



COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Bruselas, 23.12.2003
COM(2003) 822 final

2003/0329 (CNS)

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios

(presentada por la Comisión)

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1. INTRODUCCIÓN

En julio del año 2000, la Comisión Europea hizo pública su intención de presentar una serie de nuevas propuestas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el marco de su nueva estrategia en materia de IVA.¹ Entre las prioridades de cara al futuro, se señalaba la modernización de las normas sobre el lugar de la prestación de servicios.

El 7 de mayo de 2002, se adoptó la “Directiva IVA sobre el comercio electrónico”², 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. Se anunció entonces que la Directiva recién adoptada constituiría la última modificación específica del artículo 9 de la Sexta Directiva IVA³ antes de proceder a una revisión más completa y pormenorizada del conjunto de normas que regulan el lugar de la prestación de servicios. Asimismo, en las declaraciones incluidas en el acta de la reunión en la que el Consejo adoptó la referida Directiva, varias delegaciones solicitaban a la Comisión que acelerase tal revisión. Concretamente, pedían que se tomasen en consideración las actuales distorsiones del mercado interior en lo que respecta al arrendamiento transfronterizo de medios de transporte.

El objeto de la presente propuesta es materializar la primera parte de la reforma de las normas sobre el lugar de la prestación de servicios. En ella se regulan las prestaciones entre sujetos pasivos. Las prestaciones cuyo destinatario no tiene la condición de sujeto pasivo se abordarán más adelante.

2. ANTECEDENTES

Desde que, en la década de los sesenta, comenzaron los trabajos encaminados a introducir en la Comunidad un régimen común del impuesto sobre el valor añadido, ha prevalecido la idea según la cual los servicios deben estar sujetos al impuesto en el Estado miembro de consumo.⁴ Con todo, en los debates mantenidos en torno a la Sexta Directiva IVA, se reconoció que la definición sistemática del lugar de consumo como lugar de imposición podría plantear graves problemas en la práctica. En consecuencia, se decidió establecer como norma básica aquella según la cual el lugar de la prestación de servicios –y, por ende, el de aplicación del impuesto– es aquél donde se encuentre el proveedor. Para que un servicio se grave en cualquier otro lugar, deberá haber sido expresamente excluido de la norma básica.

El efecto de estas normas en su día fue, en muy gran medida, el devengo del impuesto en el país de consumo. Sin embargo, la realización del mercado interior, unida a la globalización, la desregulación y la innovación tecnológica han modificado de manera muy sustancial el volumen y el perfil del comercio de servicios. Es cada vez mayor el número de servicios que

¹ COM (2000) 348 final de 7 julio de 2000: «Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior».

² Directiva 2002/38/CE, adoptada el 7 de mayo de 2002.

³ Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

⁴ De acuerdo con el apartado 3 del artículo 6 de la Segunda Directiva IVA, se considerará como lugar de las prestaciones de servicios, en principio, aquél en que el servicio prestado, el derecho cedido o reconocido y el bien arrendado se utilizan o son explotados económicamente.

pueden prestarse a distancia. Para atender a tal circunstancia, se ha venido adoptando desde hace años una serie de modificaciones de la Sexta Directiva IVA y numerosos servicios específicos se gravan, de hecho, en el lugar donde está establecido su destinatario.⁵ En su mayor parte, las citadas modificaciones se han referido a las prestaciones cuyo destinatario es un sujeto pasivo, dado que siempre ha existido un sencillo mecanismo (a saber, la inversión del sujeto pasivo) para regular la imposición de tales prestaciones. En cambio, las prestaciones de servicios a personas que no tienen la condición de sujeto pasivo están, en su mayor parte, sujetas al IVA en el lugar donde está establecido el proveedor del servicio.

En el curso del pasado año, se celebraron tres consultas distintas con los Estados miembros en el grupo de trabajo nº 1, al objeto de examinar los problemas que planteaban las normas sobre el lugar de la prestación de servicios y las soluciones más idóneas. En los meses de mayo y junio de 2003, se realizó, además, una consulta pública al respecto. Se han recibido más de cincuenta respuestas por escrito, procedentes de empresas y asociaciones de empresas de numerosos países.

La opinión que se desprende de las consultas es, en general, favorable a una revisión de las normas sobre el lugar de la prestación de servicios, pues se reconoce que las normas vigentes plantean problemas. Al mismo tiempo, se considera que toda modificación a este respecto deberá buscar un equilibrio entre las necesidades de control de las Administraciones fiscales y las obligaciones administrativas de los operadores, respetando, al mismo tiempo, el principio básico con arreglo al cual el IVA se devenga en el Estado miembro en el que se realiza el consumo.

A raíz de las consultas mencionadas, se ha fijado una serie de parámetros de cara a la propuesta.

3. PARÁMETROS DE LA PROPUESTA

La Comisión considera que toda modificación de las normas que regulan el lugar de imposición de las prestaciones de servicios deberá, en la medida de lo posible, traducirse en la aplicación del impuesto en el lugar donde se realiza efectivamente el consumo. Por otra parte, la propuesta sobre el lugar de la prestación de servicios deberá buscar un equilibrio entre las necesidades de control de las Administraciones fiscales y las obligaciones administrativas de los operadores. La imposición en el lugar del consumo únicamente deberá aplicarse en tanto en cuanto no comporte obligaciones suplementarias.

3.1. Sujetos pasivos

El lugar de imposición de todos los servicios prestados a sujetos pasivos ha de ser el de consumo de los mismos. Dado que las empresas utilizan los servicios que se les prestan para producir bienes u otros servicios y que el coste de aquéllos se incluye en el precio de los bienes, cabe argumentar que el lugar de consumo, en lo que respecta a la mayoría de los servicios, si no a todos, es aquél en el que su destinatario tiene la sede de su actividad económica, esto es, aquél donde se consume el servicio.

⁵ La letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva IVA enumera las prestaciones que se gravan en el lugar donde está establecido el destinatario de las mismas.

Las disposiciones en vigor contienen veintiuna normas particulares aplicables en relación con el lugar de la prestación de servicios, y catorce de ellas⁶ ya aplican el criterio del lugar de establecimiento del destinatario (o el Estado miembro que haya atribuido a éste un número de identificación a efectos del IVA) cuando la prestación tiene carácter transfronterizo. La recaudación del impuesto se efectúa por el mecanismo de autoliquidación o inversión del sujeto pasivo. En función de la naturaleza de la actividad económica (p. ej., actividades imponibles), puede existir, para el sujeto pasivo, un derecho a deducción correspondiente.

3.2. Personas que no tienen la condición de sujeto pasivo

Los servicios prestados a personas que no tienen la condición de sujeto pasivo, o consumidores finales, deberán ajustarse asimismo al principio general de aplicación del impuesto en el lugar en que se realiza efectivamente el consumo. Cuando los servicios se prestan a consumidores finales es aún más importante determinar el lugar del consumo, dado que, a diferencia de cuanto ocurre en el caso de prestación de servicios a sujetos pasivos, ese IVA no es deducible y forma parte, por tanto, de los ingresos del Estado miembro.

Si bien la aplicación de una norma general que prevea el devengo del impuesto en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido o tenga su domicilio sería más acorde con el principio de imposición en el lugar de consumo, es asimismo cierto que, en esta fase, plantearía serios problemas prácticos. En efecto, no es realista esperar que los consumidores finales autoliquiden (esto es, recurran al mecanismo de inversión del sujeto pasivo) el impuesto por servicios adquiridos en otro Estado miembro para su consumo en el lugar donde estén establecidos o tengan su domicilio. La alternativa consistiría en exigir a los proveedores de servicios que se dieran de alta en el censo del IVA de todos los Estados miembros de consumo, a fin de que el impuesto se recaudara y abonara al Estado miembro en el que esté establecida o domiciliada la persona que no sea sujeto pasivo. Sin embargo, la enorme carga administrativa suplementaria que esta solución impondría a las empresas la hace desaconsejable.

3.3. Ámbito de la propuesta

Tras los intensos debates mantenidos con los Estados miembros y la celebración de una consulta pública, que concluyó el 30 de junio de 2003, se ha fijado una serie de parámetros con respecto a la propuesta. De momento, se trata únicamente de modificar las disposiciones referentes a las prestaciones a sujetos pasivos (es decir, prestaciones entre empresas). El problema de las prestaciones a personas que no sean sujeto pasivo (esto es, prestaciones de empresas a consumidores) se abordará más adelante. En este contexto, la Comisión considera, no obstante, que la introducción de un mecanismo que permita recaudar el impuesto en el país de consumo, sin generar dificultades administrativas innecesarias, constituye un requisito indispensable. Se trataría de instaurar, en efecto, una “ventanilla única” semejante a la que ya existe para los proveedores de servicios por vía electrónica no establecidos en la UE. Los servicios de la Comisión observarán de cerca el funcionamiento de dicho mecanismo, que parece ofrecer posibilidades para una aplicación más amplia en el ámbito intracomunitario.

⁶ El primer, segundo, tercero, cuarto, quinto, sexto, séptimo, octavo y noveno guiones de la letra e) del apartado 2 del artículo 9, la letra f) del apartado 2 del artículo 9, y las partes C, D, E y F del artículo 28 *ter*.

4. NORMAS ACTUALES APLICABLES A LOS SUJETOS PASIVOS Y PROBLEMAS DETECTADOS

La norma general referente al lugar de la prestación de servicios establece que el lugar de imposición es aquél donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se efectúe la prestación o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual.⁷ Esta norma se completa con una serie de excepciones⁸ que prevalecen sobre la norma general y pueden hacer variar el lugar de imposición, en función de la naturaleza de la prestación.

Las citadas excepciones se refieren a los servicios relacionados con bienes inmuebles, los servicios de transporte -tanto de pasajeros como de bienes-, los servicios de carácter cultural, artístico, deportivo, científico y docente, las ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales y los servicios intangibles, como los relativos a derechos de autor o patentes, las prestaciones de publicidad, los servicios profesionales (p. ej., ingenieros, abogados, etc.), la cesión de personal, el arrendamiento de bienes muebles corporales, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, y los prestados por vía electrónica.

La estructura de las mencionadas normas da lugar a diversos problemas, a los que se pasa revista a continuación, sin que la enumeración sea exhaustiva. Cabe señalar asimismo que los problemas que a continuación se describen se plantearían igualmente en el caso de prestaciones a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo.

4.1. Problema general

Un problema general que se deriva de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 9 es el que plantea la obligación de que los sujetos pasivos a los cuales se presta un servicio pero que no están establecidos en el mismo país que el proveedor de dicho servicio soliciten la devolución al amparo de la Octava o de la Decimotercera Directiva. El procedimiento de reembolso puede ser complejo y muy prolongado, y, para evitarlo, es frecuente la tendencia a recurrir, indebidamente, al mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

4.2. Medios de transporte

El lugar de imposición de los “medios de transporte” ha sido motivo de controversia. Dada la facilidad con que los medios de transporte pueden cruzar fronteras, resulta difícil, cuando no imposible, determinar el lugar de su utilización, por lo que han de establecerse, en cada caso, criterios prácticos para la aplicación del IVA. En consecuencia, la Sexta Directiva IVA prevé, en lo que respecta al arrendamiento de cualquier medio de transporte, que el servicio se considere prestado, no en el lugar de utilización de los bienes arrendados, sino, en aras de la simplificación, y de conformidad con la norma general, en aquél donde el proveedor tenga establecida la sede de su actividad económica.

Debido a las distintas normas aplicables en los Estados miembros en lo que respecta a la deducción del IVA por automóviles, el arrendamiento transfronterizo de vehículos automóviles, especialmente el arrendamiento a largo plazo con opción de compra a sujetos pasivos, plantea problemas. En efecto, tal diversidad normativa crea un incentivo fiscal que mueve a los sujetos pasivos de determinados Estados miembros a arrendar automóviles, para

⁷ Apartado 1 del artículo 9.

⁸ Apartado 2 del artículo 9.

utilización con fines profesionales, en otro Estado miembro, en lugar de hacerlo en el propio, a fin de acogerse a las normas de deducción más favorables.

El alcance de la definición de “medios de transporte” representa asimismo un problema. En el Comité del IVA se ha debatido sobre la conveniencia de incluir los remolques, semirremolques, contenedores y paletas en el ámbito de la definición de “medios de transporte” y, por ende, de excluir su arrendamiento de la letra e) del apartado 2 del artículo 9.

4.3. Inscripción en el censo de otros Estados miembros

En muchos casos, un proveedor de servicios puede prestar servicios relacionados con bienes muebles corporales en un Estado miembro distinto de aquél en el que esté establecido. El IVA se adeuda en el Estado miembro en el que se hayan realizado los trabajos. Actualmente, esto significa que el proveedor del servicio puede verse obligado a inscribirse en el censo del IVA de ese Estado miembro y a pagar el impuesto, lo que, desde el punto de vista administrativo, puede resultar costoso para muchas empresas, sobre todo si desarrollan su actividad en distintos Estados miembros (p. ej., contratos paneuropeos de servicios y mantenimiento). El control de tales empresas puede asimismo resultar oneroso para las Administraciones tributarias.

4.4. Servicios intangibles (interpretación de la vigente letra e) del apartado 2 del artículo 9)

En jurisprudencia reiterada, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha sostenido que el apartado 2 del artículo 9 enumera una serie de ejemplos específicos de lugares en que se entienden prestados determinados servicios, en tanto que el apartado 1 de dicho artículo establece la norma general al respecto. Lo que se trata de determinar, en una situación dada, es si ésta se corresponde con alguno de los casos específicos contemplados en el apartado 2 del artículo 9. En caso contrario, entrará en el ámbito de aplicación del apartado 1.⁹

De hecho, se ha invocado en exceso la vigente letra e) del apartado 2 del artículo 9, que enumera los servicios por los que su destinatario, si es sujeto pasivo, puede liquidar el IVA con arreglo al mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Entre los servicios que podrían razonablemente quedar englobados en tal artículo, cabe citar los gastos de gestión, los servicios de laboratorio (p. ej., las pruebas destinadas a determinar la conformidad con especificaciones técnicas), la inspección de productos, incluidos los análisis y la certificación, y los servicios de interpretación y traducción.¹⁰

Lo cierto es que todos los servicios nuevos y los previamente desconocidos que no entran en el ámbito de aplicación de alguna de las excepciones previstas son imponibles en el lugar de establecimiento del proveedor. Ello es asimismo válido en lo que atañe a los servicios que pueden prestarse a distancia o en distintas fases de la cadena de producción. Esta situación puede dar lugar a casos de doble imposición o de no imposición involuntaria, y, con frecuencia, a largos y complejos procedimientos de reembolso al amparo de la Octava o de la Decimotercera Directiva.

⁹ Asunto C-327/94 Dudda, apartado 21.

¹⁰ En efecto, en el Comité del IVA se debate a menudo sobre dichos servicios, con vistas a convenir en una interpretación común sobre su tratamiento fiscal.

4.5. Prestaciones combinadas

Las normas vigentes no regulan de manera adecuada los servicios combinados o agrupados. Éstos pueden constar de varios elementos distintos, algunos de los cuales pueden estar englobados en la actual letra e) del apartado 2 del artículo 9), pero no así otros. Invariablemente, se plantea el problema de cómo definir este tipo de servicios, por cuanto las partes interesadas tratarán de acogerse al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, y evitar que se aplique la norma general referente al el lugar de prestación. A título de ejemplo, podría citarse el servicio de eliminación de residuos, prestación combinada¹¹, ésta, que comporta una serie de operaciones sucesivas distintas, no cubiertas por la vigente letra c) del apartado 2 del artículo 9). Este servicio presenta tan sólo algunas de las características de los servicios consistentes en la realización de trabajos sobre bienes muebles corporales, contemplada en el cuarto guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9), por lo que entra en el ámbito de aplicación de la norma general establecida en el apartado 1 del artículo 9).

5. RESUMEN DE LAS NORMAS PROPUESTAS EN LO QUE RESPECTA A LOS SUJETOS PASIVOS

Se ha llegado a la conclusión de que es preciso plantear una modificación esencial de las normas de determinación del lugar de prestación de servicios aplicables a los sujetos pasivos. La norma fundamental deberá disponer que los servicios prestados a sujetos pasivos se entiendan prestados “en el lugar donde esté establecido el destinatario de los mismos”. En las disposiciones vigentes, se toman en consideración, a la hora de determinar el lugar de la prestación de servicios, tanto el lugar de establecimiento del sujeto pasivo como el Estado miembro en cuyo censo del IVA esté inscrito el destinatario. Es preferible atender al lugar donde esté establecido el destinatario de los servicios, ya que ello permite abarcar todas las actividades, sujetas y exentas. Es ésta, pues, la norma general que se propone, si bien se mantienen una serie de excepciones, basadas, en gran medida, en los actuales criterios. Con ello se garantiza el mantenimiento del principio general de imposición en el lugar de consumo y se agiliza el funcionamiento del sistema, evitando imponer cargas administrativas desproporcionadas a determinados operadores.

La modificación propuesta tendrá un doble efecto. De entrada, limitará el número de casos en que el proveedor deba darse de alta en el censo del IVA cuando preste servicios en un Estado miembro distinto de aquél en el que esté establecido. En segundo lugar, propiciará un mayor recurso al mecanismo de inversión del sujeto pasivo (esto es, de autoliquidación) cuando el proveedor de los servicios prestados al sujeto pasivo no esté establecido en el mismo país que este último. Ambos efectos representan una importante simplificación.

Tal como se ha señalado anteriormente, por razones tanto administrativas como estratégicas, seguirá siendo necesario prever algunas excepciones a esta norma general. Las excepciones consideradas son las siguientes:

- La primera excepción deberá referirse a los servicios relacionados con bienes inmuebles. Se tratará, en esencia, de la misma excepción ya prevista en la letra a) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva IVA. La norma vigente es relativamente sencilla de aplicar y, por lo general, comporta la imposición en el lugar de consumo. Por otra parte, este

¹¹ Asunto C-429/97 Comisión/República Francesa.

sector es, con frecuencia, objeto de exenciones, que, a su vez, afectan a los derechos de deducción.

- La segunda excepción habrá de referirse a los servicios de transporte de pasajeros. Sería sumamente difícil abordar esta cuestión exclusivamente desde el punto de vista de los sujetos pasivos y toda modificación a este respecto podría ocasionar complicados problemas administrativos y de interpretación. La Comisión reconoce que las disposiciones en vigor son fuente de problemas y propone, por tanto, tratar esta cuestión en la ulterior evaluación de las prestaciones de empresas a consumidores.
- La tercera excepción deberá concernir a los servicios conexos a actividades culturales, artísticas, deportivas, recreativas o similares. También en este caso, la norma en vigor, que atiende al lugar donde se prestan los servicios, suele comportar la imposición en el lugar de consumo.¹² En aras, sobre todo, de la simplificación, se propone eliminar de esta excepción los servicios de carácter científico y docente prestados a sujetos pasivos. Las empresas que adquieran tales servicios en Estados miembros distintos de aquél donde estén establecidas dejarán de tener que recurrir al mecanismo de devolución previsto en la Octava Directiva.
- La última excepción deberá referirse a determinados servicios de carácter material, tales como los de restauración. Se garantiza así que los servicios prestados para su consumo inmediato en un lugar fácilmente identificable estén sujetos al IVA en el lugar donde esté establecido el proveedor. Esta excepción tomará en consideración el lugar efectivo de consumo de los servicios y facilitará a los proveedores las tareas de gestión (no se verán obligados a determinar, por ejemplo, si el cliente es o no sujeto pasivo). Con todo, es éste otro caso espinoso, por lo que esta exclusión de la norma general deberá ser objeto de seguimiento por la Comisión, y revisarse ulteriormente en conjunción con las normas aplicables a las personas que no tienen la condición de sujeto pasivo (prestaciones de empresas a consumidores).

6. EFECTO DE LAS NORMAS PROPUESTAS SOBRE LOS PROBLEMAS SEÑALADOS

Las modificaciones propuestas permitirán, en la mayor parte de los casos, resolver los problemas anteriormente señalados.

- El problema general (apartado 4.1) que plantea el abuso de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 quedará, en gran medida, resuelto, pues el lugar donde esté establecido el destinatario del servicio pasará a constituir la norma general a la hora de determinar el lugar de prestación.
- El problema que representa el arrendamiento de medios de transporte (apartado 4.2) obedece, fundamentalmente, a la disparidad entre las normas de deducción de unos y otros Estados miembros, la cual genera un falseamiento indebido. Este problema se evitará en el caso de arrendamiento de un medio de transporte, con o sin opción de compra, por un período superior a treinta días, pues, al pasar a ser el lugar de imposición aquél donde esté establecido el destinatario del servicio, se aplicarán el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y las normas locales en materia de deducción. Se eliminará, de este modo, el incentivo fiscal que mueve a arrendar en otros Estados miembros automóviles para uso profesional a largo plazo. El arrendamiento a corto plazo de medios de transporte, con o

¹² Actual letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva IVA

sin opción de compra, continuará siendo imponible en el lugar donde el proveedor tenga la sede de su actividad económica, que se corresponde mejor con el lugar probable de consumo.

- El problema de la inscripción en múltiples censos del IVA (apartado 4.3) se solventará, en gran parte, al no exigirse ya, en general, la inscripción de los proveedores de servicios en el correspondiente censo cuando efectúen prestaciones en otros Estados miembros. Este problema se deriva en gran medida de la actual excepción a la norma general contenida en la letra c) del apartado 2 del artículo 9. A título de ejemplo, se propone incluir en el ámbito de aplicación de la norma general los contratos de servicios que comporten la ejecución de obra sobre bienes muebles corporales.
- Se eliminará el problema que supone tener que remitirse a una lista como la de la actual letra e) del apartado 2 del artículo 9 (apartado 4.4). En consecuencia, dejará de ser necesario mantener o actualizar la lista a medida que surjan o penetren en el mercado nuevos servicios pertinentes. Desaparecerán, además, los problemas de interpretación en lo que se refiere a los servicios actualmente definidos en la citada lista. Al pasar a ser, de hecho, la nueva norma general por defecto, la vigente letra e) del apartado 2 del artículo 9 englobará automáticamente todos los nuevos servicios.
- Cabe señalar, por último, en lo que se refiere al problema de las prestaciones combinadas (apartado 4.5), que, al pasarse a considerar prestados los servicios, por lo general, en el lugar donde esté establecido su destinatario y aplicarse el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, todas las prestaciones agrupadas o combinadas entrarán, sencillamente, en la norma general. En consecuencia, el problema que actualmente plantea la lista de denominaciones de los servicios y los nuevos modelos de servicios (p.ej., los paquetes que incluyen diversos elementos de servicio) pierde importancia.

7. AMPLIACIÓN DEL SISTEMA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN SOBRE EL IVA (VIES) PARA HACERLO EXTENSIVO A LOS SERVICIOS

El VIES se creó en 1993 a fin de permitir a los Estados miembros controlar las adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas efectuadas por sujetos pasivos. La necesidad de este sistema de intercambio de información obedecía a la desaparición, a partir del 1 de enero de 1993, de todo control documental de las importaciones y exportaciones en las fronteras nacionales. El motivo por el que el VIES únicamente englobaba las entregas intracomunitarias de bienes fue que la mayor parte de las normas de determinación del lugar de imposición de los servicios no había sido modificada desde la creación del mercado interior.

Actualmente, el VIES proporciona datos sobre las entregas intracomunitarias de bienes exentas. Los sujetos pasivos que efectúan entregas intracomunitarias de bienes facilitan la correspondiente información a su Administración fiscal nacional a través de estados recapitulativos (generalmente, con periodicidad trimestral). Cada una de las Administraciones recoge los datos y los transmite seguidamente, por vía electrónica, al Estado miembro del sujeto pasivo que ha efectuado la adquisición intracomunitaria, el cual puede comprobar si se ha aplicado correctamente el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Cabe destacar, asimismo, que el sistema de mensajes se utiliza para el intercambio de la información recibida de sujetos pasivos no establecidos que se acogen al régimen especial instaurado por la

Directiva IVA sobre el comercio electrónico, adoptada en mayo de 2002 y con efectos a partir del 1 de julio de 2003.¹³

Desde la perspectiva de las Administraciones fiscales, se dispone ya de sistemas y procedimientos para el registro, el almacenamiento, la transmisión y la explotación de los datos del VIES. La ampliación del VIES para hacerlo extensivo a los servicios no supondrá, pues, una carga excesiva para las Administraciones.

La Comisión considera que una modificación de las normas sobre el lugar de prestación de servicios justifica que se añada, a las obligaciones de información ya vigentes en relación con las entregas intracomunitarias de bienes, la de informar sobre los servicios prestados con inversión del sujeto pasivo, lo que supone una ampliación del alcance de la información que los Estados miembros se intercambian a través del VIES. En este sentido, en el documento de consulta publicado en 7 de mayo de 2003, la Comisión invitaba a formular observaciones sobre la ampliación del VIES. La reacción suscitada por la consulta fue, en general, contraria a la ampliación del sistema, debido, sobre todo, al incremento de las cargas administrativas que presumiblemente conllevaría y a cierta desconfianza en cuanto a la exactitud y eficacia del mismo. Así las cosas, la Comisión revisará el funcionamiento técnico del sistema actual y estudiará posibles mejoras tendentes a simplificarlo, agilizarlo y hacerlo más fiable. Dicha revisión comenzará en enero de 2004, y la ampliación de las obligaciones de información a fin de incluir los servicios sólo será efectiva a partir de enero de 2008. Antes de dicha fecha, la Comisión presentará una propuesta independiente de modificación del Reglamento relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido¹⁴, al objeto de establecer las normas que regulen el intercambio de información entre Estados miembros.

8. CONCEPTO DE "ESTABLECIMIENTO PERMANENTE"

Se ha apuntado que el concepto de “establecimiento permanente” plantea problemas y debería clarificarse por vía legislativa. La cuestión ha sido objeto de diversas resoluciones judiciales, en cuyas conclusiones se ha sostenido, en esencia, que, para considerarse permanente, un establecimiento debe poseer un grado de estabilidad suficiente y una estructura adecuada, en términos de recursos técnicos y humanos, para prestar los servicios considerados de manera independiente. La Comisión estima que el *statu quo* es válido, opinión que comparten muchos de los participantes en la consulta pública.

Se ha apuntado asimismo la ambigüedad existente en el supuesto de que el sujeto pasivo que preste un servicio posea más de un establecimiento (p. ej., un establecimiento estable en un Estado miembro y un establecimiento permanente en otro Estado miembro); puede no estar claro cuál de los dos establecimientos efectúa o recibe la prestación, por lo que deberían definirse criterios por defecto. La Comisión considera que, en última instancia, para determinar qué establecimiento ha prestado un servicio, ha de atenderse a los hechos, y que la adopción de criterios al respecto no necesariamente simplificaría el problema. También sobre este extremo coinciden, en gran medida, las opiniones manifestadas en la consulta.

¹³ Artículo 26 *quater* de la Sexta Directiva IVA.

¹⁴ Reglamento (CE) n° 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003.

9. SERVICIOS DENTRO DE UNA MISMA EMPRESA

A juicio de la Comisión, las prestaciones de servicios entre distintas sucursales de una misma empresa o entre una sucursal y la sociedad matriz (es decir, distintos establecimientos) quedan normalmente fuera del ámbito de aplicación del IVA, siempre y cuando formen parte de una misma entidad jurídica, y ello, ya se trate de establecimientos radicados en el mismo Estado miembro o de establecimientos situados en más de un país. La Comisión es consciente de que no todos los Estados miembros comparten este criterio, y esta situación, además de generar inseguridad, da pie a una posible aplicación indebida del IVA a los proveedores de servicios exentos (p. ej., servicios financieros).

Este problema fue mencionado por un buen número de participantes en la consulta pública, muchos de los cuales señalaban que las dificultades se plantean en relación con las operaciones transfronterizas. La inseguridad en lo que respecta a las prestaciones de servicios dentro de una misma empresa se eliminará mediante la introducción de una disposición específica que confirme el criterio según el cual tales servicios no se consideran prestaciones a efectos del IVA.

La Comisión también es consciente de que, en el sector de servicios exentos, puede darse una tendencia a contratar o a prestar servicios en los Estados miembros que aplican un tipo de IVA bajo o en terceros países. La práctica consiste en adquirir los servicios por los que no está prevista deducción (destinados a la realización de una prestación exenta, por ejemplo) en el Estado miembro que aplique el tipo de IVA más bajo, o en un tercer país, antes de transferirlos a sucursales situadas en otros Estados miembros con tipos de IVA más elevados. El problema sólo se plantea cuando la sucursal está situada en otro país, pues existe entonces una “frontera fiscal”. La Comisión vigilará de cerca la situación y, en su caso, abordará el problema en las propuestas que presente a propósito de los distintos sectores de servicios exentos.

10. CONCLUSIÓN

Con arreglo a las normas vigentes sobre el lugar de la prestación de servicios, éstos se gravan en función del lugar donde esté establecido el proveedor, salvo que expresamente se disponga otra cosa. Aunque hay una serie de excepciones a la norma general, debido a la globalización y a las innovaciones tecnológicas, así como a la naturaleza de las prestaciones (p. ej., intangibles, combinadas, etc.), resulta difícil añadir nuevas excepciones adecuadamente definidas. Con frecuencia, además, son los tribunales los que deben dirimir dónde han de entenderse prestados los servicios. En definitiva, el actual modelo se está revelando de difícil aplicación para los contribuyentes y de difícil gestión para las autoridades tributarias.

En consecuencia, la modificación del lugar de imposición, pasando del lugar donde esté establecido el proveedor de servicios a aquél donde esté establecido el destinatario de los mismos, reflejará más adecuadamente la actual situación del sector de servicios y ofrecerá mayor seguridad a todos los interesados. Si bien seguirá siendo necesario establecer excepciones a esta norma general, los servicios considerados presentan características específicas que simplifican, desde el punto de vista administrativo, la determinación del lugar de imposición (p. ej., el lugar donde se encuentran los bienes inmuebles) y reflejan de manera más clara el lugar de consumo efectivo (p. ej., asistencia a un acontecimiento deportivo).

11. COMENTARIOS SOBRE LAS DISTINTAS DISPOSICIONES

La estructura legislativa del nuevo artículo 9 propuesto se basará, en gran medida, en la de las disposiciones existentes. El artículo 9 en sí establecerá la norma general sobre el lugar de prestación, tanto en lo que respecta a los sujetos pasivos como a quienes no tienen tal condición. Seguirá una serie de excepciones, aplicables ya sea a sujetos pasivos, a personas que no sean sujeto pasivo, o a ambas categorías. Los casos a los que no sea aplicable ninguna de las excepciones previstas, estarán sujetos a la norma general recogida en el artículo 9.

Apartado 1 del artículo 1

Apartado 6 del artículo 6: Operaciones dentro de una misma empresa

Esta disposición confirma la opinión de la Comisión y la de la mayoría de Estados miembros. Los servicios prestados dentro de una misma entidad jurídica (por ejemplo, servicios prestados por la sociedad matriz a una sucursal) no se considerarán prestaciones a efectos de la Sexta Directiva IVA, y ello con independencia de que los establecimientos estén o no situados en un mismo Estado miembro. Por su parte, los servicios que se presten entre sí a título oneroso entidades jurídicas independientes (por ejemplo, la sociedad matriz y una filial participada al 100%) tendrán la consideración de prestaciones.

Apartado 2 del artículo 1

Artículo 9: Norma general

Apartado 1:

La nueva norma general dispone que el lugar de la prestación de servicios a sujetos pasivos se determinará en función del lugar de establecimiento del destinatario de dichos servicios, no del territorio en el que esté establecido el proveedor de los mismos. El sujeto pasivo beneficiario de la prestación recurrirá, por tanto, al mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando las prestaciones sean efectuadas por personas establecidas en distintos países. El arrendamiento a largo plazo de vehículos, con o sin opción de compra, quedará englobado en el ámbito de aplicación de la norma general, como también la mayor parte de las prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios.

Las normas aplicables en relación con personas que no tienen la condición de sujeto pasivo no se modifican. La norma general sobre el lugar de prestación de tales servicios seguirá disponiendo que éste se determine en función del lugar de establecimiento del proveedor de los mismos. [Véase el actual apartado 1 del artículo 9]

Apartado 2:

Esta disposición se refiere al caso de aquellas personas que desarrollan tanto actividades económicas (imponibles y/o exentas), a efectos de la Sexta Directiva IVA, como actividades no sujetas a lo dispuesto en la Directiva. En aras de la simplificación administrativa y a fin de ofrecer mayor seguridad a todos los interesados, tales personas tendrán la consideración de sujetos pasivos, a efectos del artículo 9, respecto de los servicios que les sean prestados. En consecuencia, aun en el supuesto de que el destinatario de un servicio determinado pueda hacer uso del mismo en su condición de sujeto no pasivo, tendrá la consideración de sujeto pasivo a la hora de determinar el lugar de imposición de los servicios adquiridos. Como es lógico, lo mismo será válido en relación con las actividades imponibles exentas. En definitiva,

la persona considerada deberá aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en la liquidación del IVA aplicable al servicio utilizado, pero no existirá derecho a deducción.

Artículo 9 *bis*: Bienes inmuebles

La excepción a la norma general, referente a las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles, será aplicable tanto a los sujetos pasivos como a quienes no tengan tal condición. El texto se mantiene prácticamente inalterado, si bien se completa con “la provisión de alojamiento en hoteles o establecimientos similares” y “la concesión de derechos de usufructo de bienes inmuebles”, a fin de aclarar que los servicios hoteleros y el acceso a las carreteras de peaje se consideran conexos a los bienes inmuebles. [Véase la actual letra a) del apartado 2 del artículo 9]

Artículo 9 *ter*: Transporte de pasajeros

Esta excepción a la norma general se refiere a los servicios de transporte de pasajeros y será aplicable tanto a los sujetos pasivos como a quienes no tengan tal condición. Las normas sobre la imposición de los servicios mencionados no se han modificado. Los servicios de transporte de bienes prestados a sujetos pasivos entran en el ámbito de aplicación de la norma general, en tanto que los prestados a quienes no sean sujetos pasivos estarán regulados por el artículo 9 *sexies*. [Véase la actual letra b) del apartado 2 del artículo 9] Como se ha señalado anteriormente, estas normas se examinarán con motivo de la ulterior evaluación de las prestaciones de empresas a consumidores.

Artículo 9 *quater*: Actividades culturales, artísticas, deportivas, recreativas o similares

Esta excepción a la norma general se refiere a las actividades culturales, artísticas, deportivas, recreativas o similares y será aplicable tanto a los sujetos pasivos como a quienes no tengan tal condición. El texto se mantiene prácticamente inalterado con respecto al del primer guión de la actual letra c) del apartado 2 del artículo 9, si bien se ha suprimido la referencia a los servicios relacionados con actividades científicas o docentes prestados a sujetos pasivos. Ello tendrá como consecuencia que el sujeto pasivo deberá aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en lugar de abonar el IVA y solicitar una devolución al amparo de la Octava o de la Decimotercera Directiva. En lo que respecta a los servicios relacionados con actividades científicas o docentes prestados a quienes no sean sujetos pasivos, será de aplicación el artículo 9 *septies*.

Artículo 9 *quinquies*: Prestación de servicios específicos a sujetos pasivos

Una excepción final a la norma general concierne al lugar de la prestación de lo que puede definirse como servicios tangibles, cuando éstos se prestan a sujetos pasivos. Esta excepción tiene por efecto que los servicios prestados para consumo inmediato en un lugar fácilmente identificable (p. ej., restaurantes o peluquerías) se consideran prestados en el lugar de origen. Esta norma atiende de manera más adecuada al lugar de consumo de los referidos servicios y facilita la gestión a los proveedores de dichos servicios.

La excepción prevé tres condiciones. Con arreglo a la primera, el servicio ha de prestarse en el Estado miembro donde el proveedor esté establecido o posea un establecimiento permanente. De acuerdo con la segunda, es precisa la presencia física del proveedor del servicio y del destinatario del mismo. La tercera exige que los servicios se presten directamente al destinatario para su consumo inmediato, atendiendo a la naturaleza de dichos servicios.

El arrendamiento a largo plazo de bienes muebles corporales, con o sin opción de compra (p. ej., el arrendamiento de automóviles a largo plazo con opción de compra), y las ejecuciones de obra sobre tales bienes (p. ej., la reparación de un automóvil) quedan expresamente excluidas y se regirán por la norma general.

El “arrendamiento a largo plazo, con o sin opción de compra” se define como todo acuerdo en virtud del cual el período de disfrute o uso continuado de bienes muebles corporales sea superior a treinta días. Así, por ejemplo, si un sujeto pasivo alquila un automóvil en un aeropuerto para uso profesional durante un período de cinco días, el lugar de prestación será aquél donde esté establecido el proveedor, no el lugar de establecimiento del cliente. Se toma así en consideración, de manera más adecuada, el lugar donde se va a utilizar el bien mueble corporal, y se facilitan las tareas administrativas de los proveedores.

Tal como se ha señalado anteriormente, el funcionamiento de esta disposición será objeto de seguimiento por la Comisión, y se revisará ulteriormente, en conjunción con las normas aplicables a las personas que no tienen la condición de sujeto pasivo (prestaciones de empresas a consumidores).

Artículo 9 *sexies*: Prestación de servicios de transporte de bienes a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo

En lo que respecta a los sujetos pasivos, todos los servicios de transporte de bienes y todos los servicios accesorios a dicho transporte se regirán por la norma general establecida en el nuevo artículo 9. En consecuencia, se suprimen las partes C y D del artículo 28 *ter*.

Se han agrupado las normas aplicables a las personas que no tienen la condición de sujeto pasivo. En este sentido, la nueva disposición se deriva de la fusión de la actual letra b) del apartado 2 del artículo 9 con los apartados 1 y 4 de la parte C, y, parcialmente, el apartado 1 de la parte E del artículo 28 *ter*. En todos los servicios de transporte, se considerará que el lugar de prestación es el de partida. Cambiará, por tanto, el lugar de prestación, a personas que no sean sujeto pasivo, de servicios de transporte de bienes importados y exportados. Se trata, no obstante, de una modificación de escasa incidencia, dado que dichos servicios están exentos en virtud de la letra i) del apartado 1 del artículo 14 o el apartado 13 del artículo 15. Cabe señalar que los servicios conexos prestados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de personas que no sean sujetos pasivos será, asimismo, el lugar de partida.

Artículo 9 *septies*: Prestación de servicios específicos a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo

La norma aplicable a los servicios accesorios a los transportes, las valoraciones de bienes muebles corporales y ejecuciones de obra sobre dichos bienes y los servicios relacionados con actividades científicas y docentes, prestados a personas que no sean sujeto pasivo, no se modifican. Así, la prestación de estos servicios seguirá siendo imponible en el lugar donde éstos se realicen materialmente. Esta disposición incorpora el segundo, tercer y cuarto guiones de la actual letra c) del apartado 2 del artículo 9.

Artículo 9 *octies*: Prestación de servicios por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo

Las prestaciones de servicios por vía electrónica, tales como los descritos en el anexo L, efectuadas por proveedores establecidos fuera de la UE y destinadas a personas que no sean sujeto pasivo, seguirán considerándose realizadas en el lugar donde estas últimas estén

establecidos o domiciliados o residan habitualmente. Los proveedores de tales servicios no establecidos en la UE tendrán la obligación de recaudar el IVA, que será abonado ulteriormente al Estado miembro en el que esté establecida la persona que no sea sujeto pasivo.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 4 de la Directiva 2002/38/CE del Consejo¹⁵, de 7 de mayo de 2002, esta norma será de aplicación durante un período de tres años a partir del 1 de julio de 2003.

Artículo 9 *nonies*: Prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo

Las prestaciones de servicios de telecomunicaciones y de servicios de radiodifusión y de televisión, efectuadas por proveedores establecidos fuera de la UE y destinadas a personas que no sean sujeto pasivo, seguirán considerándose realizadas en el lugar del uso y disfrute efectivo de dichos servicios. Este artículo incluye asimismo la definición de “servicios de telecomunicaciones”.

Artículo 9 *decies*: Prestación de servicios de intermediación a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo

El lugar de prestación de servicios que formen parte de operaciones, por parte de intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, será aquél donde se realicen las citadas operaciones. Este artículo no será aplicable a los servicios a que se refieren los artículos 9 *sexies* y 9 *undecies*.

Artículo 9 *undecies*: Prestación de servicios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo establecidas fuera de la Comunidad

Esta norma dispone que, el lugar de prestación, a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo y que residan fuera de la Comunidad, de los servicios intangibles que se recogen en una lista específica, será el lugar donde dicha persona esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual. La lista de servicios se corresponde, en gran medida, con la de la actual letra e) del apartado 2 del artículo 9.

Artículo 9 *duodecies*: Excepción en lo que respecta al uso y disfrute

Esta disposición permite a los Estados miembros ignorar cualquiera de las normas aplicables sobre el lugar de prestación a fin de evitar casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia. Las dos normas sobre la consideración del lugar de prestación que los Estados miembros pueden aplicar al amparo de esta disposición se corresponden con las del actual apartado 3 del artículo 9. Actualmente, la aplicación de estas normas se circunscribe a las prestaciones previstas en la letra e) del apartado 2 del artículo 9. Se propone hacer extensiva su aplicación a todas las disposiciones referentes al lugar de prestación, tanto en lo que respecta a los sujetos pasivos como a quienes no tengan tal condición.

¹⁵ Directiva del Consejo por la que 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.

Apartado 3 del artículo 1

Párrafo cuarto de la letra a) del apartado 3 del artículo 12: Tipos impositivos

La modificación de este artículo es necesaria debido a la nueva numeración del correspondiente apartado del artículo 9.

Letra a) del apartado 4 del artículo 1

Letra b) del apartado 1 del artículo 21: Mecanismo de inversión del sujeto pasivo

Esta disposición se modificará como consecuencia de la modificación de las normas de determinación del lugar de prestación aplicables a los sujetos pasivos. Actualmente, el mecanismo de inversión se aplica cuando un sujeto pasivo adquiere, de un sujeto pasivo establecido en otro país, uno de los servicios enumerados en la letra e) del apartado 2 del artículo 9. La modificación de esta disposición atiende a las nuevas normas, concretamente, la primera frase del apartado 1 del artículo 9.

Letra b) del apartado 4 del artículo 1

Apartado 5 del artículo 21: Establecimientos múltiples y mecanismo de inversión del sujeto pasivo

Se añade al artículo 21 un nuevo apartado 5, a fin de otorgar la consideración de sujeto pasivo no establecido al establecimiento, situado en otro país, de un sujeto pasivo que esté además radicado en el territorio del país del destinatario de la prestación. De los debates mantenidos en el Comité del IVA se desprende que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo no es legalmente aplicable en la situación descrita, pese a ser ésta análoga a la de un sujeto pasivo no establecido. Esta medida ofrece seguridad a la hora de determinar a quién incumbe la liquidación del IVA.

Apartado 5 del artículo 1

Letra b) del apartado 6 del artículo 22: Ampliación del VIES a fin de incluir los servicios

Se sustituye la actual letra b) del apartado 6 del artículo 22, con efectos a partir del 1 de enero de 2008. Ello permitirá a la Comisión disponer de un margen razonable de tiempo para revisar y perfeccionar el actual Sistema de intercambio de información sobre el IVA, de modo que pueda hacerse extensivo a los servicios. En consecuencia, a partir de la referida fecha, los proveedores de servicios a sujetos pasivos (esto es, clientes) que estén obligados a liquidar el IVA con arreglo al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, deberán incluir los servicios en el estado recapitulativo. En el estado recapitulativo deberán figurar: el número de identificación a efectos del IVA del proveedor y del destinatario del servicio y el valor global de las prestaciones de servicios efectuadas por el proveedor a cada uno de los destinatarios que sean sujeto pasivo.

Apartado 6 del artículo 1

Partes C, D, E y F del artículo 28 ter: Supresión de las normas referentes a servicios específicos

Con arreglo a la propuesta, será preciso suprimir lo dispuesto en las partes C, D, E y F del artículo 28 *ter*, que, bien resulta ya superfluo o bien se ha reproducido de forma distinta, en aras de la simplificación administrativa.

Parte C del artículo 28 *ter*

La prestación de servicios de transporte intracomunitario de bienes a sujetos pasivos pasará a estar regulada por la norma general aplicable a la prestación de servicios a sujetos pasivos, contenida en el apartado 1 del artículo 9. En lo que respecta a las personas que no son sujeto pasivo, la norma está recogida en el artículo 9 *sexies* propuesto.

Parte D del artículo 28 *ter*

La prestación, a sujetos pasivos, de servicios accesorios al transporte intracomunitario de bienes, pasará a estar regulada por la norma general aplicable a la prestación de servicios a sujetos pasivos, contenida en el apartado 1 del artículo 9. En lo que se refiere a las personas que no son sujeto pasivo, la norma está recogida en la letra a) del artículo 9 *septies* propuesto.

Parte E del artículo 28 *ter*

Las prestaciones de servicios a sujetos pasivos efectuadas por intermediarios estarán reguladas por la norma sobre el lugar de prestación de servicios a sujetos pasivos contenida en el apartado 1 del artículo 9. Esta norma será aplicable tanto a los servicios relacionados con el transporte de bienes como con el de pasajeros. En lo que atañe a las personas que no son sujeto pasivo, las prestaciones de servicios relacionados con el transporte efectuadas por intermediarios se considerarán realizadas en el lugar de partida, según éste se define en el artículo 9 *sexies*. En todos los demás casos, las prestaciones de servicios por parte de intermediarios a personas que no son sujeto pasivo se entenderán efectuadas en el lugar donde efectivamente se realicen.

Parte F del artículo 28 *ter*

El lugar de prestación, a sujetos pasivos, de servicios consistentes en valoraciones de bienes muebles corporales y ejecución de obra sobre dichos bienes vendrá asimismo regulado por la norma general aplicable a la prestación de servicios a sujetos pasivos, contenida en el apartado 1 del artículo 9. En lo que respecta a las personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, la norma está recogida en la letra b) del artículo 9 *septies*.

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y, en particular, su artículo 93,

Vista la propuesta de la Comisión¹⁶,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo¹⁷,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social Europeo¹⁸,

Considerando lo siguiente:

- (1) La realización del mercado interior, la globalización, la desregulación y la innovación tecnológica han contribuido, conjuntamente, a modificar de manera muy sustancial el volumen y el perfil del comercio de servicios. Es cada vez mayor el número de servicios que pueden prestarse a distancia. Para atender a tal circunstancia, se han venido tomando desde hace años medidas puntuales y en la actualidad numerosos servicios específicos se gravan, de hecho, con arreglo al principio de destino.
- (2) El correcto funcionamiento del mercado interior exige una modificación de las normas 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 uniforme¹⁹, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, en consonancia con la estrategia de la Comisión orientada a la modernización y simplificación del funcionamiento del régimen común del IVA²⁰.
- (3) En todas las prestaciones de servicios, el lugar de imposición debería ser, en principio, aquél donde se realiza efectivamente el consumo. Si se modificase en este sentido la norma general de determinación del lugar de la prestación de servicios, sería necesario mantener determinadas excepciones a dicha regla, por motivos tanto de índole administrativa como política.

¹⁶ DO C de , p. .

¹⁷ DO C de , p. .

¹⁸ DO C de , p. .

¹⁹ DO L 145 de 13.6.1977, p. 1. Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 2003/92/CE (DO L 260 de 11.10.2003, p. 8).

²⁰ COM(2000) 348 final

- (4) En lo que respecta a la prestación de servicios a sujetos pasivos, la norma general de determinación del lugar de prestación de los servicios debería atender al lugar en que esté establecido el destinatario de dichos servicios, no a aquél donde esté establecido el proveedor de los mismos.
- (5) Cuando los servicios se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, la norma general seguirá determinando que el lugar de la prestación de servicios es aquél en el que el proveedor tenga establecida la sede de su actividad económica.
- (6) En algunos casos, no son aplicables las normas generales por las que se determina el lugar de la prestación de servicios a sujetos pasivos o a quienes no tienen la condición de sujeto pasivo, y están previstas excepciones específicas. Tales excepciones deben basarse, globalmente, en los actuales criterios y reflejar el principio de imposición en el lugar de consumo, evitando imponer cargas administrativas desproporcionadas a determinados operadores.
- (7) Cuando un sujeto pasivo reciba servicios de una persona no establecida en el mismo Estado miembro, debe ser obligatoria la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, lo que significa que el sujeto pasivo debe efectuar la autoliquidación de la cuota del IVA adeudada por el servicio adquirido.
- (8) Los servicios que se prestan entre sí distintos establecimientos de un mismo sujeto pasivo suelen quedar fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 77/388/CEE. En aras de una mayor seguridad jurídica, este extremo debe confirmarse a través de disposiciones legislativas.
- (9) Procede, por tanto, modificar oportunamente la Directiva 77/388/CEE.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Artículo 1

La Directiva 77/388/CEE queda modificada como sigue:

- (1) En el artículo 6, se añade el siguiente apartado 6:

“Cuando una misma persona jurídica posea más de un establecimiento permanente, los servicios que se presten entre sí dichos establecimientos no tendrán la consideración de prestaciones.”

- (2) El artículo 9 se sustituye por el siguiente texto:

“Artículo 9

Norma general

El lugar de prestación de servicios a los sujetos pasivos será aquél donde el destinatario de los mismos tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que se presten dichos servicios.

En caso de que no se pueda determinar el lugar donde está situada la sede de la actividad económica de un sujeto pasivo o el lugar donde éste posee un establecimiento permanente, el lugar de la prestación de servicios será el del domicilio o residencia habitual del referido sujeto pasivo.

1. El lugar de prestación de servicios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo será aquél donde el proveedor de los mismos tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que se efectúe la prestación.
2. A efectos de los apartados 1 y 2, si un sujeto pasivo desarrolla asimismo actividades o realiza operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto, dicha persona tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de todos los servicios que le sean prestados, salvo si éstos se destinan a su uso privado o al de su personal.

Artículo 9 bis

Bienes inmuebles

El lugar de la prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los prestados por agentes inmobiliarios y profesionales y peritos, la provisión de alojamiento en hoteles o establecimientos similares, la concesión de derechos de usufructo de bienes inmuebles, así como los servicios dirigidos a la preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y los de vigilancia o seguridad, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles.

Artículo 9 ter

Transporte de pasajeros

El lugar de la prestación de servicios de transporte de pasajeros será aquél donde se realice el transporte, en proporción a las distancias recorridas.

Artículo 9 quater

Actividades culturales, artísticas, deportivas, recreativas o similares

El lugar de prestación de los servicios relacionados con actividades culturales, artísticas, deportivas, recreativas o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, y, en su caso, de los servicios accesorios a dichas actividades, será aquél donde se realice materialmente la prestación.

Artículo 9 quinquies

Prestación de servicios específicos a sujetos pasivos

El lugar de prestación de servicios a sujetos pasivos, a excepción de los arrendamientos a largo plazo de bienes muebles corporales, con o sin opción de compra, y de las ejecuciones de obra sobre tales bienes, será aquél donde el proveedor tenga establecida la sede de su

actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el cual se preste el servicio, o el de su domicilio o residencia habitual, siempre que:

- a) las prestaciones tengan lugar en el Estado miembro en el que el proveedor esté establecido, posea un establecimiento permanente o tenga su domicilio o residencia habitual,
- b) las prestaciones requieran la presencia física del proveedor del servicio o la presencia material de los medios de prestación del servicio, además de la presencia física del destinatario del mismo,
- c) los servicios se presten directamente al destinatario para su consumo inmediato.

A efectos del presente artículo, por «arrendamiento a largo plazo, con o sin opción de compra» se entenderá todo pacto regulado por contrato que prevea el disfrute o uso continuado de los bienes muebles corporales durante un período superior a treinta días.

Artículo 9 sexies

Prestación de servicios de transporte de bienes a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo

1. El lugar de prestación, a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, de servicios de transporte de bienes, incluido el transporte intracomunitario y los servicios de intermediarios, será el lugar de partida.
2. Los Estados miembros podrán considerar exenta la parte del transporte intracomunitario de bienes que corresponda a los trayectos efectuados por aguas que no formen parte del territorio de la Comunidad.
3. Por «transporte intracomunitario de bienes» se entenderá todo transporte de bienes cuyo lugar de partida y lugar de llegada estén situados en el territorio de dos Estados miembros distintos.
4. El transporte de bienes cuyo lugar de partida y lugar de llegada estén situados en el territorio de un mismo Estado miembro se asimilará a un transporte intracomunitario de bienes cuando esté directamente relacionado con un transporte de bienes cuyo lugar de partida y lugar de llegada estén situados en el territorio de dos Estados miembros distintos.
5. Por «lugar de partida» se entenderá el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, con independencia de la distancia recorrida hasta el lugar donde éstos se encuentran, y por «lugar de llegada», el lugar donde termine efectivamente el transporte de los bienes.

Artículo 9 septies

Prestación de servicios específicos a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo

El lugar de prestación, a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, de los servicios que se citan a continuación será aquél donde se realicen materialmente dichas prestaciones:

- a) actividades accesorias a los transportes, tales como carga, descarga, manutención y similares, en nombre y por cuenta de terceros;
- b) valoraciones de bienes muebles corporales y ejecuciones de obra sobre dichos bienes;
- c) servicios relacionados con actividades científicas y docentes, incluidas las de los organizadores de las mismas, y, en su caso, los servicios accesorios.

Artículo 9 octies

Prestación de servicios por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo

Hasta el 30 de junio de 2006, las prestaciones de servicios por vía electrónica, incluidos, en particular, los contemplados en el anexo L, efectuadas por un sujeto pasivo que tenga la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad o posea, fuera de la Comunidad, un establecimiento permanente desde el que se efectúe la prestación y que se destinen a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, se entenderán realizadas en el lugar en que esta persona esté establecida o domiciliada o resida habitualmente.

Artículo 9 nonies

Prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo

Las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, incluido el suministro de acceso a redes mundiales de información, y de servicios de radiodifusión y de televisión, efectuadas por un sujeto pasivo que tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que se efectúe la prestación fuera de la Comunidad y que se destinen a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, se entenderán realizadas en el país donde tenga lugar el uso y disfrute efectivo de dichos servicios.

A efectos del presente artículo, por «servicios de telecomunicaciones» se entenderán los 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 cesión y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción.

Artículo 9 decies

Prestación de servicios por parte de intermediarios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo

El lugar de prestación, a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, de servicios que formen parte de operaciones distintas de las contempladas en los artículos 9 *sexies* y 9

undecies, por parte de intermediarios que actúen en nombre y por cuenta ajena, será aquél donde se realicen las citadas operaciones.

Artículo 9 undecies

Prestación de servicios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo establecidas fuera de la Comunidad

El lugar de prestación, a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, de los servicios que se citan a continuación, será el lugar donde dicha persona esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual:

- a) cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares;
- b) prestaciones de publicidad;
- c) prestaciones de asesores, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones análogas, así como el tratamiento de datos y el suministro de información;
- d) obligaciones de no ejercer, total o parcialmente, una actividad profesional o uno de los derechos mencionados en el presente artículo;
- e) operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad;
- f) cesión de personal;
- g) arrendamiento de bienes muebles corporales, a excepción de cualquier medio de transporte y de cualesquiera otros vehículos;
- h) servicios de telecomunicaciones, incluido el suministro de acceso a redes mundiales de información;
- i) 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 prestación de otros servicios directamente conexos;
- j) servicios de radiodifusión y de televisión;
- k) servicios prestados por vía electrónica, en particular, los contemplados en el anexo L;
- l) prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta ajena, cuando las operaciones respecto de las que se intermedie sean las enunciadas en el presente artículo.

Artículo 9 duodecies

Evitación de la doble imposición

A fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, los Estados miembros podrán, en lo que concierne a las prestaciones de servicios a que se refieren los artículos 9, 9 *bis*, 9 *ter*, 9 *quater*, 9 *quinqüies*, 9 *sexies*, 9 *septies*, 9 *nonies*, 9 *decies* y 9 *undecies*, considerar que:

- a) el lugar de las prestaciones de servicios, si está situado en su territorio, lo está fuera de la Comunidad, siempre que el uso y disfrute efectivo tenga lugar fuera de la Comunidad;
- b) el lugar de las prestaciones de servicios, si está situado fuera de la Comunidad, lo está en su territorio, siempre que el uso y disfrute efectivo tenga lugar en su territorio.”

(3) El texto del párrafo cuarto de la letra a) del apartado 3 del artículo 12 se sustituye por el siguiente:

“El párrafo tercero no se aplicará a los servicios mencionados en la letra k) del artículo 9 undecies.”

(4) El artículo 21, en la versión establecida en el artículo 28 octavo, se modifica como sigue:

a) El texto de la letra b) del apartado 1 se sustituye por el siguiente:

“b) los sujetos pasivos destinatarios de los servicios a que se refiere el apartado 1 del artículo 9, siempre que el servicio sea prestado por un sujeto pasivo no establecido en el territorio del país;”

b) Se añade el siguiente apartado 5:

"Cuando la operación imponible sea efectuada por un establecimiento de un sujeto pasivo que no esté radicado en el territorio del país y dicho sujeto posea al mismo tiempo un establecimiento en el Estado miembro del destinatario de la operación, se considerará, a efectos de los apartados 1 y 2, que el sujeto pasivo no está establecido en el territorio del país."

(5) El texto de la letra b) del apartado 6 del artículo 22, en la versión establecida en el artículo 28 nono de la Directiva 77/388/CEE, queda modificado como sigue:

a) Se sustituye el texto del párrafo primero por el siguiente:

"Los sujetos pasivos identificados a efectos del impuesto sobre el valor añadido deberán también presentar un estado recapitulativo de los adquirentes, identificados a efectos del impuesto sobre el valor añadido, a quienes hayan entregado bienes en las condiciones previstas en las letras a) y d) de la parte A del artículo 28 *quater*, de los destinatarios, identificados a efectos del impuesto sobre el valor añadido, de las operaciones mencionadas en el párrafo quinto y de los sujetos pasivos a quienes hayan prestado servicios en las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 9".

b) Se sustituye el texto del párrafo tercero por el siguiente:

"En el estado recapitulativo deberán figurar:

- el número de identificación del sujeto pasivo a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el territorio del país y bajo el cual haya efectuado entregas de bienes en las condiciones previstas en la letra a) de la parte A del artículo 28 *quater*, o prestaciones de servicios en las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 9;
- el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido atribuido por otro Estado miembro a cada adquirente de bienes o servicios y bajo el cual le hayan sido entregados los bienes o prestados los servicios; y
- por cada adquirente de bienes o servicios, el importe total de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo. Estos importes deberán referirse al trimestre natural en que se haya producido la exigibilidad del impuesto.”

c) Se añade el siguiente párrafo sexto:

“En lo que respecta a los servicios, lo dispuesto en los párrafos primero y tercero será de aplicación a partir del 1 de enero de 2008.”

(6) Se suprimen las partes C, D, E y F del artículo 28 *ter*.

Artículo 2

1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a la presente Directiva el ##### a más tardar. Los Estados miembros comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de las disposiciones adoptadas, así como un cuadro de correspondencias entre dichas disposiciones y la presente Directiva.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, éstas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones básicas de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 3

La presente Directiva entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

Artículo 4

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas,

*Por el Consejo
El Presidente*

IMPACTO DE LA PROPUESTA SOBRE LAS EMPRESAS, ESPECIALMENTE SOBRE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS (PYME)

TÍTULO DE LA PROPUESTA:

Propuesta de Directiva del consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios

PROPUESTA

1. Teniendo en cuenta el principio de subsidiaridad, expóngase la necesidad de una normativa comunitaria en este campo, y cuáles son sus principales objetivos.

La Comisión considera que toda modificación de las normas que regulan el lugar de imposición de los servicios debería, en lo posible, ajustarse a la norma según la cual todos los servicios deben, en principio, gravarse en el lugar donde se realiza el consumo efectivo.

Por lo que se refiere a las prestaciones de servicios a sujetos pasivos, **la norma general de determinación del lugar de la prestación** debería atender al **lugar donde el destinatario de dichos servicios (esto es, el sujeto pasivo) está establecido**, y no a aquél donde está establecido el proveedor. Este enfoque presenta numerosas ventajas, entre las que cabe citar, en primer lugar, la de evitar que deba modificarse la Sexta Directiva en lo que atañe a los sujetos pasivos cada vez que surja un nuevo servicio o modelo de prestación de servicios. En segundo lugar, este planteamiento es más acorde con el seguido en muchos otros ámbitos territoriales del IVA, lo que reducirá las posibilidades de doble imposición o de no imposición involuntaria en las prestaciones internacionales de servicios. Por último, resuelve una serie de problemas, como los que pueden plantearse a la hora de distinguir entre servicios tangibles e intangibles.

Por lo demás, toda nueva propuesta referente al lugar de prestación de servicios deberá buscar un equilibrio entre las necesidades de control de las Administraciones fiscales y las obligaciones administrativas de los operadores.

SU IMPACTO SOBRE LAS EMPRESAS

2. Precísese qué empresas resultarán afectadas por la propuesta:

- de qué sectores

La propuesta afecta a todos los sectores empresariales, tanto en su calidad de proveedores de servicios como de destinatarios de servicios prestados por sujetos pasivos del impuesto establecidos en otros países.

- de qué tamaño (cuál es la concentración de pequeñas y medianas empresas)

La propuesta afecta a empresas de todos los tamaños.

3. Especificúese qué tendrán que hacer las empresas para cumplir los requisitos de la propuesta.

La propuesta no comporta ninguna obligación concreta. Las empresas deberán cumplir lo dispuesto en la normativa que adopte el correspondiente Estado miembro para modificar, si procede, las disposiciones aplicables, a fin de incorporar la Directiva a su ordenamiento jurídico interno.

4. Efectos económicos probables de la propuesta:

- sobre el empleo
- sobre la inversión y la creación de empresas
- sobre la competitividad de las empresas
- sobre los consumidores

La presente propuesta no tendrá, en sí, incidencia directa alguna sobre el empleo, los consumidores o la inversión. La importante simplificación que supone, entre otros aspectos, el recurso más generalizado al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, favorecerá la competitividad de las empresas.

5. Señálese si la propuesta contiene medidas especialmente diseñadas para las pequeñas y medianas empresas (obligaciones menores o diferentes, etc.)

No

CONSULTAS

6. El 7 de mayo de 2003, la DG TAXUD puso en marcha una consulta en línea en su sitio *web*. Aunque el período de consulta concluyó, oficialmente, el 30 de junio de 2003, se siguieron recibiendo, y admitiendo extraoficialmente, respuestas hasta mediados de agosto.

En respuesta a la consulta se recibieron, en total, 57 contribuciones del exterior. De ellas, 33 procedían de federaciones o asociaciones nacionales o europeas, 22 procedían de empresas, y dos, de particulares.

Si bien la gran mayoría de participantes de la consulta se ha mostrado favorable al marco normativo propuesto, que prevé un cambio del lugar de imposición de los servicios prestados a sujetos pasivos, sustituyendo el lugar de origen por el de destino, ha habido algunas voces partidarias del mantenimiento del sistema basado en el lugar de origen, perfeccionado mediante la introducción de un dispositivo que permita la recuperación del IVA por el Estado miembro donde esté establecido el destinatario de los servicios. Por otra parte, los partidarios del cambio, del lugar de origen al lugar de destino, han manifestado cierta inquietud en relación con los casos que se prevé excluir de la norma general.

La gran mayoría de los participantes que se han pronunciado sobre la ampliación del VIES se ha mostrado resueltamente contraria a la idea. Tal como está funcionando actualmente, el VIES se percibe como una fuente de dificultades de orden práctico,

de errores y de gastos. No se considera un instrumento eficaz, por lo general, para combatir el fraude. En varias de las respuestas se ha señalado, además, que el VIES únicamente engloba los servicios prestados por el sujeto pasivo en uno de los Estados miembros.

El 18 de septiembre de 2003, se publicó en la página *web* un resumen de las respuestas y una lista de los participantes.

IMPACTO EN LOS ESTADOS MIEMBROS

7. Las modificaciones propuestas no tendrán ningún efecto sobre los recursos propios.