red de gasolineras la adquisición del carburante que la estaciones de la red proporcionaría a los clientes con tarjeta.

La decisión del TS pasa por razonar que existe una comisión de compra en la que el comisionista actúa en nombre propio y por cuenta ajena, que, a efectos de IVA, se considera entrega de bienes. El comisionista se obliga a adquirir bienes, el carburante, a un tercero a favor del comitente. Se diferencia el hecho imponible de la entrega de los bienes del comisionista al comitente, del devengo que se produce en el momento en el que el proveedor entrega los bienes al comisionista. Técnicamente se distinguen dos entregas de bienes, una del proveedor, la empresa de la red de gasolineras al comisionista, la empresa emisora de la tarjeta, y otra de esta al comitente, los clientes del emisor de la misma. Frente a la negación de que hubiera dos

entregas en el mismo acto, el TS opone que **el concepto de entrega de bienes en el IVA no es tanto jurídico como económico**, que no existe duda de la realidad de que a través de la comisión se hacía posible el suministro, en el que era esencial la compra previa del carburante por parte del emisor de la tarjeta a favor de sus clientes para poderse ofrecer en condiciones más favorable, siendo evidente que el emisor de la tarjeta adquiría previamente el combustible en su propio nombre con el fin de proporcionárselo a sus clientes en su día, lo que configura una comisión en nombre propio y por cuenta ajena. Para el TS no existe prohibición alguna que impida la simultaneidad de las entregas, amén de que, en la operativa estructurada entre el emisor de las tarjetas y la red de gasolineras, existía una cesión en exclusiva de surtidores, contraprestación por la cesión de uso, instalación de los mecanismos para hacer posible el suministro con total distinción del que la red hace a otros usuarios y la posesión de los permisos y licencias necesarios para vender carburante a sus clientes con tarjetas, lo que no tenía otra razón de ser que identificar quien suministra el carburante a los clientes de tarjeta, sin que gran parte de las mismas tuvieran sentido si no se quisiera visualizar y otorgarle presencia real a la adquisición de carburante previamente al suministro por el emisor de las tarjetas a la empresa de la red de gasolineras. En lo que atañe al objeto de este estudio, esta última parte de la sentencia tiene la relevancia de que posibilita la existencia de un EP cuando se utilizan medios personales y materiales de un tercero para realizar operaciones sujetas.

Sin que en los recursos vistos haya sido objeto de discusión como tal punto de conexión, el TS asume que **el transporte de electricidad** está comprendido dentro del punto de conexión de los servicios de transporte que remite al domicilio fiscal del sujeto pasivo. Los **servicios de transporte de electricidad**, en concreto la tarifa de acceso eléctrico a las redes a las compañías comercializadoras de energía eléctrica, han generado discusión al sostenerse que el concepto de transporte que utiliza la LCEN (y por ende la LCEPV) no era aplicable al transporte de electricidad ni subsumible en el concepto de transporte del Convenio (ídem Concierto), por lo que el punto de conexión aplicable a aquellos era el de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entienden realizadas en los territorios forales cuando dichos bienes radiquen en estos territorios (339).

La Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en resolución de 7 de febrero de 2014 (conflicto 52/2012), amparándose en la interpretación usual o gramatical de la expresión transporte de energía eléctrica, el significado técnico jurídico de la actividad de los distribuidores de energía y la utilización del término transporte o distribución de energía eléctrica a través de redes por el artículo 69. Dos. k) LIVA 1992, consideró que para el legislador tributario esta actividad era un servicio de transporte, rechazando que pudiera encuadrarse como un servicio relacionado con bienes inmuebles, lo que llevaba a que el punto de conexión fuera el domicilio fiscal del sujeto pasivo. Recurrida la decisión, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 26 de mayo de 2015 (Rec. 328/2014) desestima el recurso.

El TS antes de entrar a analizar el fondo del asunto, recuerda que indirectamente ya se había referido al transporte de electricidad en las sentencias aquí citadas referidas al período transitorio de la liberalización eléctrica. A renglón seguido, pasa a analizar la realidad, características técnicas y económicas de la actividad, el marco jurídico del sector eléctrico, las actividades diferenciadas y separadas que surgieron de su reordenación, en particular, la actividad de distribución y los costes que cubre la tarifa de acceso, entre los que se encuentra los generados a la distribuidora por el transporte de la electricidad, pareciéndole al TS un ejercicio de puro voluntarismo vincular la tarifa de acceso a la utilización de una infraestructura por tener un mero carácter instrumental dirigido a hacer posible la libre competencia, viniendo determinado su contenido por las singularidades y necesidades del propio sistema eléctrico (340). Rechaza la alegación de diferenciar la actividad del transporte y de distribución, pues la diferenciación entre una y otras es simplemente técnica y funcional, alta tensión versus media y baja tensión.

El TS señala que el objeto de la actividad de las distribuidoras en el sector eléctrico tiene como objeto característico, que le dota de contenido e identifica y lo distingue, el de la transmisión de energía eléctrica desde la red de transporte hasta los puntos de consumo, trasladar la energía eléctrica de un lugar a otro, haciendo posible un suministro de calidad, lo que constituye genuinamente una actividad de transporte, por lo que la Administración competente es la del domicilio fiscal de la entidad que realiza el servicio de transporte. Si no le ofrece dudas al TS el significado técnico y jurídico de transporte eléctrico, tampoco el usual, llevar algo (alguien) de un lugar a otro, en ausencia de una definición normativa del término transporte distinta. Por eso cuando el legislador utiliza el término transporte de electricidad se refiere a la acción de llevar a la electricidad de un lugar a otro, desde los puntos de producción al de su consumo... así es en la legislación estatal, pero también el legislador comunitario le otorga la misma significación. La Directiva 2009/72/CE, de 13 de julio, del Parlamento Europeo y del Consejo, entiende por distribución, *"el transporte de electricidad por las redes de distribución de alta, media y baja tensión con el fin de suministrar a los clientes, pero sin incluir el suministro"*. El TS no comparte que el concepto de transporte del Convenio (ídem Concierto) sólo se refiera al transporte tradicional de mercancías y personas, más cuando está junto a los servicios de mudanza, remolque y grúa, ni tampoco el argumento del diferente encuadramiento en las Tarifas del IAE del transporte tradicional del transporte de electricidad. Desecha la primera interpretación por apriorística porque no existe dato o regulación alguna de que se haya querido establecer dicha distinción. Antes bien, afirma, el concepto y

significación de transporte de energía eléctrica tiene realidad expresa en los reglas de localización en la del artículo 69. Dos. K) LIVA 1992, sin que el legislador haya establecido dos categorías distintas y diferenciadas, "transporte" y "transporte de energía eléctrica", ni aparece diferenciado cuando se refiere al transporte en el artículo 70. Uno. 2), ni, en la hipótesis de haberlo diferenciado, pudiera encajar al mismo tiempo la previsión de una norma distinta de localización de ese mismo servicio de transporte de electricidad dentro de la regulación del artículo 70. Uno. 1), ambos de la LIVA 1992. Para el TS carece de lógica alguna relacionar el servicio de transporte de electricidad con un servicio relacionado directamente con bienes inmuebles, siendo que el legislador nacional y europeo cuando hacen referencia a transporte de electricidad sólo puede referirse más que a la actividad de transporte y distribución en el sector eléctrico, lo que excluye *in radice* que pueda subsumirse entre los vinculados directamente con bienes inmuebles. Finalmente, frente al argumento de la relevancia que representa el distinto encuadramiento en las Tarifas del IAE del transporte tradicional y del transporte de electricidad, el TS opone que nada tiene que ver el objeto de gravamen del IAE con las con las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA, extensible en este caso al Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, en cuanto a los restantes, los puntos de conexión de entrega de los bienes inmuebles y de los servicios relacionados con los mismos vienen a coincidir con el criterio de localización territorial del IVA (341) . Y los puntos de conexión de las operaciones de seguro y capitalización se identifican con la localización del riesgo compromiso, mientras que la localización territorial de esas operaciones en el IVA no coinciden porque siguen la regla general y particular de las prestaciones de servicios (342) .



Notas

- (1) Artículo 2 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (Diario Oficial n° L 145 de 13/06/1977 p. 0001 – 0040).
Ver Texto
- (2) Artículos 3 de la Sexta Directiva y 227 TCEE en sus sucesivas redacciones.
Ver Texto
- (3) Véase artículo 8. No se quiere decir que el concepto de EP estuviera ausente ni fuera baladí para determinar si una entidad tenía o no en un territorio una estructura suficiente que le permitiera realizar y recibir en beneficio o utilidad del mismo operaciones de entrega de bienes. La Sexta Directiva contiene numerosas referencias a sujetos pasivos establecidos y no establecidos en la Comunidad, fuera de la Comunidad, en el interior del Estado miembro, en el extranjero, que obligan a determinar cuándo tiene un EP desde el que realiza las entregas cuando está establecido en varios Estados miembros, delimitación imprescindible para fijar la competencias exaccionadoras tanto desde el lado activo como del pasivo de la obligación tributaria para darse de alta, presentar declaraciones, hacer ingresos o solicitar devoluciones.
Ver Texto
- (4) La noción de EP es objeto de tratamiento preferente en el artículo 5 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (MC OCDE) desde el proyecto de 1963 y ha sido acogida en el MC OCDE de 1977 y en las modificaciones sucesivas hasta la novena edición publicada de 15 de julio de 2014 que reemplaza a la de 2010 (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>). Son relevantes los comentarios incorporados al texto por su valor interpretativo. Ídem en el artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y en vías de desarrollo desde 1980 (precedido en 1979 por el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo) hasta la revisión de 2011 (http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf). La definición de lo que debe entenderse por EP se recoge en la extensa red de convenios internacionales para evitar la doble imposición firmados entre países que siguen uno u otro modelo y en sus legislaciones internas. Asimismo, a raíz del informe de la OCDE, publicado en febrero de 2013, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Informe BEPS, *Base erosion and profit shifting*), los países de la OCDE y el G-20 adoptaron un Plan de Acción compuesto por 15 acciones (Plan BEPS), que motivó la publicación en julio de 2013 del *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, en el que se identificaban 15 acciones para luchar contra el fenómeno BEPS de manera integral y establecían los plazos para poner en práctica las acciones. Una de las previstas es la 7 Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente (más descriptivas las versiones inglesa y francesa: "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*"; "Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement

le statut d'établissement stable"), que tiene por objetivo modificar la definición de establecimiento permanente del modelo de convenio para impedir que una instalación pueda escapar artificialmente al estatuto de establecimiento permanente, desde la perspectiva de la erosión de las base imponible y de la transferencia de beneficios, sobre todo por la utilización de acuerdos de comisionista y el recurso a las exenciones que benefician actividades específicas. Tras dos años, los trabajos cristalizaron en el informe *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015* (OCDE 2016, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>) en el que se presentan las modificaciones de la definición de EP que se introducirán de manera prospectiva, sin afectar a las interpretaciones anteriores, en el artículo 5 del MC OCDE y en sus Comentarios, ampliamente utilizado como base para la negociación de convenios fiscales, que se complementa con las medidas propuestas en el informe de la Acción 6, *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales*, OCDE, 2016a.

Ver Texto

- (5) Las virtudes del principio de tributación en destino sobre el de origen, en la medida que asegura la neutralidad en los intercambios internacionales, ha generado un amplio consenso internacional a su favor porque, además, en congruencia con el objeto del impuesto, sitúa la percepción de los ingresos en la jurisdicción donde se produce el consumo final. Vid OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264272958.fr> o *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

Ver Texto

- (6) Artículo 9.1 Sexta Directiva.

Ver Texto

- (7) Artículo 26.2 *ibidem*.

Ver Texto

- (8) Artículo 9.2. a) *ibidem*.

Ver Texto

- (9) Artículo 9.2.b) *ibidem*.

Ver Texto

- (10) Artículo 9.2.c) *ibidem*.

Ver Texto

- (11) Artículo 9.2.d) *ibidem*.

Ver Texto

- (12) Artículo 9.2.e) *ibidem*: Servicios consistentes en cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares; publicidad; las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones; las obligaciones de no ejercer total o parcialmente una actividad profesional o uno de los derechos mencionados en este apartado e); las operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad; las prestaciones consistentes en cesiones de personal; las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de otro, cuando éstos intervengan en el suministro de las prestaciones de servicios enunciadas en este apartado e). Paulatinamente posteriores directivas incorporarán los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, prestados por vía electrónica y relacionados con la distribución de gas natural y electricidad.

Ver Texto

- (13) En las operaciones del artículo 9.2.e) realizadas por un sujeto establecido en el extranjero se considera deudor del impuesto el que contrate la prestación del servicio (los Estados miembros podían disponer que el prestador del servicio quedara obligado solidariamente). Asimismo, en las demás, cuando la operación gravada localizada en el territorio de aplicación del IVA era efectuada por un establecido en el extranjero, se facultaba a los Estados miembros para disponer que el impuesto fuera debido por otra persona, un representante designado por el fisco o el destinatario de la operación gravada. Véase artículo 21.1 *ibidem*.

Ver Texto

- (14) Véanse las Sentencias de 5 de junio de 2003, Caso Design Concept, C-438/01 (apartado 26), y 19 de febrero de 2009, Caso Athesia Druck Srl, asunto C-1/08 (apartado 26).

Ver Texto

- (15) Artículo 9.2.e) *ibidem*.

Ver Texto

- (16) Artículo 9.3 *ibidem*. Sobre el alcance y efectos de si un Estado miembro utiliza esta facultad véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de febrero de 2009, Caso Athesia Druck Srl, asunto C-1/08, en la que se considera que una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata; esto sucede, en materia de prestaciones de publicidad, cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata (apartado 38).

Ver Texto

- (17) Párrafo primero del número 3 del artículo 9 *ibidem*.

Ver Texto

- (18) Artículos 1.1) y 2 de la Directiva Décima 84/386/CEE del Consejo, de 31 de julio de 1984, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido al arrendamiento de bienes muebles corporales (Diario Oficial nº L 208 de 03/08/1984 p. 0058 – 0058).

Ver Texto

- (19) Artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva redactado por el artículo 1.2) de la citada Directiva Décima 84/386/386. Su finalidad es evitar distorsiones de la competencia cuando hay diferencias de tipos impositivos en uno u otro Estado miembro.

Ver Texto

- (20) Cuarto considerando de la Décima Directiva 84/386/CEE Directiva.

Ver Texto

- (21) Artículo 9.3 de la Sexta Directiva redactado por el artículo 1.3) de la citada Directiva Décima 84/386/386.

Ver Texto

- (22) El impulso definitivo a la creación del mercado interior lo dio el Acta Única Europea (AUE), firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986 (DOCE nº L 169/1, de 29 de junio de 1987), que había sido precedida del Libro Blanco sobre el mercado interior de 1985 que definió las medidas legislativas necesarias para completar el mercado interior y propuso un calendario y plazo de consecución el 31 de diciembre de 1992. El artículo 13 del AUE completa el Tratado de la CEE e introduce el artículo 8 A que refleja el objetivo de establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período que concluiría el 31 de diciembre de 1992 como «*un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado*». El Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992 (DOCE 92/C 191/01, 29 de julio de 1992, p. 0001-0110), traslada el artículo 8 A al 7 A (versión codificada Diario Oficial nº C 224 de 31/08/1992 p. 0001 0079, documento EUR-Lex 11992E/TXT). Después del Tratado de Ámsterdam de 2 de octubre de 1997 (DO C 340 de 10.11.1997, p. 1/144) el artículo 7 A pasará en la versión consolidada del Tratado de la Comunidad Europea de 1997 a ser el 14 (ídem en las de 2002 –DO C 325 de 24.12.2002, p. 33/184– y 2006 –DO C 321E de 29.12.2006 p 37/186–). Tras el Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007 (DO C 306 de 17.12.2007, p. 1/271), en el que figura dentro del artículo 22bis, pasará a constituir el artículo 26 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que sustituye al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

Ver Texto

- (23) Artículo 4 de la Primera Directiva 67/227 CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios («DOUE» núm. 71, de 14 de abril de 1967, páginas 1301 a 1303).

Ver Texto

- (24) A partir de 1 de enero de 1997 el régimen transitorio se habría de sustituir por un régimen definitivo de tributación en los intercambios entre los Estados miembros basado en el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes y prestaciones de servicios. Como ya sabemos este deseo no se ha cumplido y el transitorio se ha convertido en definitivo. La Primera Directiva del Consejo fue derogada por el artículo 411 de la Directiva 2006/112 del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (DOUE, Serie L, núm. 347 de 11 de Diciembre de 2006).

No ha sido la única transitoriedad que ha habido en el IVA. El artículo 28.4 de la Sexta Directiva estableció un período transitorio inicial de cinco años a partir del 1 de enero de 1978 revisable al cabo de seis meses antes de su terminación de este período, y posteriormente siempre que fuera necesario, referido a las excepciones establecidas en el apartado 3 para la eventual supresión de todas o algunas. La Decimoctava Directiva 89/465/CEE del Consejo de 18 de julio de 1989 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Diario Oficial nº L 226 de 03/08/1989 p. 0021 – 0022) llevó a cabo la supresión de algunas de las excepciones que dificultaban el cálculo de los recursos propios de las Comunidades procedentes del IVA y mejorar el funcionamiento del sistema común, asegurar una mayor neutralidad del IVA en el ámbito comunitario.

Ver Texto

- (25) Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (Diario Oficial nº L 376 de 31/12/1991 p. 0001 – 0019).

Ver Texto

- (26) Artículo 1, apartados 1) y 2), de la Directiva 91/680/CEE modifica los arts. 3 y 7 de la Sexta Directiva.

Ver Texto

- (27) Artículo 1, 22) de la Directiva 91/680/CEE introduce el TÍTULO XVI bis RÉGIMEN TRANSITORIO DE TRIBUTACIÓN DE LOS INTERCAMBIOS ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS y los artículos 28 bis a 28 decimocuarto.

Ver Texto

- (28) Directiva 92/77/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del Impuesto sobre el valor añadido (Diario Oficial nº L 316 de 31/10/1992 p. 0001 – 0004) y Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (Diario Oficial nº L 384 de 30/12/1992 p. 0047 – 0057). Se omiten las referencias a las numerosas Directivas que han seguido modificando la Sexta Directiva durante este período hasta su derogación, salvo las que afecten al objeto de este estudio.

Ver Texto

- (29) Artículo 28 ter, E), número 1, Sexta Directiva redactado por artículo 1, 22) de la Directiva 91/680/CEE.

Ver Texto

- (30) Artículo 28 ter, E), número 2, *ibidem*.

Ver Texto

- (31) Artículo 9, 2, letra e) Sexta Directiva en la redacción dada por el artículo 1, apartado 2) de la Décima Directiva 84/386/CEE.

Ver Texto

- (32) Artículo 28 ter, E), número 3, *ibidem*.

Ver Texto

- (33) Los artículos 28, octavo, de la Directiva 91/680/CEE y 1, 19), de la Directiva 92/111/CEE modifican sucesivamente el artículo 21 y completan los cambios con la designación como deudores de IVA frente al Erario con carácter general del sujeto pasivo que efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al impuesto y distinta de las prestaciones de servicios contempladas contemplados en los artículos 9, 2, letra e) y 28 ter, partes C (prestaciones de servicios de transporte intracomunitario de bienes), D (prestaciones de servicios accesorias a las prestaciones de transporte intracomunitario de bienes) y E (prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios). En particular, cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios sujeta al IVA sea realizada por un sujeto pasivo no establecido en el interior del país, se faculta a los Estados miembros para adoptar disposiciones que establezcan

que el obligado al pago del impuesto sea otra persona y a designar a tal efecto a un representante fiscal o al destinatario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios sujeta al impuesto. Ahora bien, el deudor del impuesto será el destinatario de la entrega de bienes cuando la operación sujeta al IVA sea una entrega de bienes efectuada en estas condiciones:

- quien realice la adquisición intracomunitaria de bienes debe ser un sujeto pasivo no establecido en el interior del país, sino identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro; la adquisición intracomunitaria de bienes se realice con motivo de una entrega subsiguiente de dichos bienes efectuada por el sujeto pasivo identificado en otro Estado miembro en el interior del país; los bienes así adquiridos por dicho sujeto pasivo se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro que no sea aquél en el que se encuentre identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido y con destino a la persona para la cual se efectúe la subsiguiente entrega; el destinatario de la entrega subsiguiente sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificados en ambos casos a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país; dicho destinatario haya sido designado como deudor del impuesto exigible por concepto de la entrega efectuada por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país],
- el destinatario de dicha entrega de bienes sea otro sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, identificada a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el interior del país,
- la factura extendida por el sujeto pasivo no establecido en el interior del país contenga las menciones de rigor y se refiera a las disposiciones aplicables para este supuesto, su número de identificación del IVA, referencia a la entrega subsiguiente de los bienes y el número de identificación del destinatario.

No obstante, se prevé que los Estados miembros puedan hacer una excepción a esta obligación en caso de que el sujeto pasivo no establecido dentro del territorio del país haya nombrado un representante fiscal en dicho país.

Asimismo, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del sujeto pasivo esté obligada solidariamente al pago del impuesto.

En cuanto a los servicios del artículo 9,2, letra e) se designa deudor al destinatario y al destinatario identificado a efectos del impuesto en el interior del país, de los servicios a que se refieren las partes C, D y E del artículo 28 ter realizados por un sujeto establecido en el extranjero. Con efectos de 1 de enero de 1996 el artículo 1, apartados 7) y 11), de la Directiva 95/7/CE del Consejo de 10 de abril (D.O. n° L 102 de 5 de mayo de 1995) añade la parte F referida al lugar de las prestaciones de servicios en caso de informes periciales o trabajos realizados con bienes muebles corporales y modifica también el artículo 21.

En todos esos casos los Estados pueden designar responsables solidarios, bien el no establecido que preste el servicio o una persona distinta del adquirente no establecido.

Asimismo, los artículos 28 nono de la Directiva 91/680/CEE y 1, 20) de la Directiva 92/111/CEE modifican el artículo 22 y regulan obligaciones en materia de identificación de los sujetos pasivos mediante un número individual, facturación, contabilización, declaración y estado recapitulativo. Ídem desde 1 de enero de 1996 el artículo 1, 12) de la Directiva 95/7/CE.

Ver Texto

- (34) Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006 y de 20 de diciembre de 2007).

Ver Texto

- (35) Artículo 9.

Ver Texto

- (36) Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de junio de 1999, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de telecomunicaciones (DOUE núm. 162, de 26 de junio de 1999, páginas 63 a 64).

Ver Texto

- (37) *"Servicios de telecomunicaciones: Se considerará que los servicios de telecomunicaciones son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción. Los servicios de telecomunicaciones en el sentido de la presente disposición incluirán asimismo la disposición de acceso a las redes de información mundiales."* El artículo 1, 1) de la Directiva 1999/59/CE los adiciona a los de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva. En la Directiva 2006/112 la definición se contiene en el artículo 24.2.

Ver Texto

- (38) Sintaxis del apartado 4 del artículo 9 de la Sexta Directiva añadido por el artículo 1, 2) de la Directiva 1999/59/CE que la posterior Directiva 2002/38/CE enmendó.

Ver Texto

- (39) En la segunda parte del considerando (6) de la Directiva 1999/59/CE, después del punto y coma se dice que "*en el caso de los servicios de telecomunicaciones a otros beneficiarios en la Comunidad, puede, sin embargo, seguir aplicándose sin modificación alguna el apartado 3 del artículo 9 de la citada Directiva*" (se refiere a la Sexta). Hay que señalar que, respectivamente, las letras a) o b) del número 3 del artículo 9 de la Sexta Directiva pueden ser aplicadas por los Estados miembros en los casos en que conforme a lo dispuesto en los números 1 y 2 del mismo artículo 9 la operación se localiza bien en el interior del país bien fuera de la Comunidad, posibilitando que los Estados miembros decidan su sujeción o no al IVA en función de la utilización y explotación efectiva de los servicios dentro del país o fuera de la Comunidad. Aplicado a los servicios de telecomunicaciones significa que, fuera del caso de prestaciones de servicios por un establecido fuera de la Comunidad a no sujetos pasivos de IVA establecidos en la Comunidad, en que se debe aplicar obligatoriamente la letra b) del número 3 por disponerlo así el número 4, ambos del artículo 9, en las prestaciones de esos servicios a sujetos pasivos los Estados miembros pueden decidir aplicar el número 3 en su integridad.

Ver Texto

- (40) Artículo 1,3) *ibidem*. En materia de deudores del IVA la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000 (Diario Oficial nº L 269 de 21/10/2000 p. 0044 – 0046), modifica la Directiva 77/388/CEE y redacta de nuevo el artículo 21 y modifica el 22 para solventar problemas que se les planteaban a los operadores de menores dimensiones; atender cuestiones relacionadas con la asistencia mutua para liquidación y recaudación del IVA; simplificar el sistema de representación fiscal suprimiendo cualquier facultad de los Estados miembros para hacer obligatoria la designación de un representante fiscal, que se convierte en optativa para los sujetos pasivos no establecidos; imponer a los sujetos pasivos no establecidos las mismas obligaciones que a los establecidos, manteniendo la de que los sujetos pasivos no establecidos, nacionales de países con los que no se haya negociado ningún instrumento jurídico que instituya una asistencia mutua similar a la prevista en el interior de la Comunidad, designen a un representante fiscal que asuma la condición de deudor del impuesto en lugar del sujeto pasivo no establecido o a un mandatario; ídem la de que los Estados miembros sigan estando facultados para designar al deudor del impuesto en las operaciones de importación y puedan seguir adoptando disposiciones por las que se declare a una persona distinta del deudor solidariamente responsable del pago del impuesto.

Por lo que se refiere a las obligaciones de facturación, la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001 (Diario Oficial nº L 015 de 17/01/2002 p. 0024 – 0028), modifica la Directiva 77/388/CEE con el objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido, en vista de las escasas condiciones que la Sexta Directiva imponía, lo que dejaba en libertad a los Estados para fijar sus condiciones esenciales, y atender las recomendaciones del informe de la Comisión sobre la segunda fase de la iniciativa de Simplificación de la Legislación sobre el Mercado Interior de establecer unas menciones necesarias en la factura y determinar cuáles son las exigencias jurídicas y técnicas de la facturación electrónica.

Ver Texto

- (41) Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica (Diario Oficial nº L 128 de 15/05/2002 p. 0041 – 0044).

Ver Texto

- (42) El artículo 4 de la Directiva establece que las modificaciones del artículo 1 serán de aplicación durante un período de tres años a partir del 1 de julio de 2003. La Directiva 2006/58/CE del Consejo, de 27 de junio de 2006, que modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al período de vigencia del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, señaló que sería de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2006. Los artículos 56.3, 57.2 y 59.2 y 357 de la Directiva 2006/112/CE recogen la misma fecha, prorrogada, luego, hasta el 31 de diciembre de 2008, por la Directiva 2006/138/CE del Consejo de 19 de diciembre de 2006 (DOUE de 29 de diciembre de 2006, L384/92, págs. 92-93), y hasta 31 de diciembre de 2009 por el artículo 1 de Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, (DOUE» núm. 44, de 20 de febrero de 2008, páginas 11 a 22), que además prorroga el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica hasta 31 de diciembre de 2014. La Directiva 2008/8/CE deroga y suprime aquellos preceptos en la forma escalonada dispuesta por sus artículos 1, 2 y 5.7 y modifica el lugar de las prestaciones de servicios heredado de la Sexta Directiva.

Ver Texto

- (43) "*ANEXO L LISTA ILUSTRATIVA DE PRESTACIONES DE SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA CONSIDERADAS EN LA LETRA E) DEL APARTADO 2 DEL ARTÍCULO 9*

1. *El suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*
2. *El suministro de programas y su actualización.*
3. *El suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos.*

4. *El suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*

5. *El suministro de enseñanza a distancia.*

En caso de que el suministrador de un servicio y su cliente se comuniquen por medio de correo electrónico, esta circunstancia no implica por sí misma que el servicio prestado sea un servicio electrónico con arreglo a lo dispuesto en el último guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9".

Ver Texto

(44) A tal efecto, el Consejo expresamente dice que *"los servicios de radiodifusión y de televisión y los servicios prestados por vía electrónica a partir de terceros países a personas establecidas en la Comunidad o a partir de la Comunidad a destinatarios establecidos en terceros países deberían estar gravados en el lugar de establecimiento del destinatario de los servicios"*.

Ver Texto

(45) Artículo 9.2, letra e).

Ver Texto

(46) Artículo 9.3.

Ver Texto

(47) Artículo 9.4 en relación con el 9.3.b).

Ver Texto

(48) Artículo 9.2.f).

Ver Texto

(49) El artículo 1, 3), de la Directiva 2002/38/CE añade a la Sexta Directiva el artículo 26 quater.

Ver Texto

(50) Vid artículo 22 de la Sexta Directiva.

Ver Texto

(51) El artículo 5.2 de la Sexta Directiva consideraba bienes corporales la corriente eléctrica y el gas.

Ver Texto

(52) Directiva 2003/92/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo referente a las normas relativas al lugar de entrega del gas y la electricidad (Diario Oficial n° L 260 de 11/10/2003 p. 0008 – 0009).

Ver Texto

(53) Artículo 1, 3), de la Directiva 2003/92/CE.

Ver Texto

(54) Artículo 1, 1), de la Directiva 2003/92/CE añade la letra d) al artículo 8.1 de la Sexta. Por sujeto pasivo revendedor entiende el sujeto pasivo cuya actividad principal respecto de las compras de gas y electricidad consista en la reventa de dichos productos y cuyo consumo de los mismos sea insignificante.

Ver Texto

(55) Artículo 1, 1), de la Directiva 2003/92/CE añade la letra e) al artículo 8.1 de la Sexta Directiva.

Ver Texto

- (56) Artículo 1, 7) *ibidem*.
Ver Texto
- (57) Artículo 1, 4), 5) y 6) *ibidem*.
Ver Texto
- (58) Artículo 1, 2), *ibidem* introduce un nuevo supuesto en el artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva.
Ver Texto
- (59) Reglamento (CE) n° 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE L 288, de 29 de octubre de 2005, pág. 1 a 9). Las disposiciones de este reglamento solo fueron jurídicamente vinculantes para los Estados miembros a partir de su entrada en vigor con el 1 de julio de 2006 (el artículo 13 con efectos de 1 de enero de 2006), pocos meses antes de la entrada en vigor de la Directiva 2006/112/CE el 11 de diciembre de 2006. Fue derogado y refundido con modificaciones por el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE (DOUE de 23 de marzo de 2011, L 77, p. 1-22).
Ver Texto
- (60) Artículos 6 a 10 del Reglamento (CE) 1777/2005 en relación con artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva.
Ver Texto
- (61) Artículo 9.2.e) guión doce de la Sexta Directiva.
Ver Texto
- (62) Artículo 11.1 *ibidem*.
Ver Texto
- (63) Artículo 11.2 *ibidem*: a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones; b) los servicios que permitan o presten apoyo a la presencia de particulares o empresas en una red electrónica, como un sitio o una página web; c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente; d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador; e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.); f) los servicios enumerados en el anexo I.
Ver Texto
- (64) Artículo 12, 1) y 2) *ibidem*.
Ver Texto
- (65) Artículo 12, 3) *ibidem*: a) las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica; b) los CD-ROM, disquetes o un medio tangible similar; c) el material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas; d) los CD o casetes de audio; e) las cintas de vídeo o DVD; f) los juegos en CD-ROM.
Ver Texto
- (66) Artículo 12, 3) *ibidem*: g) los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico; h) los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota; i) los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos; j) los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea; k) los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión; l) los servicios de ayuda telefónica; m) los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal; n) los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas; o) los servicios telefónicos que incluyan un elemento de vídeo,

comúnmente denominados servicios de videofonía; p) el acceso a Internet y a la World Wide Web; q) los servicios telefónicos prestados a través de Internet.

Ver Texto

- (67) Apartado 17: *"Asimismo, en ejercicio de las opciones que brinda la Directiva, corresponde a las autoridades fiscales de cada Estado miembro determinar, para una prestación de servicios determinada, cuál es el punto de conexión más apropiado desde la perspectiva fiscal. Según el apartado 1 del artículo 9, el lugar en el que el prestador haya establecido la sede de su actividad económica resulta ser, a este respecto, el punto de conexión prioritario, en tanto en cuanto tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se presten servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la vinculación con la sede no lleve a una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro"*.

Ver Texto

- (68) Artículo 9.1: *"Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un EP desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual"*.

Ver Texto

- (69) Apartados 18, 19 y 20.

Ver Texto

- (70) Debe retenerse que el artículo 26.2 de la Sexta Directiva al disponer que la prestación de la agencia de viaje, considerada como un servicio único de la agencia al viajero, *"será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un EP desde el que haya suministrado la prestación de servicios"*, contenía, a este respecto, una redacción equivalente a las del artículo 9.1: *"Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un EP desde el que se haga la prestación de servicios..."*.

Ver Texto

- (71) *"En el presente caso, tal como ha indicado DFDS, la conexión a efectos fiscales de todas las prestaciones de servicios de un organizador de circuitos turísticos, incluidas las suministradas en otros Estados miembros a través de empresas que actúan en su nombre, a la sede de su actividad económica presentaría evidentemente la ventaja de establecer un único lugar de gravamen para la totalidad de las actividades de dicho organizador a las que se aplicara el artículo 26 de la Sexta Directiva"* (párrafo 21).

Ver Texto

- (72) *"Sin embargo, tal como ha alegado el Gobierno del Reino Unido, dicha conexión no ofrecería una solución racional desde el punto de vista fiscal, en la medida en que ello supondría hacer abstracción del lugar donde realmente se han comercializado los viajes, lugar que las autoridades nacionales tienen buenas razones para tomar en consideración como punto de conexión más útil, sea cual sea el destino del viajero"*(párrafo 22)

"A este respecto, procede recordar, como subrayó el Abogado General en los puntos 32 a 34 de sus conclusiones, que la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. Pues bien, la otra solución posible a la hora de determinar el lugar de gravamen de las prestaciones de las agencias de viajes, es decir, el EP desde el que se haga la prestación de servicios, tiene precisamente por objeto tomar en consideración la posibilidad de que las agencias diversifiquen sus actividades en diferentes lugares del territorio de la Comunidad. La aplicación sistemática de la solución de la sede de la actividad económica podría provocar por lo demás distorsiones de la competencia, en la medida en que supondría un riesgo de animar a las empresas que desarrollan actividades en un Estado miembro a establecer su sede en el territorio de otro Estado miembro que haya optado por la posibilidad de continuar dejando exentas de IVA las prestaciones de que se trata, para eludir así el impuesto" (párrafo 23).

Ver Texto

- (73) Apartado 23: *"... la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA"*.

Ver Texto

- (74) *"Dadas estas circunstancias, procede considerar que, cuando la prestación de servicios al viajero la suministra un organizador de circuitos turísticos desde un EP que dicho organizador posee en un Estado miembro que no es el Estado en el que ha establecido la sede de su actividad económica, dicha prestación de servicios al viajero se encuentra sujeta al impuesto en el"*

Estado en que se halla dicho EP" (párrafo 24).

Ver Texto

- (75) Apartado 28: *"A este respecto, se deduce de los datos mencionados en la resolución de remisión, principalmente de los relativos al número de empleados de la sociedad establecida en el Reino Unido y a las condiciones materiales en las que esta última presta servicios a los viajeros, que dicha sociedad presenta efectivamente las características de un EP en el sentido de las disposiciones antes citadas"*. Apartado 29: *"Procede responder por tanto que el apartado 2 del artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un organizador de circuitos turísticos cuya sede se halla en un Estado miembro suministra a los viajeros prestaciones de servicios a través de una sociedad que actúa como agente suyo en otro Estado miembro, dichas prestaciones se encuentran sujetas al IVA en este último Estado, siempre que dicha sociedad, que actúa como un simple auxiliar del organizador, cuente con los medios humanos y técnicos que caracterizan a un EP"*.

Ver Texto

- (76) DFDS era una sociedad danesa dedicada a la navegación, la organización de viejas y el transporte en general que tenía una filial inglesa, DFDS Ltd, unidas por un contrato de agencia que nombra a la segunda agente general de ventas y consignatario de la primera en el Reino Unido y central de reservas en el Reino Unido e Irlanda para todos los servicios de pasajeros de la sociedad danesa.

Ver Texto

- (77) *"en lo que se refiere a la regla general del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha estimado que el lugar en que el prestador de servicios ha establecido la sede de su actividad económica aparece como el punto de conexión prioritario, en el sentido de que tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se efectúa la prestación de servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la conexión con la sede no conduce a una solución racional desde el punto de vista fiscal o crea un conflicto con otro Estado miembro. Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, resulta que la conexión de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo cabe si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios (sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartados 17 y 18)"*.

Ver Texto

- (78) *"...para que, apartándose del criterio prioritario de la sede, un establecimiento pueda considerarse válidamente como el lugar de la prestación de servicios de un sujeto pasivo, es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate"* (párrafo 16).

Ver Texto

- (79) Apartado 19: *"En consecuencia, no puede considerarse que posea un EP en dicho Estado una sociedad de arrendamiento financiero que no dispone en un Estado miembro ni de personal propio ni de una estructura con un grado suficiente de permanencia, que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión; estructura que sea, por tanto, apta, para hacer posibles, de una forma autónoma, las prestaciones de servicios de referencia"*.

Apartado 20: *"Además, tanto del tenor literal como de la finalidad del apartado 1 y de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, al igual que de la sentencia Hamann, antes citada, resulta que no cabe considerar como un criterio seguro, simple y practicable, que responda al espíritu de la Sexta Directiva, y que permita fundamentar la existencia de un EP, ni el hecho de poner automóviles materialmente a disposición de clientes en el marco de contratos de arrendamiento financiero, ni el lugar de utilización de los vehículos."*

Ver Texto

- (80) Vid apartados 23 y 24.

Ver Texto

- (81) Apartados 18 de ARO Lease y 25 de Lease Plan Luxembourg.

Ver Texto

- (82) Apartado 29.

Ver Texto

- (83) Apartado 15, segundo inciso: *"Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, resulta que la conexión de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo cabe si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios"*.
Ver Texto
- (84) *"Por consiguiente la Sexta Directiva ha consagrado, para el arrendamiento de todos los medios de transporte, la vinculación no con el lugar de utilización del bien arrendado, sino con el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien preste los servicios, de conformidad con el principio general"* (párrafo 18, segunda parte)
Ver Texto
- (85) *"Con carácter preliminar, conviene recordar en primer lugar que, según el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, "los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un EP desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual"* (apartado 11).
Ver Texto
- (86) Apartado 48: *"el concepto de "EP", que figura en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que una empresa establecida en un Estado miembro que alquila o cede en leasing diversos automóviles a clientes establecidos en otro Estado miembro no dispone de un EP en el otro Estado miembro por el mero hecho de tal arrendamiento"*.
Ver Texto
- (87) Véanse apartados 32 a 41.
Ver Texto
- (88) Conclusiones presentadas el 29 de septiembre de 2005, asunto C-210/04, apartados 61 a 68.
Ver Texto
- (89) Directivas 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva, y 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva.
Ver Texto
- (90) *"La determinación del lugar de la sede de la actividad económica de una sociedad supone tomar en consideración un haz de factores, entre los que destacan el domicilio social, el lugar de la administración central, el lugar de reunión de los directivos de la sociedad y aquel, habitualmente idéntico, donde se decide la política general de dicha sociedad. Asimismo, pueden tenerse en cuenta otros elementos, como el domicilio de los directivos principales, el lugar de reunión de las Juntas de accionistas, el de llevanza de los documentos administrativos y contables, y el de principal desenvolvimiento de las actividades financieras, en especial las bancarias"* (apartado 61). *"Por tanto, una implantación ficticia, como la que caracteriza a una sociedad «fantasma» o «pantalla», no puede calificarse de sede de una actividad económica..."* (apartado 62).
Ver Texto
- (91) Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/C en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DOUE nº 44, de 20 de febrero de 2008, p. 11-22).
Ver Texto
- (92) Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013 (DOUE de 26 de octubre de 2013, L 284, p. 1-9).
Ver Texto
- (93) El considerando (10) motiva la introducción paulatina de los cambios en el lugar de la prestación de servicios porque podrían tener un impacto significativo en el presupuesto de los Estados miembros: *"A fin de garantizar una transición sin problemas, dichos cambios deben introducirse de manera progresiva"*.
Ver Texto

- (94) El artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE redacta de nuevo el capítulo 3 del Título V de la Directiva 2006/112/CE con efectos a partir de 1 de enero de 2010 y sus artículos 3, 4 y 5 introducen modificaciones que aplicables a partir de 1 de enero de 2011, 2013 y 2015.
- Ver Texto
- (95) Artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE. El artículo 17 del Reglamento 282/2011, que dispone que cuando el lugar de realización de la prestación de servicios se determine en función de si el cliente es o no sujeto pasivo, la condición del cliente se determinará con arreglo a los artículos 9 a 13, relativas a la consideración de los sujetos pasivos y al propio artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE, precepto que completa para señalar que se considerará sujeto pasivo a toda persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo pero que esté identificada o esté obligada a identificarse a efectos del IVA porque sus adquisiciones intracomunitarias de bienes están sujetas al IVA o debido a que ha ejercido la opción de someter esas operaciones al IVA.
- Ver Texto
- (96) Ibidem artículos 44 y 45.
- Ver Texto
- (97) Ibidem artículos 46 a 58.
- Ver Texto
- (98) Ibidem artículo 59.
- Ver Texto
- (99) Ibidem artículos 59 bis y 59 ter.
- Ver Texto
- (100) Ibidem artículos 196.
- Ver Texto
- (101) Ibidem artículo 214.
- Ver Texto
- (102) Ibidem artículo 262.
- Ver Texto
- (103) Directivas 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986 (DO L 326 de 21 de noviembre de 1986, p. 40) y 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DOUE n° 44 de 20 de febrero de 2008, p. 23 a 28), con efectos a partir de 1 de enero de 2010 y artículos 170 a 172, 368 y 369 undecies de la Directiva 2006/112/CE. Debe señalarse que para la devolución, los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, durante el período de devolución, no tienen que haber tenido en el Estado miembro de devolución la sede de su actividad económica, o un EP desde el que se hayan realizado operaciones económicas, o, en caso de no existir dicha sede o EP, su domicilio o residencia habitual ni haber entregado bienes o prestado servicios que se consideren entregados o prestados en el Estado miembro de devolución, con determinadas excepciones (véase artículo 3 Directiva 2008/9/CE).
- Ver Texto
- (104) Supresión del artículo 357, sustitución de los artículos 358 y 359 a 365, inclusión de un nuevo artículo 358 bis, una nueva sección 3 en el capítulo 6 del Título XII, artículos 369 bis a 369 duodecimos.
- Ver Texto
- (105) Artículo 44 Directiva 2006/112. Dentro de esta regla se incluyen, expresamente, según establece el Reglamento 282/2011, la cesión de la cesión por un organismo de derechos de retransmisión de partidos de fútbol por televisión a sujetos pasivos (artículo 26), servicios consistentes en obtención de devoluciones (artículo 27) y servicios con motivo de la organización de un funeral como servicio único (artículo 28) y servicios de traducción de textos (artículo 29) cuyos destinatarios sean sujetos pasivos; y

servicios prestados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros consistentes en la intermediación en la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar cuando se presten a un sujeto pasivo que actúe como tal o a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal (artículo 31, a), Reglamento (UE) 282/2011).

- | | |
|--|-----------|
| | Ver Texto |
| (106) Artículo 20 del Reglamento. | Ver Texto |
| (107) Artículo 21 del Reglamento. | Ver Texto |
| (108) Artículo 22 del Reglamento. | Ver Texto |
| (109) Artículo 45 Directiva 2006/112. Dentro de esta regla también se incluyen, según establece el Reglamento 282/2011, los servicios con motivo de la organización de un funeral como servicio único (artículo 28) y servicios de traducción de textos (artículo 29) a personas que no sean sujetos pasivos. | Ver Texto |
| (110) Véanse artículos 17 y 18 del Reglamento. | Ver Texto |
| (111) Ibidem artículo 19. | Ver Texto |
| (112) Ibidem artículos 20 a 24. | Ver Texto |
| (113) Ibidem artículos 24 bis a 24 septies introducidos por el Reglamento 1042/2013 aplicables a partir de 1 de enero de 2015. | Ver Texto |
| (114) Ibidem artículo 25. | Ver Texto |
| (115) Remisión a los artículos 9 a 13 y 43 de la Directiva. | Ver Texto |
| (116) Artículo 10 Reglamento (UE) 282/2011 en relación con los artículos 44 y 45 Directiva 2006/112/CE. | Ver Texto |
| (117) Artículo 11.1 Reglamento (UE) 282/2011 en relación con el artículo 44 Directiva 2006/112/CE. | Ver Texto |
| (118) Ibidem artículo 11.2, letras a), b), c) y d) en relación con los preceptos citados en el texto. | Ver Texto |
| (119) En la 104ª reunión de 4-5 de junio de 2015 del Comité del IVA, instituido en el artículo 398 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, se convino que conforme al artículo 11 del Reglamento de Ejecución del IVA el hecho de disponer de un número de identificación de IVA en un Estado miembro no era suficiente para considerar que un sujeto pasivo tiene un EP en ese Estado miembro. Véase LIGNES DIRECTRICES DÉCOULANT DES RÉUNIONS DU COMITÉ DE LA TVA Jusqu'au 8 mars 2017, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelin | |

es-vat-committee-meetings_fr.pdf.

Ver Texto

(120) Ibidem artículo 12.

Ver Texto

(121) Ibidem artículo 13.

Ver Texto

(122) Ibidem artículo 48.

Ver Texto

(123) Ibidem artículo 47. El artículo 43 del Reglamento (UE) 282/2011, dentro de los alojamientos por vacaciones, incluye el arrendamiento de tiendas de campaña, caravanas o viviendas móviles instaladas en campings y utilizadas a modo de alojamiento. Véase el detalle de los servicios que abarcan y no abarca en los artículos 31 bis y 31 ter del Reglamento (UE) 282/2011 insertados por el Reglamento (UE) 1042/2013 del Consejo aplicable, en este caso, desde 1 de enero de 2017 por disposición de su artículo 3.

Ver Texto

(124) Artículo 31 quater del Reglamento (UE) 282/2011 insertados por el Reglamento (UE) 1042/2013 del Consejo aplicable desde 1 de enero de 2015 por disposición de su artículo 3.

Ver Texto

(125) Ibidem artículo 53 y véanse los servicios que también comprenden los artículos 32 y 33 del Reglamento (UE) 282/2011, y, asimismo, el 33 bis introducido por Reglamento (UE) 1042/2013 del Consejo que incluye el suministro de entradas que permitan acceder a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares por parte de un intermediario que actúe en nombre propio pero por cuenta de un organizador o un sujeto pasivo, distinto del organizador, que actúe por cuenta propia.

Ver Texto

(126) Artículo 3 de la Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

(127) Ibidem artículo 57.1. El apartado 2 define qué se entenderá 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 lugar de llegada de un transporte de pasajeros–, lugar de partida de un transporte de pasajeros –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– y lugar de llegada de un transporte de pasajeros –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–.

En el caso de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará un transporte distinto. Véanse los artículos 6, 35, 36 y 37 del Reglamento (UE) 282/2011.

Ver Texto

(128) Ibidem artículo 55. Véanse los artículos 6, 35, 36 y 37 del Reglamento (UE) 282/2011.

Ver Texto

(129) Ibidem artículo 56.2 y 56.3 a partir de 1 de enero de 2013. La expresión a corto plazo se aplicará a la tenencia o el uso continuado de un medio de transporte durante un período ininterrumpido no superior a 30 días y, en el caso de los buques, no superior a 90 días. Recordemos que la Décima Directiva 84/386/CEE consideró que convenía aplicar a todos los arrendamientos de medios de transporte estrictamente la regla general de la prestación de los servicios, o sea, el criterio de tributación en origen. Véanse los artículos 38, 39 y 40 del Reglamento (UE) 282/2011.

Ver Texto

- (130) Ibidem artículo 46. Abarcan tanto los servicios de intermediarios que actúan en nombre y por cuenta del destinatario del servicio prestado como los servicios realizados por intermediarios que actúan en nombre y por cuenta del prestador de esos servicios (artículo 30 del Reglamento (UE) 282/2011) y consistentes en la intermediación en la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar cuando se presten a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (artículo 31, b), Reglamento (UE) 282/2011)
- Ver Texto
- (131) Ibidem artículo 28. Véase también el artículo 9 bis del Reglamento 282/2011 redactado por el Reglamento 1042/2013 sobre la intermediación de servicios prestados por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal (mercado de aplicaciones) y servicios telefónicos.
- Ver Texto
- (132) Ibidem artículo 49.
- Ver Texto
- (133) Ibidem artículo 50. El artículo 51 define lo que se entiende por transporte intracomunitario –transporte de bienes cuyos lugares de partida y de llegada estén situados en el territorio de dos Estados miembros distintos–, lugar de partida –en el que comience efectivamente el transporte de los bienes, con independencia de los trayectos efectuados para llegar al lugar donde se encuentran los bienes–, y lugar de llegada –el lugar en el que termine efectivamente el transporte de los bienes–.
- El artículo 52 prevé que los Estados miembros puedan excluir del IVA la parte del transporte intracomunitario de bienes para personas que no tengan la condición de sujeto pasivo y que se efectúe sobre aguas que no forman parte del territorio de la Comunidad.
- Ver Texto
- (134) Ibidem artículo 54. 2, a).
- Ver Texto
- (135) Ibidem artículo 54.2, b).
- Ver Texto
- (136) Ibidem artículo 54.1 redactado por artículo 3 Directiva 2008/8/CE. El artículo 33 bis del Reglamento 282/2011, incorporado por el Reglamento (UE) 1042/2013 incluye aquí el suministro de entradas que permitan acceder a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares por parte de un intermediario que actúe en nombre propio pero por cuenta de un organizador o un sujeto pasivo, distinto del organizador, que actúe por cuenta propia.
- Ver Texto
- (137) Artículo 4 Directiva 2008/8/CE modifica el artículo 56.2, párrafo primero, y cambia el criterio de origen por el de destino.
- Ver Texto
- (138) Artículo 3, letra a), del Reglamento 282/2011.
- Ver Texto
- (139) Artículo 13 bis Reglamento 282/2011/CE introducido por el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013.
- Ver Texto
- (140) Artículo 4 Directiva 2008/8/CE modifica el artículo 56.2 e introduce el segundo párrafo. Para estos arrendamientos se mantiene el criterio de tributación en origen en la medida que el proveedor del servicio tenga la sede de su actividad o un EP en el lugar de la puesta a disposición.
- Ver Texto
- (141) Se refiere en concreto a los enumerados en el Anexo II de la Directiva 2006/112/CE cuyo título el número 12) del artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE cambia por el de «LISTA INDICATIVA DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA A QUE

SE REFIEREN EL ARTÍCULO 58 Y EL ARTÍCULO 59, PÁRRAFO PRIMERO, LETRA K)».

Ver Texto

- (142) El párrafo segundo del artículo 58 precisa que cuando el proveedor del servicio y el destinatario se comuniquen por medio de correo electrónico, ello no significará por sí solo que el servicio prestado sea un servicio prestado por vía electrónica.

Ver Texto

- (143) Ibidem artículo 58 redactado por el artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

- (144) Los servicios prestados por vía electrónica se enumeran en el anexo II y en el artículo 7 del Reglamento (UE) 282/2011 se detalla qué y no abarcan. Ídem los artículos 6 bis y 6 ter incorporados al Reglamento (UE) 282/2011 por el Reglamento (UE) 1042/2013 respecto de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión.

Ver Texto

- (145) Artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE modifica con efecto a partir de 1 de enero de 2015 el artículo 58.

Ver Texto

- (146) Artículo 3, letra b), del Reglamento 282/2011.

Ver Texto

- (147) Artículo 13 bis Reglamento 282/2011/CE introducido por el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013.

Ver Texto

- (148) Artículo 44 Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

- (149) Artículo 45 Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

- (150) Ibidem artículo 59.

Ver Texto

- (151) Los servicios de publicidad han sido definidos por el Tribunal de Justicia como aquellos en los que se difunde un mensaje destinado a informar a los consumidores de la existencia y de las cualidades de un producto o de un servicio, con la finalidad de aumentar las ventas (véanse Sentencias de 17 de noviembre de 1993, asuntos 68/92, 69/72 y C-73/92). Comprende cualquier forma de difusión de un mensaje relativo a un producto, marca, institución, etc. La organización de una sesión fotográfica no constituye un servicio de publicidad, si no se realizan trabajos adicionales de campañas publicitarias ni spot publicitarios con las fotografías obtenidas en las sesiones.

Ver Texto

- (152) Véase artículo 41 Reglamento (UE) 282/2011.

Ver Texto

- (153) Véase artículo 5, 2) de la Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

- (154) Véase artículo 5, 2) de la Directiva 2008/8/CE

Ver Texto

- (155) Véase artículo 5, 2) de la Directiva 2008/8/CE Ver Texto
- (156) Artículo 13 bis Reglamento 282/2011/CE introducido por el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013. Ver Texto
- (157) Artículo 3, letra c), del Reglamento 282/2011. Ver Texto
- (158) Artículo 59 bis, párrafo primero redactado por el artículo 2 Directiva 2008/8/CE. Ver Texto
- (159) Artículo 59 bis, último párrafo, redactado por artículo 2 Directiva 2008/8/CE. Ver Texto
- (160) Artículo 59 ter redactado por el artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE. Ver Texto
- (161) El artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE redacta de nuevo el artículo 59 bis. Ver Texto
- (162) Modificación del artículo 56.2 por el artículo 4 de la Directiva 2008/8/CE. Ver Texto
- (163) Modificación de los artículos 58, 59 y 59 bis y supresión del artículo 59 ter por el artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE. Ver Texto
- (164) Comprende: 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. Ver Texto
- (165) Artículo 196 Directiva 2006/112. Ver Texto
- (166) Nuevo artículo 192 bis incorporado por el artículo 2, 6), de la Directiva 2008/8/CE. El Reglamento 282/2011/CE en su introducción, apartado 42, aclara que debe ser considerado como sujeto pasivo establecido en el territorio del Estado miembro de que se trate a efectos de la deuda tributaria, el sujeto pasivo que haya establecido la sede de su actividad económica en el territorio del Estado miembro en el que se adeuda el IVA, aun cuando dicha sede no participe en la entrega de los bienes o en la prestación de los servicios. Ver Texto
- (167) La inversión del sujeto pasivo es un mecanismo facultativo puesto a disposición de los Estados miembros para designar deudor del IVA al adquirente, en general, de las entregas de bienes o receptor de las prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos no

establecidos en el Estado miembro en que se adeude el IVA (artículo 194 Directiva 2006/112) y, en particular, de oro sin elaborar o productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas, u oro de inversión efectuada por un sujeto pasivo que haya hecho de determinadas opciones (artículo 198.2), para determinadas operaciones (artículo 199), con carácter opcional temporal para determinadas entregas de bienes y servicios susceptibles de fraude (artículo 199 bis) y por razones de urgencia imperiosa, como medida especial de instauración de un mecanismo de reacción rápida para combatir modalidades de fraude repentino y masivo que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables (artículo 199 ter). No obstante, los Estados miembros deben aplicarlo obligatoriamente en los casos expresamente contemplados por la Directiva: entregas de gas a través de una red de gas natural, de electricidad y de calor o de frío a través de redes de calefacción y refrigeración a personas con número de identificación a efectos de IVA en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto (artículo 195), destinatarios de servicios prestados por no establecidos en el territorio de ese estado miembro (artículo 196), destinatarios de adquisiciones en las condiciones del artículo 141 (artículo 197) y adquirentes de oro de inversión (artículo 198.1).

Ver Texto

(168) Artículo 1, 4), Directiva 2008/8/CE.

Ver Texto

(169) Artículo 5, 7), de la Directiva 2008/8/CE suprime el artículo 357 de la Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

(170) Artículos 358 a 369 y 369 bis a 369 duodecimos, respectivamente, de la Directiva 2016/112/CE.

Ver Texto

(171) Reglamento de Ejecución (UE) Nº 815/2012 de la Comisión de 13 de septiembre de 2012 por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos (DOUE de 14 de septiembre de 2012, L 249 p. 3/10). El Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (DOUE de 12 de octubre de 2010 L 268 p 1-18), establece normas y procedimientos para el intercambio por vía electrónica de información relativa al IVA aplicado a los servicios prestados por vía electrónica, así como para cualquier intercambio de información ulterior y, en lo que se refiere a los servicios amparados por dicho régimen especial, para la transferencia de dinero entre las autoridades competentes de los Estados miembros; asimismo, sobre el funcionamiento de estos regímenes especiales hasta 31 de diciembre de 2014 y a partir de 1 de enero de 2015, respectivamente, en los artículos 38 a 42 y 43 a 47. Véase también Reglamento de Ejecución (UE) nº 79/2012 de la Comisión, de 31 de enero de 2012, por el que se establecen las normas de aplicación de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 904 del Consejo (DOUE de 1 de febrero de 2012, L 29, p. 13/32). Sobre el funcionamiento, transmisión de la información y datos, utilización de número de referencia, presentación de declaraciones... véase el Reglamento de Ejecución (UE) Nº 815/2012 y el Reglamento (UE) nº 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012 que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos (DOUE de 20 de octubre de 2012, L 290, p. 1/7).

Ver Texto

(172) DOUE L 44 de 20 de febrero de 2008 y L 275 de 20 de octubre de 2010, respectivamente.

Ver Texto

(173) Artículo 250 Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

(174) Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE» núm. 10, de 15 de enero de 2010, páginas 14 a 18).

Ver Texto

(175) La Directiva, en cuanto a la distribución de gas natural, trata, por un lado, de solucionar los problemas que una interpretación literal, proveniente de la redacción de la Directiva 2003/92/CE, podría conducir a la no aplicación del régimen especial de estas entregas a las importaciones y entregas de gas transportado a través de los gasoductos que no forman parte de la red de distribución y, en particular, a los gasoductos de la red de transporte a través de los cuales se realizan sin embargo numerosas operaciones

transfronterizas a través de gasoductos, siendo que el objeto de la Directiva 2003/92/CE consistía en aplicar también el régimen especial a estas operaciones transfronterizas. Con el fin de que coincidan el objeto y la letra del texto, se indica que el régimen especial se aplica a las importaciones y a las entregas de gas realizadas a través de cualquier red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o cualquier red conectada a dicha red. Por otra parte, se añade, el gas importado por buques reúne unas características idénticas a las del importado a través de gasoductos, y está destinado, tras su regasificación, a ser transportado a través de gasoductos, por lo que por motivos de neutralidad, se debe por tanto aplicar la exención a las importaciones realizadas mediante buques, puesto que se introduce en una red de gas natural o una red previa de gasoductos.

Ver Texto

- (176) El artículo 1, 3), redacta el artículo 15.1 de la Directiva 2006/112/CE: "*La electricidad, el gas, el calor o el frío y similares se tratarán como propiedad tangible*", denominación que sustituye a su anterior asimilación a bienes corporales.

Ver Texto

- (177) Por lo que se refiere a las de calor o frío, se razona que, habiendo entrado en funcionamiento las primeras redes transfronterizas de calefacción o refrigeración, los problemas relativos a la entrega o la importación del gas o la electricidad se plantean en los mismos términos que en el caso del calor o del frío por lo que se debe aplicar al calor y al frío el mismo régimen que se aplica al gas natural y la electricidad que garantiza que el IVA se perciba en el lugar donde son consumidos efectivamente por el adquirente.

Ver Texto

- (178) El artículo 1, 5), de la Directiva 2009/162/UE modifica los artículos 38 y 39 de la Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

- (179) El texto del artículo 59, letra h) en la redacción de la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, que modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, se sustituye por este: "*h) la provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a una red conectada a dicha red, a la red de electricidad o a las redes de calefacción o refrigeración, o el transporte o la distribución a través de dichas redes o sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con estos*".

Ver Texto

- (180) Los apartados 3) y 4) del artículo 1 de la Directiva 2009/162/CE modifican los artículos 15.1 y 17.2.d) de la Directiva 2006/112.

Ver Texto

- (181) Ibidem, artículo 1, 10), letra c), modifica el artículo 143, letra l). Esta modificación lleva aparejada la inclusión de tales bienes dentro de la exención en caso de adquisiciones intracomunitarias

Ver Texto

- (182) Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude (DOUE L 201 de 26 de julio de 2013, p. 4–6)

Ver Texto

- (183) Directiva 2010/23/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas prestaciones de servicios susceptibles de fraude (DOUE L 72, 20 de marzo de 2010, p. 1–2).

Ver Texto

- (184) Véase el artículo 199 bis, apartado 1, letras e), f) y g), de la Directiva 2006/112. Este artículo fue incorporado por la Directiva 2010/23/UE del Consejo, que entró en vigor el 10 de abril de 2010 y ha sido de aplicación hasta el 30 de junio de 2015. Para garantizar que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo pueda aplicarse durante un periodo suficientemente largo como para resultar eficaz y permitir su evaluación, la Directiva 2013/43/UE amplía el plazo de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2018 e introduce, nuevas letras en el apartado 1, los apartados 1 bis y 1 ter, modifica el apartado 2, la letra a) del apartado 3 y, el apartado 4 e introduce el apartado 5, en vigor desde el 15 de agosto de 2013.

Ver Texto

- (185) Directiva 2013/42/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema

común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA (DOUE L 201 de 26 de julio de 2013, p. 1-3). El Reglamento de Ejecución (UE) n° 17/2014 de la Comisión, de 10 de enero de 2014, establece el formulario normalizado de notificación de la adopción de una medida especial en virtud del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA (DOUE n° 8, de 11 de enero de 2014, p. 13-15)

[Ver Texto](#)

- (186) Artículo 219 bis redactado por el apartado 12) del artículo 1 de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA, en lo que respecta a las normas de facturación.

[Ver Texto](#)

- (187) Ibidem véanse artículos 220 bis, 221.2, 226 bis, 226 ter.

[Ver Texto](#)

- (188) Casos en los que al sujeto se le considera como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro. Véase artículo 192 bis Directiva 2006/112/CE

[Ver Texto](#)

- (189) Véase Sentencia FCE Bank, C-210/04 ya citada.

[Ver Texto](#)

- (190) Vid artículo 11 Directiva 2006/112/CE.

[Ver Texto](#)

- (191) Esta Sentencia ha sido tratada en la 105ª reunión de 26 de octubre de 2015 del Comité del IVA en la que por una gran mayoría se acordó que un EP podía integrarse en un grupo fiscal de IVA en el país donde estuviera establecido; asimismo, la sucursal (EP) de una sociedad que tiene su sede en un país tercero o en otro Estado miembro puede, independientemente de su sede, ser miembro de un grupo de IVA en el Estado miembro en el que la sucursal esté establecida, al igual que la sede de una sociedad que tiene su sucursal en un país tercero o en otro Estado miembro puede, independientemente de su sucursal, ser miembro de un grupo IVA en el Estado miembro en el que está establecida la sede. Cuando la sede o la sucursal se integran en un grupo IVA deviene, a los efectos de IVA, en parte integrante de un nuevo sujeto pasivo, el grupo IVA, independientemente de la persona jurídica de la que forme parte. El Comité del IVA confirma igualmente que la consideración de un grupo IVA como sujeto pasivo único excluye que los miembros del grupo continúen operando, dentro o fuera de su grupo, como sujetos pasivos distintos a los fines del IVA.

[Ver Texto](#)

- (192) Vid artículo 44 Directiva 2006/112 CE.

[Ver Texto](#)

- (193) Apartado 43.

[Ver Texto](#)

- (194) Apartado 65 y declaración final.

[Ver Texto](#)

- (195) Véanse apartados 44 a 47.

[Ver Texto](#)

- (196) Apartado 53.

[Ver Texto](#)

- (197) Apartado 55.

- Ver Texto
- (198) Diccionario de la Real Academia Española, <http://dle.rae.es/?id=Eb6oPI8>
- Ver Texto
- (199) Diccionario de dudas y dificultades de la lengua española, Manuel Seco, 10ª edición.
- Ver Texto
- (200) <https://en.oxforddictionaries.com/definition/however>.
- Ver Texto
- (201) <http://academie-francaise.fr/le-dictionnaire/la-9e-edition>; <http://atilf.atilf.fr/dendien/scripts/generic/cherche.exe?15;s=133748775;>
- Ver Texto
- (202) <https://es.langenscheidt.com/aleman-espanol/jedoch>
- Ver Texto
- (203) "Bids": títulos que dan derecho a pujar para comprar un bien subastado proponiendo un precio más elevado que el último precio propuesto.
- Ver Texto
- (204) Apartado 64.
- Ver Texto
- (205) El asunto tiene que ver con a la denegación de una devolución a quien (GST Skafolding con domicilio social en Bulgaria), como destinatario de la prestación de servicios de consultoría realizados del 15 de febrero al 29 de diciembre de 201 efectuada por un no establecido (GST – Sarviz con domicilio social en Alemania), había ingresado el IVA mediante autoliquidación y emitido las notas correspondientes a las facturas del prestador (GST – Sarviz) por entender equivocadamente que este no tenía un EP en territorio búlgaro. La Administración búlgara entendió que el prestador tenía un EP en su territorio y que debería haberse registrado en su territorio por lo que lo consideró deudor del IVA. Este pagó la cantidad que le reclamó la Administración búlgara y solicitó una solicitud de compensación o de devolución del impuesto abonado, petición que le fue denegada porque el impuesto pagado no podía considerarse indebido y ser objeto de restitución. A su vez, también había sido denegada al destinatario (GST Skafolding) el derecho a deducir el IVA autorepercutido porque no disponía del documento fiscal válido según la legislación interna que permitiese el derecho a deducir el impuesto. Recurridas las denegaciones, el órgano jurisdiccional entendió que recaudar dos veces el IVA y denegar la devolución al prestador y la deducción al destinatario era contrario al principio de neutralidad y planteó al TJUE cuatro cuestiones prejudiciales. Léanse en el apartado 19.
- Ver Texto
- (206) Apartado 42 y declaración 3): *"el principio de neutralidad del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que permite a la Administración tributaria denegar al prestador de servicios la devolución del impuesto pagado por él, cuando al destinatario de esos servicios, que también ha pagado dicho impuesto por los mismos servicios, se le ha denegado el derecho a deducción por no disponer del documento fiscal correspondiente, ya que la ley nacional no permite la regularización de los documentos fiscales cuando existe una liquidación complementaria firme"*
- Ver Texto
- (207) Ley 30/1985, de 2 de agosto de 1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE número 190, de 9 de agosto de 1985, págs. 25214 a 25243).
- Ver Texto
- (208) Artículos 1 y 2 LIVA 1985.
- Ver Texto
- (209) Artículo 61.4 LIVA 1985 reproduce lo dispuesto en el artículo 26.2 de la Sexta Directiva con redacción equivalente a la del artículo 9.1 de la misma: la prestación se entendía realizada en el lugar donde la agencia tuviera establecida la sede de su actividad

económica o poseyera un EP desde donde efectuara la operación. Ídem el artículo 129 del Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor (RIVA 1985) (BOE» núm. 261, de 31 de octubre de 1985, páginas 34469 a 34516).

Ver Texto

(210) Artículo 13, párrafo primero Ley 30/1985: *"Para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios en las relaciones con Canarias, Ceuta, Melilla o bien con el extranjero serán de aplicación las reglas siguientes:..."*.

Ver Texto

(211) Artículo 13.1.1º LIVA 1985.

Ver Texto

(212) Artículo 13. 1.2º LIVA 1985.

Ver Texto

(213) Artículo 13. 1.3º LIVA 1985.

Ver Texto

(214) Artículo 13.1.2º, párrafos segundo y tercero ibidem.

Ver Texto

(215) El texto originario se publicó en el BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

Ver Texto

(216) El artículo 69.Tres LIVA 1992 arranca "A efectos de esta Ley..."

Ver Texto

(217) Artículo 84. Dos LIVA 1992: "A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un EP que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho EP interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas".

Ver Texto

(218) a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial; b) Los servicios publicitarios; c) Los servicios profesionales de asesoramiento, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos, excepto los comprendidos en el número 2, apartado 1.º, de este artículo; d) El tratamiento de datos y suministro de informaciones, incluido los procedimientos y experiencias de carácter comercial; e) Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y financieras... ; f) Los servicios de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes; g) La gestión de empresas por medio de ordenador; h) Las cesiones de personal; i) Los arrendamientos de bienes muebles corporales que no sean medios de transporte; j) Las obligaciones de no ejercer total o parcialmente cualquiera de los servicios antes mencionados; k) Los de mediación y gestión en las operaciones definidas en las letras anteriores, cuando el intermediario actúe en nombre y por cuenta ajena. El artículo 22 RIVA 1985 completó la enumeración.

Ver Texto

(219) Artículo 15.1.2º LIVA 1985. Se exceptuaban a comerciantes minoristas en régimen de equivalencia.

Ver Texto

(220) Artículo 24.2, párrafo tercero, RIVA 1985.

Ver Texto

(221) Artículo 3 LIVA 1992 modificado por el artículo 1.1 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, páginas 97098 a 97160).

Ver Texto

- (222) La adaptación específica a las Directivas 2003/92/CE, 2008/8/CE, 2009/162/UE y 2013/43/UE es efectuada en estos preceptos: Artículo Primero de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (BOE núm. 277, de 19 de noviembre de 2005); Artículo Primero, apartados Cinco, Seis y Diez Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria BOE (núm. 53, de 2 de marzo de 2010); Artículo 79, apartados Uno, Siete y Ocho de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, (BOE núm. 311, de 23 de diciembre de 2010); Artículos 67 y 69 Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 («BOE núm. 156, de 30 de junio de 2012); y Artículo Primero, apartado Doce, de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

Ver Texto

- (223) Artículos 1, a), 4, 5, 8.Uno LIVA 1992.

Ver Texto

- (224) Artículo 9, 3º, letra g), LIVA 1992.

Ver Texto

- (225) Artículo 13.1ª, letra g), LIVA 1992.

Ver Texto

- (226) Artículo 68. Siete LIVA 1992.

Ver Texto

- (227) Artículo 66.3º LIVA 1992.

Ver Texto

- (228) Artículo 68, Siete, 1º LIVA 1992 y 38 Directiva 2006/112/CE.

Ver Texto

- (229) Artículo 84.Uno, 1º.

Ver Texto

- (230) Artículo 84.Dos, párrafo segundo.

Ver Texto

- (231) Véanse los artículos 164 a 166 LIVA 1992.

Ver Texto

- (232) Para las obligaciones censales en el TRC véase el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. La referencia a la normativa de las obligaciones formales se hace en el apartado IV.

Ver Texto

- (233) Artículo 84.Uno, 4º.

Ver Texto

- (234) Artículo 5. Cuatro. Ver Texto
- (235) Artículo 69.Uno.1°. Ver Texto
- (236) Artículo 84.Uno.1°. Ver Texto
- (237) Artículo 84.Uno.2°, letra a) LIVA 1992 y artículo 11 del Reglamento 282/2011. Ver Texto
- (238) Artículo 69.Uno.2°. Si el destinatario fuera un consumidor final no empresario o profesional establecido y el prestador del servicio no está establecido en el TAIVA, la prestación de servicios no estará sujeta en el TAIVA sino en el de origen en la sede del prestador del servicio –otro Estado miembro de la UE o fuera de la UE–, excepto que le sean de aplicación alguna de las otras reglas. Ver Texto
- (239) Artículo 84.Uno.1°. Ver Texto
- (240) a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares; b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional; c) Los de publicidad; d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el TAIVA; e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial; f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes; g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, operaciones de seguro, reaseguro y capitalización y determinadas operaciones financieras, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad; h) Los de cesión de personal; i) El doblaje de películas; j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores; k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra; l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado. Ver Texto
- (241) Artículo 69.Dos Ver Texto
- (242) Artículo 84.Uno.1°. Ver Texto
- (243) Artículo 70.Dos.1°. Esta regla de cierre fue introducida por el artículo 4.6 de la Ley 53/2002 y entró en vigor el 1 de enero de 2003, siendo de aplicación a los períodos impositivos a partir de dicho año (Resolución TEAC de 18 de diciembre de 2012, R.G. 00/1999/2010). Ver Texto
- (244) En la medida que la operación no sería de las prestaciones referidas en el número 1° del apartado uno del artículo 69 LIVA 1992, sino en el apartado dos del 69, como excepción a los servicios del número 2° del mismo artículo, en relación con el 70.Dos.1°, ya que el destinatario está establecido fuera de la Comunidad (por eso la operación, en principio, habría quedado en principio no sujeta por entenderse realizada fuera del TAIVA). La Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2016 (Rec. 3488/2014), corrobora la lectura que la Audiencia Nacional hizo en su Sentencia de 26 de mayo de 2014 (Rec. 97/2013) de la Sentencia del Tribunal de

Justicia de 19 de febrero de 2009 (Caso Athesia Druck Srl, asunto C-1/08) para declarar imponible en el TAIVA las ventas a empresas domiciliadas en Andorra de tarjetas de saldo para teléfonos móviles y packs integrados por teléfono móvil más saldo que, acuerdo con las condiciones generales del servicio prepago establecidas por el operador del servicio de telecomunicaciones, sólo podían ser utilizados en España. Véanse también Resoluciones del TEAC de 5 de abril de 2011 (RG 00/4104/2009) y 18 de diciembre de 2012, RG 00/1999/2010,

Ver Texto

(245) Artículos 69 y 70. Con carácter general, la redacción de estos artículos fue dada por el Artículo Primero, apartados Seis y Siete, de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que en concordancia también redactó el artículo 84 Sujetos pasivos

Ver Texto

(246) Artículo 84.Uno.3°.

Ver Texto

(247) Artículo 70.

Ver Texto

(248) Artículo 70.Uno.9°, párrafo segundo de la letra b).

Ver Texto

(249) Vid artículos 70.Uno.1° LIVA 1992, 47 Directiva 2006/111 y 31bis Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 y nota 123.

Ver Texto

(250) Artículo 70.Uno.6°.

Ver Texto

(251) Artículo 70.Dos.2°.

Ver Texto

(252) Artículo 70.Uno.3°

Ver Texto

(253) Artículos 70.Uno.7° y 84.Uno.1°.

Ver Texto

(254) Artículo 70.Uno.9°A).

Ver Texto

(255) Artículo 70.Uno.9°B): *"A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá 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."*

Ver Texto

(256) Artículo 70.Uno.2°, sin perjuicio de que los transportes de viajeros y equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto estén exentos conforme al artículo 22, apartado trece LIVA 1992 y 10 de su Reglamento, Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

Ver Texto

(257) Artículo 70.Uno.5° A) y B): A los efectos de lo dispuesto para los servicios presados a bordo de un buque, un avión o un tren... se considerará como: a) Parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad: la parte de un transporte de pasajeros que, sin

hacer escala en un país o territorio tercero, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad. b) Lugar de inicio: el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad. c) Lugar de llegada: el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala hecha en un país o territorio tercero.

Ver Texto

(258) Véanse los ordinales 3º, 4º y 5º del artículo 69. Tres, sobre los servicios comprendidos dentro de cada una de dichas menciones genéricas.

Ver Texto

(259) Artículo 70.Uno.4º y 8º redactados por el artículo 1.4 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

Ver Texto

(260) Artículo 84.1Uno.1º y 70.Uno.4º-8º (también 69.Uno.2º, aunque prima la regla especial).

Ver Texto

(261) Artículo 69.Uno.1º.

Ver Texto

(262) Artículo 84.Uno.2º, a).

Ver Texto

(263) Artículo 84.Uno.1º y 2º, párrafo segundo de la letra a), primer inciso de la letra a').

Ver Texto

(264) Véanse artículos 163 septiesdecies y 163 unvicies a 163 quatervices.

Ver Texto

(265) Véanse artículos 163 septiesdecies a 163 vicies.

Ver Texto

(266) Artículo 70.Dos.4º.

Ver Texto

(267) Artículo 144. Las modificaciones introducidas en el régimen especial a partir de 1 de enero de 2015 por la Ley 28/2014, de 27 de diciembre (BOE núm. 288 de 28 de noviembre de 2014) no han afectado al criterio de localización, vinieron motivadas por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de septiembre de 2013, en el asunto C-189/11, pero, al margen de las mismas, se introduce en el artículo 147 la posibilidad, a ejercitar operación por operación, de aplicar el régimen general del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga, en alguna medida, derecho bien a la deducción, bien a la devolución de las cuotas soportadas del Impuesto. Como dice la Exposición de Motivos se ha tenido en cuenta la regulación del régimen especial que se contiene en otros Estados miembros, en concreto, en los casos en que el destinatario del régimen es un empresario o profesional.

Ver Texto

(268) Artículos 163 quinquies a 163 nonies.

Ver Texto

(269) Véanse artículos 119 y 119 bis.

Ver Texto

(270) Artículo 13.1.2º, c), LIVA 1985 equivalente al actual 69. Tres, 2º, c) LIVA 1992.

Ver Texto

(271) Véase el Fundamento Cuarto. Se debe precisar que las partes contratantes voluntariamente se sometieron al MC OCDE. En esa sentencia el TS desestima el recurso contra la Sentencia de Audiencia Nacional (Rec. 739/2000), confirma la Resolución del TEAC de 11 de mayo de 2000 y rechaza que se hubiera vulnerado el principio de estandarización de trasladar preceptos de otros textos normativos que nada tenían que ver con el IVA.

Ver Texto

(272) En ese sentido se había producido el TEAC, en Resolución de 17 de diciembre de 2006 (RG 00/2041/2006), de incluir, dentro del supuesto específico de establecimiento permanente previsto en el artículo 69.Cinco.a) de la Ley del IVA (Ley 37/1992) de las "agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo", también aquellos agentes o representantes del empresario no establecido que sin ser los que firman materialmente el contrato mercantil están facultados para negociar y así llevan a cabo todos los elementos y detalles del mismo, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación que se plasma en la firma del contrato, obligando con ello a la empresa no establecida. Por el contrario, declara el almacenaje de la mercancía en un depósito propiedad de un tercero no implica por sí mismo la existencia de un establecimiento permanente del artículo 69.Cinco.e) de la Ley del IVA. Un almacén en el que se depositan temporalmente los bienes sólo será establecimiento permanente de un empresario no establecido cuando este empresario disponga del almacén como propietario, o como titular de un derecho real de uso del bien, como arrendatario, bien sea de su totalidad o de una parte concreta y determinada del inmueble. No puede serlo cuando el empresario es mero destinatario de un servicio de depósito o almacenamiento que es efectuado por un tercero. Véanse también las Resoluciones de la Dirección General de Tributos números 1108/2001, de 6 de junio, 88/2004, de 29 de enero, 1458/2004, de 19 de julio, 2548/2005, de 22 de diciembre, 944/2009, de 30 de abril, 1630/2009, de 9 de julio, 2670/2010, de 13 de diciembre y 139/2011, de 28 de enero.

Ver Texto

(273) En el mismo sentido el Tribunal Económico Administrativo Central en Resoluciones de 24 de febrero de 2009 (R.G. 00/334/2007) y 22 de junio de 2010 (R.G. 00/6525/2008). En cuanto a la conclusión en estas resoluciones se considerará terminada la obra cuando se pone a disposición del propietario y se entrega la misma, sin que deba incluirse necesariamente y en todo caso el período temporal de garantía abierto con la recepción y entrega de la obra.

Ver Texto

(274) Como señaló la consulta vinculante 620/2010, de 30 de marzo, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, el concepto de EP es un concepto de Derecho comunitario cuya interpretación no puede atribuirse a los Estados miembros, pues se trata de un concepto uniforme en el ámbito comunitario, que se integra dentro de la finalidad de la Directiva 2006/112/CE que no es otra que establecer un sistema común del IVA.

Ver Texto

(275) Sobre si son conceptualmente distintos o deben ser interpretados de manera uniforme pueden leerse las interesantes reflexiones de Alberto Monreal Lasheras y Alfonso Viejo Madrazo en el texto final de la Propuesta de Comunicación-Jornada Residencia Fiscal y Establecimiento Permanente 6 de octubre de 2016, Instituto de Estudios Fiscales, "Puntos de conexión y establecimiento permanente en el ámbito de la imposición indirecta (IVA) vs. la imposición directa – Encuentros y desencuentros".

Ver Texto

(276) Resume la Audiencia Nacional: *"Mediante el primero Roche Vitamins Europe, licenciataria de ciertas fórmulas, know-how, patentes y marcas en los sectores farmacéutico, cosmético y de la alimentación animal contrató a Roche Vitaminas S.A., propietaria en nuestro país (...) de unas instalaciones destinadas a la fabricación de bienes de los indicados sectores, para su posterior venta. Roche Vitaminas se obligaba a elaborar y empaquetar los productos, así como a venderlos a la compañía suiza, siguiendo las órdenes de esta última, que se comprometía a adquirirlos. El precio se determinaba para cada año en función de los costes de producción, a los que se añadía un margen señalado conforme a criterios de mercado. Roche Vitaminas se responsabilizaba de los defectos debidos a una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad, mientras que Roche Vitamins Europe hacía frente a los derivados de una indebida fijación de tales parámetros o de su modificación una vez manufacturados los bienes.*

Por el segundo contrato, Roche Vitaminas asumía la promoción en España de las mercancías que Roche Vitamins Europe le compraba, así como la de aquellas otras que esta empresa helvética adquiriese en operaciones intracomunitarias. Además, en virtud de este negocio, la primera cedía en arrendamiento a la segunda un almacén de 22 metros cuadrados para depositar los productos antes de su distribución a los clientes. En cualquier caso, el precio de venta a terceros se fijaba por Roche Vitamins Europe, que emitía y enviaba las correspondientes facturas, aunque las órdenes de compra podían gestionarse indistintamente por cualquiera de las dos compañías, sin que, no obstante, le cupiese a la española alterar o negociar las condiciones de venta ni aceptar ningún contrato por cuenta de la suiza. La remuneración consistía en un 2 % de las ventas en España, que se

sumaba a los costes incurridos por Roche Vitaminas, y en 750 pesetas por cada metro cuadrado de superficie del almacén alquilado".

Ver Texto

(277)

Artículos 5 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza, firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y 12 La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Ver Texto

(278)

La Audiencia Nacional llega a la misma conclusión que el TEAC había elaborado a partir de la deducción de que la sociedad suiza tenía un lugar fijo de negocios en el que desarrollaba su actividad a través de la española dirigiendo la producción y venta de sus productos, actuando los medios humanos y materiales ubicados en España que, aun perteneciendo a la sociedad española, en virtud de la relación existente eran dispuestos por aquella, realizando la ordenación por cuenta propia de tales medios de producción, asumiendo las resultas económicas de dicha actividad, favorables o desfavorables, los riesgos propios de la actividad empresarial de fabricación y venta de estos productos, de modo que la sociedad española no desarrollaba la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limitaba a gestionar, siguiendo sus órdenes, los medios que pone al servicio de la sociedad suiza. El TS en su sentencia reproduce los fundamentos tercero, cuarto y quinto que hemos resumido aquí.

Ver Texto

(279)

En la Sentencia de 12 de julio de 2012, rec. 2417/2010, caso MEDEFARMA, el TS decidió, en alzada contra la Sentencia de la AN de 18 de marzo de 2010, rec. 275/07, que una entidad transitaria, titular de depósitos aduaneros donde se almacenan temporalmente mercancías de una empresa no residente, no podía ser considerado como EP de esta pues la actividad que, en el caso, desplegaba era la propia de un mero transitario, es decir, una vez depositadas las mercancías propiedad de la no residente con el fin de facilitar una escala técnica que permitiera el transporte internacional de las mismas, debía prestar una serie de servicios accesorios imprescindibles para perfeccionar dicho transporte, tales como la recepción, depósito, conservación, manipulación, gestión, supervisión del estado de las mercancías, etc, prestación de servicios en los que la transitaria no actuaba en nombre y por cuenta de aquella ante terceros, ciñendo su actuación a la finalidad logística o transitaria para la que había sido contratada. Además, tampoco actuaba en España por medio de un agente autorizado para celebrar todo tipo de contratos, en nombre y por cuenta de la misma, facultades de las que carece la entidad transitaria.

Ver Texto

(280)

Apartado 5 del artículo 5 del CDI: *«cuando una persona (distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al que será de aplicación el apartado 7 de este artículo) actúe por cuenta de una empresa, y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de todas las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 de este artículo y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios, como establecimiento permanente, con arreglo a las disposiciones de ese apartado».*

Ver Texto

(281)

La Sentencia toma su argumentación del Comentario 4.2 al artículo 5 MC OCDE que en ningún caso exige que la utilización se realice por el personal de la empresa no residente y centra el ámbito de la disposición del lugar en la idea de que en el mismo se desarrollen las actividades empresariales de la no residente.

Ver Texto

(282)

En el caso Dell Products LTD a través de su filial en España, en las instalaciones de ésta y por medio de su personal utilizaba sus instalaciones en las actividades de: 1) promoción, venta y captación de cliente, 2) gestión de pedidos y control de recepción y distribución de productos, 3) marketing y publicidad para toda la clientela de DIP en España, 4) servicio de almacén y logística, 5) servicios de instalación, 6) gestión de cobro para toda la clientela de DPI en España, y 7) control de solvencia y créditos. Estas actividades superaban en mucho el servicio de almacenaje, excluido del concepto de establecimiento permanente por el artículo 5.4 del Convenio. Y aunque, DELL desde Irlanda pudiese realizar determinadas actividades en Irlanda con personal que desempeñaba allí sus funciones, lo cierto era que las actividades de la misma se realizaban en España a través de la filial, en sus instalaciones, lo que implica puesta a disposición, y con personal de la filial. Dichas actividades eran propias de DELL y tenían un evidente contenido económico. Que parte de las actividades anteriores se realizaran fuera de España, o que se desarrollaran fuera de territorio español actividades idénticas en otros ámbitos geográficos, de la actividad de marketing, o que el personal afecto a la actividad de marketing en España fuera escaso comparado con el personal afecto fuera del país no implica una absoluta falta de actividad de marketing en España, pues era posible una cooperación entre la actividad realizada en España y la que se realiza fuera de dicho territorio. Lo mismo sucedía con el soporte técnico a clientes, en la medida en que la prestación de este servicio desde fuera de España no implicaba que no se prestara también en ella y que las actividades de soporte técnico prestadas fuera y dentro de España no fueran

complementarias. Además, el reconocimiento de la actividad de supervisión de la filial respecto a las reparaciones suponía reconocer, ya por sí solo, la realización a través de la filial de una actividad propia de la matriz en el ámbito de la prestación del servicio de soporte técnico. En cuanto a que el riesgo de impagados se soportara por la matriz, no excluía que la gestión de cobros y el control de solvencia se realizara en España, sin que tales actividades puedan reconducirse sin más a las propias de la mediación, pues tal actividad, unida a las restantes, era demostrativa del desarrollo por la filial de actividades por cuenta de la matriz en sus instalaciones y con su personal.

Ver Texto

- (283) Los hechos declarados probados de los que, en esta cuestión, parte el TS eran que a) la filial seguía las instrucciones de la matriz no residente; b) esta debía autorizar precios y comisiones; c) la misma aceptaba o rechazaba las solicitudes de entrega; d) aquella debía rendir informes periódicos; e) la matriz tenía derecho a inspeccionar los registros y locales de la filial; f) esta necesitaba autorización de la otra para comprar de productos; y g) la matriz ostentaba el control sobre los derechos de propiedad intelectual.

Ver Texto

- (284) Apartado 7 del artículo 5: «no se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad»

Ver Texto

- (285) El TS argumenta que *"todo lo cual responde a la finalidad y función a cumplir en la regulación de la fiscalidad internacional, que pretende la distribución equitativa de las cargas impositivas y de los beneficios empresariales entre los Estados, en un escenario muy diferente al existente en el momento en el que surgen los Convenios de Doble Imposición, un mercado globalizado en el que las compañías multinacionales tratan de trasladar los beneficios obtenidos en otros Estados hacia uno de baja tributación. No cabe, pues, la interpretación estrictamente formalista-literal y estática que pretende la parte recurrente, aún cuando en momentos determinados tribunales de otros países, noruegos o franceses, como indica la parte recurrente hayan acudido a dichas interpretaciones de Convenios de Doble Imposición análogos al que nos ocupa"*.

Ver Texto

- (286) MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL 2014 (Full Version), 9ª edición, 15 de julio de 2014. Vid en http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#.WUjZdOvyhyw. En principio, se descarta que una sitio web en Internet (Internet web site, ciber sitio en la versión española), que sea una combinación de aplicaciones informáticas –software– y datos electrónicos, pueda considerarse como un EP porque no constituye por sí mismo un bien tangible y, por lo tanto, no tiene una localización que constituya un "lugar de negocio", ya que las aplicaciones informáticas –software– y los datos contenidos en ella no determinan la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos. Sin embargo, el servidor que almacena el sitio web y mediante el cual se accede al mismo es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un "lugar fijo de negocios" de la empresa que explota el servidor. El lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente de la empresa que desempeña su negocio a través de un ciber sitio si dispone del servidor, por ejemplo, lo tiene en propiedad o en alquiler, si se cumplen los demás requisitos del artículo 5 del Convenio. Por otra parte: el equipo informático ha de estar en un lugar fijo durante un período de tiempo suficientemente amplio; la existencia del equipo informático debe permitir que se pueda afirmar que la empresa tiene instalaciones a su disposición para poder operar; la presencia de personal no es necesaria en el lugar donde se ubique el equipo informático para la realización del negocio total o parcialmente por la empresa; las actividades preparatorias o auxiliares no pueden constituir un EP, pero sí cuando constituyen una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de esta última se desempeñan a través de un equipo informático y si el equipo constituyera un lugar fijo de negocio de la empresa; el carácter de funciones básicas de una empresa en particular dependerán de la naturaleza del negocio que esta realiza; salvo circunstancias inusuales, los proveedores de servicios de internet (PSI/IPS) no pueden ser considerados EP, bien porque no se constituirán en agente de las empresas a las que pertenecen los ciber sitios, carecen de la autoridad para establecer contratos en nombre de esas empresas y no firmarán tales contratos regularmente, o bien porque se constituirán como agentes independientes que actúan en el giro ordinario de su negocio, consistente en albergar los ciber sitios de muchas empresas diferentes, y porque, aunque fuera un agente de la empresa, el ciber sitio por medio del cual una empresa lleva a cabo su negocio no es en sí mismo una "persona".

Ver Texto

- (287) Sobre los debates y nuevas propuestas pueden consultarse los siguientes documentos de la OCDE: CLARIFICATION ON THE APPLICATION OF THE PERMANENT ESTABLISHMENT DEFINITION IN E-COMMERCE: CHANGES TO DE THE COMMENTARY ON THE MODEL TAX CONVENTION ON ARTICLE 5, Paris, 22 december 2000, Committee on Fiscal Affairs, en www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf; ARE THE CURRENT TREATY RULES FOR TAXING BUSINESS PROFITS APPROPRIATE FOR E-COMMERCE? FINAL REPORT, en www.org/ctp/treaties/35869032.pdf; OECD MODEL TAX CONVENTION: REVISED PROPOSALS CONCERNING THE INTERPRETATION AND APPLICATION OF ARTICLE 5 (PERMANENT ESTABLISHMENT), 19 October 2012 to 31 January 2013, en www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf; ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITAL ECONOMY,

ACTION 1 - 2015 Final Report, Paris, en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>; ELECTRONIC COMMERCE: TAXATION FRAMEWORK CONDITIONS, Ottawa, 1998, en www.oecd.ctp/consumption/1923256.pdf.

Ídem el informe TASK FORCE ON TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY, Pierre Colin y Nicolas Colin, Ministère de l'Économie et des Finances y Ministère du Redressement Productif, January 2013, y de la Comisión Europea COMMISSION EXPERT GROUP ON TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY, Report, date 28/05/2014, en http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital_report_digital_economy.pdf.

También pueden leerse las colaboraciones "*La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual significativa*", de José Ángel Gómez Requena y Saturnina Moreno González y "*La economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias*", de Raquel Álamo Cerrillo (Comunicaciones enmarcadas en el seno del proyecto de investigación "Fiscalidad y nuevas tecnologías en el comercio y de la información. Propuestas para la adaptación del sistema tributario a las exigencias de la economía y sociedad digitales", DER2014-55677-R, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad, cuya investigadora principal es la Dra. Saturnina Moreno González). Ídem "*La presencia digital significativa y el plan beps: tras las conclusiones del final report action 1*", Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo, Universidad de Málaga, y del mismo autor "*La economía digital y su influencia en el entorno post-BEPS*", en IV ENCUENTRO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (3.ª parte), Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n.º 15/201, y "*La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps*", *Quincena Fiscal*, nº 13, Aranzadi, 2016.

Ver Texto

- (288) La adaptación de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, entonces vigente, que no contemplaba el nuevo impuesto fue hecha por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 1985). Meses después, ya en vigor el IVA, el acuerdo de adaptación del Convenio con Navarra, regulado en aquel tiempo por el Decreto-ley 16/1969, de 24 de julio, por el que se fija la aportación de Navarra al sostenimiento de las cargas generales de la Nación y se armoniza su peculiar régimen fiscal con el general del Estado (BOE núm. 180, de 29 de julio de 1969), fue aprobado por la Ley 18/1986, de 5 de mayo, de adaptación del convenio económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta (BOE núm. 109, de 7 de mayo de 1986).

Ver Texto

- (289) En el IVA al margen de la delimitación competencial para su exacción y gestión por los diferentes territorios y administraciones tributarias implicadas, ya desde el principio se precisaba que regían los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado, rigiéndose por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, pudiendo las Instituciones competentes de los Territorios Históricos y Forales aprobar modelos de declaración e ingreso que contengan los mismos datos que los de territorio común y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación que no pueden diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Así, los arts. 27 de la Ley 12/1981 del Concierto Económico y 1 de la Ley 18/1986 de adaptación del Convenio económico con Navarra. Las leyes posteriores en lo esencial mantienen tales determinaciones, reproduciéndolas en los mismos términos el artículo 32 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, BOE núm. 310 de 27 de diciembre de 1990. Por su parte, sin que quepa, respecto del IVA, atribuir mayor alcance que el de significar la diferencia, el artículo 26 de la vigente Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, BOE núm. 124 de 24 de mayo de 2002, no reproduce el texto del número 1 del anterior artículo 27 de la ley 12/1981 que abarcaba todos los impuestos indirectos (principios básicos...), mientras que sí lo incluye en el artículo 35 para los demás impuestos indirectos –debe entenderse– no expresamente mencionados en los artículos precedentes, en los que solo consta la alusión a las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado que también se reproduce para el IVA.

Ver Texto

- (290) Véase por su valor de interpretación auténtica del propio legislador el apartado VI LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE de la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985.

Ver Texto

- (291) BOE núm. 124, de 24 de mayo de 2002. Esta ley, que entró en vigor al día siguiente de su publicación, aprobó un nuevo concierto con carácter indefinido que vino a sustituir al anterior, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo (BOE de 28 de mayo), cuyo plazo de duración acababa el día 31 de diciembre de 2001, razón por la que sus efectos se retrotrajeron al 1 de enero de 2002. Ha sido reformado en diversas ocasiones.

Ver Texto

- (292) Véanse la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 27 de diciembre de 1978 (BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978) y el artículo 41 Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco (BOE núm. 306 de 1979).

22 de diciembre de 1979).

Ver Texto

(293) Artículos 1 a 5.

Ver Texto

(294) Amen de atribuir al Estado el hecho imponible de las importaciones, la competencia exclusiva para su regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación.

Ver Texto

(295) Artículo 32. Normativa aplicable: *"En la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado"*.

Ver Texto

(296) Esta limitación competencial ha venido siendo soslayada por los territorios forales aprobando normas sobre el IVA que, si bien, ajustadas a las sustantivas y formales del Estado, han ido más allá del propio ámbito competencial que el Concierto les reservaba, creando confusión por la innecesaria reproducción de la legislación estatal del IVA dada la claridad de los textos concertados y convenidos. Con esta mala técnica legislativa de auto atribución competencial [véase el artículo 54.1 Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, y los respectivos artículos 6, 7 y 8 que regulan las fuentes normativas en materia tributaria en las Normas Forales Generales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa –en Gipuzkoa el artículo 8 se ha quedado sin contenido a partir del 13 de mayo de 2017 por el número Dos del artículo único de la NF 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa, BOG de 12 de mayo], cuya peligrosidad y consecuencias ha sido puesta de manifiesto repetidamente por el Tribunal Constitucional por la innecesaria complicación normativa, confusión e inseguridad que provocan, máxime cuando se invaden ámbitos competenciales (desde la temprana Sentencia 40/1981 de 18 de diciembre de 1981, reiterada en la 10/1982 de 23 de marzo de 1981, 62/1991 de 22 de marzo y posteriores, recientemente en la 192/2016 de 16 de noviembre), los territorios forales han venido reproduciendo la normativa sustantiva y formal del Estado en las normas del IVA aprobadas (NNFF de Bizkaia y Álava, respectivamente, 7/1994, de 9 de noviembre, y 12/1993, de 19 de enero, y Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, de Gipuzkoa, y Ley 19/1992, de 30 de diciembre, de Navarra, así como sus sucesivas modificaciones y respectivos reglamentos). Lo mismo ha sucedido con otros impuestos indirectos sometidos a la misma limitación (véanse los artículos 32 a 36 de la Ley del Concierto Económico y 31 bis, 31 ter, 31 quater, 35 a 37 de la Ley del Convenio Económico).

No compartimos la opinión, tanto desde el Derecho interno como del supranacional, de que las instituciones de los respectivos territorios en los tributos referidos (IVA, Impuestos Especiales y demás impuestos indirectos indicados) tengan competencia para adaptar directamente en su ámbito interno las Directivas de la Unión Europea, ni tampoco, entendemos, que para la aplicación en los territorios forales de iguales normas sustantivas y formales que las del Territorio de Régimen Común haya que dictar norma foral de adaptación alguna, porque las leyes del Estado en esos ámbitos son de aplicación directa, no es necesario incorporarlas al ordenamiento foral para su aplicación, de la misma manera que el Estado no puede reproducir Reglamentos Ejecutivos de la Unión Europea de aplicación directa. Por exceder del objeto y límites de esta colaboración solo nos permitimos apuntar esta cuestión de indudable calado jurídico por la protección jurisdiccional de enjuiciamiento que, en caso de ejercicio de la competencia mediante norma foral (o Decretos Forales Normativos con rango de Norma Foral) los artículos primero y segundo y Disposición adicional única de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, ha otorgado a las normas forales, aunque, con arreglo a los términos de la Disposición adicional quinta (nueva) de la Ley del Tribunal Constitucional, se entienda que no alcanzara a todas las Normas Forales fiscales la posibilidad de su enjuiciamiento en sede del Tribunal Constitucional sino solo a aquellas *"dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas..."*, asunto que, aun y todo, en el caso, exigiría bien el planteamiento de una cuestión de carácter prejudicial ante el Tribunal Constitucional por los órganos jurisdiccionales o un juicio previo sobre la validez de tales disposiciones para dilucidar sobre los parámetros de su validez (Disposición adicional quinta y artículo 28 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional). No obstante, entendemos que, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial alguna, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco o el Tribunal Supremos podrían aplicar directamente la LIVA 1992 ignorando, sin más, una hipotética norma foral que la contradijera o no tuviera el mismo contenido, por exceder claramente de sus competencias, de la misma manera que viene haciendo al inaplicar una disposición foral de igual cuyo contenido a la equivalente en la legislación estatal que haya sido declarado nula (véase la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de junio de 2017, rec. 203/2016). De la otra parte, también podría producirse, la hipótesis de cómo se afrontaría una adaptación de la LIVA a una directiva comunitaria que no fuera conforme a la misma y, en cambio, si lo fuera el contenido de la norma foral de adaptación teórica a la LIVA, lo que bien podría llevar, ante un conflicto de este tipo, a los órganos jurisdiccionales, ante la duda, antes de aplicar la ley española, a plantear al TJUE la validez de la adaptación española antes de entrar a conocer la validez o concordancia de la norma foral con aquella.

Ver Texto

(297) Artículos 21, 22, 23, 23 bis, 24 y 32.5 y LCEPV y 28, 29, 30, 30 bis, 36.4 y 43.4 LCEN.

Ver Texto

(298) Artículo 43 LCE y 8 y 43 LCEN.

Ver Texto

(299) LCEPV: "A los efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico se entenderán domiciliados en el País Vasco... c) Los establecimientos permanentes cuando...", "Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes..." (artículo 43, apartados Cuatro, letra c) y Cinco). LCEN: "A los efectos de este convenio se entenderán domiciliados fiscalmente en Navarra... d) Los establecimientos permanentes...", "Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes..." (artículo 43, apartado Cuatro).

Ver Texto

(300) Artículo 43.5 LCEPV y 8.1.d) LCEN respectivamente: "Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco", "Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa y la dirección de sus negocios se efectúe en Navarra".

Ver Texto

(301) Compárense los artículos 69.Tres.2º LIVA 1992 y 21.Dos LCEPV que reproduce el artículo 12.1.a) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias refundido en el 13.1.a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Ver Texto

(302) A efectos del Concierto Económico en las relaciones entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, esta se considera que forma parte del Territorio de Régimen Común y, viceversa, a los efectos del Convenio Económico los Territorios Históricos del País Vasco forman parte del Territorio de Régimen Común. Véanse las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, rec. 365/2008, 17 de octubre de 2013, rec. 538/2012, 13, 14 y 17 de noviembre de 2014, rec. 348/2013, 257/2013 y 347/2013, y 273/2013, respectivamente, 25 de enero de 2016, rec. 916/2014, y 3 de febrero de 2016, rec. 161/2015. El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, a propuesta de allanamiento de la Diputación Foral de Bizkaia (véase Acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de 20 de junio de 2016) vino en su sesión 8/2015, celebrada el 10 de septiembre de 2015, a asumir dicho criterio ante las repetidas sentencias del Tribunal Supremo. La Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en sesión de 4 de abril de 2008 ya había acordado en el conflicto 16/2007 "que el concepto "territorio de régimen común" del artículo 18.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra debe considerarse integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra".

Ver Texto

(303) Artículo 27 LCEPV y 33, apartados 1 a 5 y 7 a 12, LCEN.

Ver Texto

(304) Artículo 28 LCEPV y 33, apartado 6 LCEN.

Ver Texto

(305) La coincidencia entre puntos de conexión en el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, tributos en los que el primero grava rendimientos empresariales y el segundo el consumo, lo que, según el Tribunal Supremo, debería ser determinante para la prevalencia de unas u otras reglas de localización, le hace plantearse dudas interpretativas en cuanto a la finalidad perseguida por el legislador al establecer las citadas reglas de localización, que entiende descubren el presupuesto de intentar el equilibrio en la atribución territorial de los impuestos cuando concurren distintos ámbitos territoriales presupuestarios, lo que pone de manifiesto que estas reglas de localización impuestas en los diversos gravámenes están dirigidas a hacer posible el citado equilibrio dado los regímenes concurrentes que inciden en el reparto entre los distintos territorios de los fondos tributarios que hayan de recaudarse. En concreto, por lo que se afecta al IVA, dice: "Aunque el IVA tiene por objeto gravar la capacidad económica que se pone de manifiesto a través del consumo de bienes y servicios, estableciéndose los puntos de conexión para sujetar tal consumo a un determinado territorio; sin embargo, los puntos de conexión fijados en el Convenio (Concierto) persiguen distribuir la competencia recaudatoria entre las administraciones implicadas a los efectos de conseguir la finalidad perseguida de

distribución de los recursos tributarios procedente del IVA". (Sentencia de 26 de mayo de 2015, rec.328/2014).

Ver Texto

(306) Artículos 27.Tres y Cuatro LCEPV y 33.5 y 7 b) LCEN.

Ver Texto

(307) Artículo 27.Cinco y Seis LCEPV y 33.7 y 8 LCEN.

Ver Texto

(308) Como es sabido según el principio de destino el impuesto es percibido sobre el consumo final que tiene lugar en la jurisdicción de la imposición. En cambio, según el principio de origen el impuesto se percibe en las diferentes jurisdicciones donde se ha creado el valor añadido. La principal diferencia económica entre los dos principios es que el de destino coloca a las empresas en concurrencia dentro de una jurisdicción dada en pie de igualdad, mientras que el principio de origen coloca a los consumidores situados en diferentes jurisdicciones en pie de igualdad. En el ámbito del comercio internacional, la realización de los principios de neutralidad de los impuestos sobre el valor añadido ha decantado a los países en la órbita de la OCDE a favor del principio de destino (véase nota 5). En el ámbito de las diferentes jurisdicciones competentes españolas, el principio de origen lleva a que el impuesto se ingrese por el sujeto pasivo, que no es consumidor final destinatario de toda la carga impositiva que grava su consumo, en la administración de origen donde esté establecido; ahora bien, esta administración no recibe todo el importe del impuesto final sobre el consumo sino la cantidad resultante de deducir la carga impositiva que el sujeto pasivo ha soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios. En definitiva, percibe el impuesto sobre el valor que se ha agregado en su jurisdicción. La posición neta final entre las Administraciones tributarias vendrá determinada por el volumen y sentido de los intercambios entre los territorios forales y común, sin perjuicio de los ajustes que los propios sistemas de Concerto y Convenio contienen (véanse los ajustes a consumo en el ámbito del IVA e Impuestos Especiales en los artículos 53 y 54 LCEPV y los ajustes para los impuestos indirectos en el artículo 65 LCEN).

Ver Texto

(309) Se cita por todas la Sentencia de 9 de febrero de 2016 (rec. 13/2015): "*En el caso de la tributación de IVA este es gravado en el consumidor final, por lo tanto la dirección general de este impuesto es ir al destino de las entregas de los bienes. Por el contrario, el reparto de la tributación que se deriva del Convenio Económico es ir al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido que tiene cada territorio. Es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes. Por este motivo, al establecer un sistema de valor en origen, los artículos del Convenio utilizan el término DESDE y no EN, ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes. De este modo, el artículo 33.6 del Convenio Económico fija una serie de criterios que a pesar de ser semejantes, en ocasiones, con la LIVA no son iguales a los criterios fijados en esta ley ni en otras normas internacionales, como podría ser el Código Aduanero".*

Ver Texto

(310) Véanse en materia de obligaciones formales y censales: en Bizkaia, el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia; en Álava el Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y obligaciones censales; en Gipuzkoa el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales; en Navarra Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero por el que se regula el número de identificación fiscal y determinados censos relacionados con él.

Ver Texto

(311) Véanse los artículos 69, apartados Uno y Dos, 70, apartado Uno, 9º, A), b). También afecta a: Deducciones, artículo 94. Uno, 3º, párrafo segundo; Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, artículo 163 octiesdecies; Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, artículo 163 unvicies.

Ver Texto

(312) Véanse los artículos 29.Uno LCEPV y 34, 1ª, LCEN para la imputación del resultado de las liquidaciones en proporción al volumen de operaciones.

Ver Texto

- (313) Incluidas las normas del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA 1992), aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE núm. 314, de 31 de diciembre), en la medida que desarrolla la Ley 37/1992, material y formalmente, en todos aquellos aspectos en los que le está permitido, al margen de aquellos aspectos que relativos a modelos de declaración y plazos de ingresos corresponda regular a las instituciones de los territorios forales.
- Ver Texto
- (314) Los criterios administrativos se colocarían en un segundo grado.
- Ver Texto
- (315) Artículo 27. Uno. Primera LCEPV.
- Ver Texto
- (316) Artículo 27.Uno. Tercera LCEPV.
- Ver Texto
- (317) Artículo 33.1, letras b y a LCEN.
- Ver Texto
- (318) Artículos 27. Uno. Segunda LCEPV y 33.2 LCEN.
- Ver Texto
- (319) Artículo 28, Uno, C) LCEPV y 33, 6, C) LCEN: 1.^a Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación, que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. 2.^a Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. 3.^a Los arrendamientos de medios de transporte. Dentro de los servicios de transporte se incluyen los de transporte a través de redes de electricidad y gas, así como el frío o calor, sobre los que se volverá en el texto.
- Ver Texto
- (320) Nos referimos a la cifra de siete millones de euros de los artículos 27.Uno, Tercera LCEPV y 33.1.a) LCEN.
- Ver Texto
- (321) Artículo 28.Dos LCEPV y 21, E) LCEN.
- Ver Texto
- (322) Véase las excepciones del artículo 28.Uno, A) 1º, excepción a), LCEPV y artículo 33.6.A),1º, LCEN
- Ver Texto
- (323) El artículo 1.11 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, modifica el apartado Dos.2º, de la LIVA 1992.
- Ver Texto
- (324) Artículo 28.Uno, A), b), LCEPV. Ídem artículo 21, A), 2º, LCEN.
- Ver Texto
- (325) *"Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte".*
- Ver Texto
- (326) *"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:*
- Uno.–Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.*
- Dos.–También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:*

1.º 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 referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo."

Ver Texto

- (327) El TS invoca el artículo 5.1 de la Sexta Directiva (actual artículo 14.1 de la Directiva 2006/112) y la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas (cita las sentencias de 8 de Febrero de 1990, asunto C-320/88; 6 de Febrero de 2003, asunto C-185/01; 14 de Julio de 2005, asunto 453/03 y 29 de Marzo de 2007, asunto 111/05) de que para que exista entrega no es preciso que haya transmisión de la propiedad jurídica del bien, al bastar con que se adquiriera el derecho a disponer del bien, situándose el adquirente en una posición de facto análoga a la del propietario.

Ver Texto

- (328) Artículos 28.Uno. A). 1º LCEPV y 33.6. A). 4º LCEN.

Ver Texto

- (329) Dicho de otro modo, el IVA es un tributo que está destinado a gravar el consumo final, lógicamente, en sede del destinatario, mientras que en el Concierto y el Convenio prima el criterio de origen, recaudar el impuesto por la administración en cuyo territorio se genera el valor añadido, no por la de consumo, sin perjuicio de la aplicación del mecanismo de ajuste entre el índice de la capacidad recaudatoria y el índice de consumo de los residentes del País Vasco.

Ver Texto

- (330) Artículos 28.Uno. A), 2º LCEPV y 21, A), 3º, LCEN.

Ver Texto

- (331) Se aplicaba la excepción prevista en el artículo 28. Uno. A).1º, a) LCEPV.

Ver Texto

- (332) Resoluciones 7/2013, de 24 de abril, en los conflictos 8/2008 y 13/2010, respecto al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002, 10 y 11 /2013, de 28 junio de 2013, en los conflictos 27 y 28/2010 en relación al IVA de los ejercicios 2008 y 2009.

Ver Texto

- (333) Sentencias de 13 de noviembre de 2014, Rec. 348/2013, 14 de noviembre de 2014, Rec. acumulados 347 y 370/2013, 14 de noviembre de 2014, Rec. acumulados 257 y 289/2013, y 17 de noviembre de 2014, Rec. acumulados 273 y 288/2013.

Ver Texto

- (334) Dada su extensión remitimos al lector a la lectura de los cuidados fundamentos de las sentencias citadas en los que se reproducen los argumentos de las partes y la de la decisión del TS, en particular a los fundamentos sexto a noveno de la atinente al recurso 348/2013.

Ver Texto

- (335) Artículos 14.1 Directiva 106/2012 y 8.Uno LIVA 1992.

Ver Texto

- (336) En estas consultas vinculante de la DGT, registradas de salida el 7 de noviembre de 2011, que recogen la conocida doctrina del TJUE sobre los caracteres de los EP y los preceptos del entonces reciente Reglamento 282/2011, la entidad arrendataria del silo o almacén gestionaba la entrega de las mercancías utilizando medios materiales subcontratados a terceros. La utilización de los medios técnicos y humanos del EP para la realizar entregas de los bienes almacenados, ya antes o durante la entrega, determinaba que se entendía que intervenía en las entregas. Ello le confería la condición de sujeto pasivo en las ventas a empresarios o profesionales establecidos en el TAIVA. Por el contrario, cuando determinadas entregas de bienes se expedían con destino a clientes sin pasar por el silo y sin que interviniera en la operación, salvo para emitir factura (o tareas administrativas auxiliares), la condición de sujeto pasivo recaía en el destinatario por inversión del sujeto pasivo. Por lo que se refería a los servicios recibidos como destinatario (manipulación, maquila, transporte), la condición de EP cabía deducirla del hecho de recibirlos con un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, que le permitieran recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento. Con carácter general, cuando el empresario o profesional destinatario del servicio está establecido en varios países, el servicio se gravará en el país en el que el empresario haya establecido la sede de su actividad económica, pero, si la prestación de servicios se efectúa a un establecimiento

permanente del empresario situado en un lugar distinto de aquél en que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica, dicha prestación se gravará en el lugar del establecimiento permanente que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.

Ver Texto

(337)

En la Sentencia de 9 de febrero de 2016, se acogen las razones de la Junta Arbitral y se recalca que el Convenio remite al IVA para definir las operaciones que conforman el volumen de operaciones, pero no remite a la LIVA para determinar los puntos de conexión, sino que establece sus propias reglas. Ello es debido a la diferencia existente en la tributación del IVA y en el reparto de la tributación entre administraciones derivadas del Convenio Económico, lo que motiva los distintos términos utilizados y que no tengan por qué coincidir los puntos de conexión con las reglas de localización del IVA.

Ver Texto

(338)

Reza así: *"Tampoco se ha demostrado que la infraestructura necesaria para hacer esas entregas exista en territorio común. Antes bien, la argumentación del abogado del Estado estimando que la entrega se produce en el lugar en que se otorgan las facturas, demuestra que la operación de entrega no requiere elementos materiales ni personales, pues tales elementos, por la lógica de las cosas están fuera del lugar de emisión de las facturas"*.

Ver Texto

(339)

Artículos 28. Uno. B).2º LCEPV y 33.6.B).2º LCEN.

Ver Texto

(340)

Transcribimos los pasajes de esta parte de la argumentación del TS: *"En su argumentación el TS señala que "legalmente los distribuidores vienen obligados a realizar el suministro de energía eléctrica, servicio universal y esencial, y a garantizar su seguridad, continuidad y calidad... asumiendo la obligación legal de construir, mantener y operar las instalaciones de distribución, cuya función es situar la energía en los puntos de consumo, lo que comporta necesariamente el transporte o la transmisión de energía eléctrica desde las redes de transporte hasta los puntos de consumo en las adecuadas condiciones de calidad. Al derecho de acceso... le corresponde... un papel instrumental al servicio de hacer posible en este sector tan singular los principios de libre mercado y de libre circulación y contratación de la electricidad. No tiene en sí carácter sustantivo... El derecho de acceso y la retribución que se percibe por parte de las distribuidoras no desnaturaliza la actividad que dentro del sistema del sector eléctrico corresponde a las distribuidoras... cuya característica básica que le dota de contenido no es otra que la transmisión de la electricidad desde la red de transporte a los puntos de consumo, esto es a transportar la electricidad, este es el objeto que caracteriza la actividad y el resto de deberes impuestos se supedita a hacer posible dicho suministro... la tarifa de acceso en cuanto contraprestación del derecho de acceso cuya finalidad es la vista, resulta extraña a la conexión que pretende la parte actora de vincularla al uso de las infraestructuras, y con ella determinar una relación de servicio directamente vinculadas con las infraestructuras de la red de distribución, ni cabe confundir la retribución del servicio con este, ni cabe otorgar a la contraprestación el papel sustancial que caracteriza el servicio, sino que posee como ya se ha puesto de manifiesto un mero carácter instrumental dirigido a hacer posible la libre competencia viniendo determinado su contenido por las singularidades y necesidades del propio sistema eléctrico"*.

Ver Texto

(341)

Compárense los artículos 28.Uno, A) 3º y B), 2º LCEPV y 21, A), 5º y B), 2º, LCEN con los artículos 68.Dos,3º y 70.Uno, 1º LIVA 1992.

Ver Texto

(342)

Ídem artículos 28.Uno, B) 3º y 32 LCEPV y 21, B), 3º y 37 LCEN con artículo 69. Uno, 1º, y Dos, g) LIVA 1992.

Ver Texto