

Monografía de la AEDAF nº 7:

LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN EL IVA Y SUS REGÍMENES ESPECIALES

Documentación de apoyo:

ESQUEMAS SOBRE EL LUGAR DE REALIZACIÓN EN LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS DEL IVA

PRESTACIÓN DE SERVICIOS. LUGAR DE REALIZACIÓN.

- I. Reglas generales
- II. Reglas Especiales
- III. Cláusula de cierre o de uso efectivo
- IV. Cuadros resúmenes de determinadas prestaciones de servicios

I. REGLAS GENERALES

Localización del Prestador:		Establecido en TAI	Establecido en otro EM	Establecido fuera UE
Destinatario: empresario o profesional B2B Art. 69.Uno.1.LIVA	Establecido en TAI	Sede destinatario = Sede prestador	Sede destinatario	Sede destinatario
	Establecido en otro EM	Sede destinatario		
	Establecido fuera UE	Sede destinatario		
Destinatario: NO empresario o profesional B2C Art 69.Uno.2 Art 69.Dos	Establecido en TAI	Sede prestador = Sede destinatario	Sede prestador	Sede prestador
	Establecido en otro EM, Canarias, Ceuta y Melilla	Sede prestador		
	Establecido fuera UE	Excepción*: Sede destinatario		

* Para los servicios prestados a particulares establecidos fuera de la UE (excepto Canarias, Ceuta y Melilla), siempre y cuando se trate de los servicios recogidos en las letras a-I del artículo 69.Dos de la Ley del IVA.

II. REGLAS ESPECIALES. ART. 70.UNO y 72 DE LA LEY DEL IVA

Teniendo en cuenta que las reglas especiales tienen preferencia sobre la regla general, se procede a exponer de forma esquemática las reglas especiales de localización en la prestación de servicios en el ámbito del IVA:

LUGAR DE REALIZACIÓN. REGLAS ESPECIALES	B2B	B2C
Servicios relacionados con bienes inmuebles (Art. 70.Uno.1 de LIVA)	Lugar del inmueble	Lugar del inmueble
Servicios de transporte : <ul style="list-style-type: none"> ▪ de pasajeros (Art. 70.Uno.2.a) de LIVA) 	En el TAI: por la parte del trayecto que se realice en él	En el TAI: por la parte del trayecto que se realice en él
Servicios de transporte: <ul style="list-style-type: none"> ▪ de bienes (Art.70.Uno.2.b) de LIVA) 	Sede destinatario (<i>Regla General</i>)	En el TAI: por la parte del trayecto que se realice en él
Servicios de transporte: <ul style="list-style-type: none"> ▪ intracomunitario¹ de bienes (Art.72 LIVA) 	Sede destinatario (<i>Regla General</i>)	Inicio del transporte
Servicios accesorios de transporte como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares (Art. 70.Uno.7.a) de LIVA)	Sede destinatario (<i>Regla General</i>)	Lugar de prestación material del servicio,
Arrendamiento de medios de transporte: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Arrendamiento a corto plazo² (Art.70.Uno.9.a) de la LIVA) ▪ Arrendamiento a largo plazo (Art.70.Uno.9.b) de LIVA) <i>Atención: Cláusula de cierre</i>	Lugar de puesta en posesión del destinatario	Lugar de puesta en posesión del destinatario
	Sede destinatario (<i>Regla General</i>)	Sede destinatario

¹ Se entiende por **transporte intracomunitario de bienes**: el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes.

² A estos efectos, 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.

LUGAR DE REALIZACIÓN. REGLAS ESPECIALES	B2B	B2C
Manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Acceso a las manifestaciones culturales... (Art. 70.Uno.3 y 7 de la LIVA) ▪ Servicios relacionados con las manifestaciones culturales..., incluidos los de organización y accesorios a las mismas (Art. 70. Uno.3 y 7.c) de LIVA) 	Lugar de la prestación material	Lugar de prestación material del servicio
	Sede destinatario (<i>Regla General</i>)	Lugar de prestación material del servicio
Restauración y catering: <ul style="list-style-type: none"> ▪ A bordo de buques, aviones o trenes en transportes de pasajeros intracomunitarios (Art. 70.Uno.5.a) LIVA ▪ Otros servicios de restaurante y catering (Art. 70. Uno.5.b) de LIVA) 	Lugar de inicio del transporte	Lugar de inicio del transporte
	Lugar de la prestación material	Lugar de prestación material del servicio
Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena. (Art. 70.Uno.6 de LIVA)	Sede destinatario (<i>Regla General</i>) <i>Atención: Cláusula de cierre</i>	Lugar de realización de la operación con respecto a la que se medie
Trabajos y Ejecuciones de obra sobre BIENES MUEBLES corporales, informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes (Art. 70.Uno.7.b) de LIVA)	Sede destinatario (<i>Regla General</i>)	Lugar de prestación material del servicio
Servicios prestados por vía electrónica (Art.70.Uno.4 de LIVA) <i>Atención: Cláusula de cierre cuando el destinatario resida fuera de la Comunidad pero el servicio sea utilizado de forma efectiva en el TAI</i>	Sede destinatario (<i>Regla General</i>)	Sede destinatario cuando el consumidor final resida en un Estado miembro
Servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión. (Art.70.Uno.8 de LIVA) <i>Atención: Cláusula de cierre cuando el destinatario resida fuera de la Comunidad pero el servicio sea utilizado de forma efectiva en el TAI</i>	Sede destinatario (<i>Regla General</i>)	Sede destinatario cuando el consumidor final resida en un Estado miembro

III. CLÁUSULA DE CIERRE o de USO EFECTIVO:

CLAUSULA DE USO EFECTIVO. REQUISITOS	LUGAR REALIZACIÓN
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Servicios afectados: <ul style="list-style-type: none"> - Los servicios recogidos en el art. 69.Dos*, cuyo <u>destinatario sea empresario o profesional</u> actuando como tal. - Mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo <u>destinatario sea un empresario o profesional</u> actuando como tal. - Los de arrendamiento de medios de transporte (cualquiera que sea su destinatario). - Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión (cualquiera que sea su destinatario). ▪ Cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad. ▪ Su utilización o explotación efectivas se realicen en TAI 	<p>TAI</p>

* Se recuerdan los **servicios recogidos en el apartado Dos del artículo 69 de la LIVA**, tras la nueva redacción del precepto aprobada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley del IVA (anteriormente recogidos entre las letras a) y l) del artículo 69.Dos de la LIVA):

- a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.
- b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.
- c) Los de publicidad.
- d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.
- e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.
- f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.
- g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.
- h) Los de cesión de personal.

i) El doblaje de películas.

j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado.

IV. CUADROS RESÚMENES DE DETERMINADAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

IV. 1. Servicios de Mediación en nombre y por cuenta ajena.

IV. 2. Servicios de transporte.

IV. 3. Servicios de Arrendamiento de medios de transporte.

IV. 4. Servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y servicios electrónicos.

IV. 1. Servicios de Mediación en nombre y por cuenta ajena.

PS DE MEDIACIÓN EN NOMBRE Y POR CUENTA AJENA ³ . CUADRO-RESUMEN. CON INDEPENDENCIA DE LA SEDE DEL PRESTADOR	
DESTINATARIO	LUGAR DE REALIZACIÓN
Empresario o profesional	Sobre bienes inmuebles: donde radique el bien inmueble
	Resto de casos: Sede del destinatario (<i>Regla general</i>) Excepción: Cláusula de uso efectivo: <i>se consideran prestados en el TAI cuando, conforme a las reglas de localización de estos servicios, no se entiendan prestados en la UE (excepto Canarias, Ceuta y Melilla) y la utilización o explotación de los mismos se produzca en el TAI.</i>
NO empresario o profesional	Sobre bienes inmuebles: donde radique el bien inmueble
	Resto de casos: Lugar de realización de la operación con respecto a la que se medie.

³ Los servicios de mediación abarcarán tanto los servicios de intermediarios que actúen en nombre y por cuenta del destinatario de la operación principal como los servicios realizados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta del prestador de la operación sobre la que se medie.

IV. 2. Servicios de transporte.

PS DE TRANSPORTES. CUADRO-RESUMEN.		
TIPO DE SERVICIO DE TRANSPORTE	LUGAR DE REALIZACIÓN	
	B2B	B2C
Transporte de pasajeros	En cada Estado Miembro por la parte de trayecto de se realice en él.	En cada Estado Miembro por la parte de trayecto de se realice en él.
Transporte de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea con destino o procedentes de un puerto o aeropuerto sito fuera TAI. (Art.22.Trece de LIVA)	Exento	Exento
Transporte de bienes	Sede destinatario (<i>Regla General</i>)	En cada Estado Miembro por la parte de trayecto de se realice en él.
Transporte intracomunitario de bienes	Sede destinatario (<i>Regla General</i>)	Lugar de inicio del transporte
Transporte intracomunitario de bienes con destino o procedencia de las islas Azores o Madeira (Art.22.Catorce de LIVA)	Exento	Exento
Servicios accesorios al transporte	Sede destinatario (<i>Regla General</i>)	Lugar de prestación material del servicio
Servicios de transporte y operaciones accesorias directamente relacionados con las Exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad. (Art.21 de la LIVA)	Exento	Exento
Servicios de transporte y operaciones accesorias directamente relacionados con las EB destinados a los regímenes de los artículos 23 y 24 LIVA. (Art.21 de la LIVA)	Exento	Exento

IV. 3. Servicios de Arrendamiento de medios de transporte.

PS DE ARRENDAMIENTO DE MEDIOS DE TRANSPORTE. CUADRO-RESUMEN.		
TIPO DE ARRENDAMIENTO	LUGAR DE REALIZACIÓN	
	B2B	B2C
A CORTO PLAZO*	Donde se ponga efectivamente en posesión del destinatario.	Donde se ponga efectivamente en posesión del destinatario.
A LARGO PLAZO	Sede destinatario <i>(Regla General)</i>	Sede destinatario
<p>CLÁUSULA DE USO EFECTIVO con independencia del plazo del arrendamiento y de la condición del destinatario.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La utilización o explotación efectivas se realicen en el TAI. • Conforme a las reglas de localización no se entiendan realizados en la Comunidad 	En el TAI cuando la utilización o explotación efectiva se realice en este territorio.	En el TAI cuando la utilización o explotación efectiva se realice en este territorio.

* A estos efectos, 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.

IV. 4. Servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y servicios electrónicos.

Para una mejor comprensión se recogen, en un primer momento, las reglas de localización de estos servicios vigentes hasta el 31 de diciembre de 2014, para seguidamente exponer las reglas aplicables a partir de 1 de enero de 2015:

- **Reglas de localización hasta el 31 de diciembre de 2014:**

Telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y servicios electrónicos prestados por **empresario comunitario**:

Destinatario	Lugar de tributación
Empresario de otro Estado miembro (EM)	EM donde el cliente esté establecido o resida. <i>El destinatario declara e ingresa el IVA (“inversión del sujeto pasivo”)</i>
Consumidor final de otro Estado miembro	EM donde el prestador del servicio esté establecido.
Empresario o consumidor final no comunitario	No sujeto al IVA. <i>Excepción, cláusula de uso efectivo cuando el servicio sea utilizado de forma efectiva en un EM</i>

Telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y servicios electrónicos prestados por **empresario no comunitario**⁴:

Destinatario	Lugar de tributación
Empresario comunitario	EM donde el cliente esté establecido o resida. <i>El destinatario declara e ingresa el IVA (“inversión del sujeto pasivo”)</i>
Consumidor final comunitario Telecomunicaciones, radiodifusión o TV	EM donde el servicio sea utilizado de forma efectiva
Consumidor final comunitario Servicios electrónicos	EM donde el cliente esté establecido o resida <i>El prestador del servicio puede registrarse en un único EM a través del régimen de Mini Ventanilla Única</i>

⁴ **Empresario no comunitario:** todo empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica **fuera de la Comunidad o en Islas Canarias, Ceuta y Melilla** y no posea un establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad ni tampoco tenga la obligación de estar identificado en la misma

- **Reglas de localización a partir del 1 de enero de 2015:**

Telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y servicios electrónicos prestados por **empresario comunitario**:

Destinatario	Lugar de tributación
Empresario de otro Estado miembro (EM)	EM donde el cliente esté establecido o resida. <i>El destinatario declara e ingresa el IVA (“inversión del sujeto pasivo”)</i>
Consumidor final de otro Estado miembro	EM donde el cliente esté establecido o resida . <i>El prestador del servicio puede registrarse en un único EM para declarar e ingresar el IVA a través del régimen de Mini Ventanilla Única</i>
Empresario o consumidor final no comunitario	No sujeto al IVA <i>Excepción, cláusula de uso efectivo cuando el servicio sea utilizado de forma efectiva en un EM</i>

Telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y servicios electrónicos prestados por **empresario no comunitario**:

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