COMISIÓN EUROPEA
DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA
Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal
Impuesto sobre el Valor Añadido

Publicado el 3 de abril de 2014

Notas explicativas

sobre

los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015

(Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo)

Exención de responsabilidad: estas notas explicativas no son jurídicamente vinculantes y solo contienen orientaciones prácticas e informales sobre cómo debe aplicarse la legislación de la UE. Están basadas en la postura de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión.

Las notas explicativas pretenden ayudar a comprender mejor la legislación de la UE en materia del IVA. Han sido elaboradas por los servicios de la Comisión y, como se indica en la exención de responsabilidad de la primera página, no son jurídicamente vinculantes.

Estas notas explicativas no son exhaustivas. Esto significa que, aunque ofrecen una gran cantidad de información detallada, hay elementos que no figuran en el presente documento.

Se aconseja y recomienda que cualquier usuario de las notas explicativas interesado en un tema particular lea en su totalidad el capítulo que aborde dicho tema específico.

- **¿Por qué notas explicativas?**

El objetivo de estas notas explicativas es ayudar a **comprender mejor la legislación adoptada en el ámbito comunitario** y, en este caso, principalmente el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las presentaciones de servicios. Estas normas se publican casi nueve meses antes de la fecha en que empezarán a aplicarse las nuevas normas relativas al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, que es el 1 de enero de 2015, y se espera que permitan a los Estados miembros y a las empresas prepararse y adaptarse mejor a los cambios futuros de un modo más uniforme.

- **¿Qué puede encontrarse en las notas explicativas?**

Se pretende que las notas explicativas se vean como una **herramienta de orientación** que pueda usarse para aclarar la aplicación práctica de las nuevas normas sobre el lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos. Ayudan a comprender el significado de ciertas cuestiones que se incluyen en los artículos del Reglamento de Ejecución (UE)nº 1042/2013.

- **Características de las notas explicativas**

Las notas explicativas son un trabajo de colaboración: aunque su publicación corresponde a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión (DG TAXUD) para presentarlas en su sitio web, son el resultado de deliberaciones tanto con Estados miembros como con empresas. Los Estados miembros y las empresas han contribuido en primer lugar enviando sus sugerencias a la Comisión, y posteriormente a través de un seminario Fiscalis que tuvo lugar en los Países Bajos. Finalmente, se ha consultado a Estados miembros en el Comité del IVA y a empresas durante una reunión ad-hoc sobre estas notas. Sin embargo, debe aclararse que las opiniones vertidas por los Estados miembros o las empresas no fueron vinculantes para los servicios de la Comisión.

Estas notas explicativas no son jurídicamente vinculantes. Las notas constituyen orientaciones prácticas e informales sobre cómo se aplicará la legislación de la UE sobre la base de la posición de la DG TAXUD. No reflejan la posición de la Comisión, y la Comisión no queda vinculada por ninguna de las opiniones vertidas en ellas.

Las notas explicativas no sustituyen a las orientaciones del Comité del IVA, que tienen su propia función en el proceso legislativo. Asimismo, el Comité del IVA puede publicar en el futuro orientaciones relativas a este campo.

A lo largo del tiempo cabe esperar que la jurisprudencia, la práctica y las orientaciones del Comité del IVA complementen los puntos de vista detallados en estas notas.

Los Estados miembros también pueden preparar sus propias orientaciones nacionales sobre la aplicación de las nuevas normas del IVA relativas al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos.

Las notas no son exhaustivas: solo se han incluido algunas cuestiones que parecía conveniente explicar.

Son un trabajo que sigue en marcha: estas notas no son un producto final, sino que reflejan la situación en un momento concreto con arreglo a los conocimientos y la experiencia disponibles.

ÍNDICE

1. ELEMENTOS CLAVE DE LOS CAMBIOS DEL IVA EN LA UE QUE ENTRARÁN EN VIGOR EN 2015 11

1.1. Antecedentes generales 11

1.2. Transacciones afectadas por los cambios de 2015 11

1.3. Transacciones no afectadas por los cambios de 2015 12

1.4. Preparación para los cambios que entrarán en vigor en 2015 12

1.5. Actos jurídicos pertinentes 13

1.6. Glosario 14

2. SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN Y ELECTRÓNICOS (ARTÍCULOS 6 *BIS*, 6 TER, 7 Y ANEXO I) 16

2.1. Disposiciones pertinentes 16

2.2. ¿Por qué se necesitaba una aclaración? 16

2.3. ¿Qué aportan las disposiciones? 17

2.3.1. Servicios de telecomunicaciones 17

2.3.2. Servicios de radiodifusión y televisión 17

2.3.3. Servicios electrónicos 19

2.4. Cuestiones detalladas que surgen de estas disposiciones 19

2.4.1. Servicios de telecomunicaciones 19

2.4.1.1. ¿Pueden los servicios de asistencia considerarse servicios de telecomunicaciones? 19

2.4.2. Servicios de radiodifusión y televisión 20

2.4.2.1. ¿Cuándo son «suministrados al público» los programas? 20

2.4.2.2. ¿Cuándo se emiten programas para «ser escuchados o vistos simultáneamente»? 20

2.4.2.3. ¿Cuál es la diferencia entre servicios de radiodifusión y televisión y programas a la carta? 21

2.4.3. Servicios electrónicos 21

2.4.3.1. ¿Podrían los sitios web de comparación de precios y similares considerarse servicios electrónicos? 21

2.4.3.2. Qué servicios no están contemplados como servicios electrónicos: determinados servicios de naturaleza tangible que se reserven en línea 21

2.4.3.3. ¿Cubre la referencia «reservados en línea» las reservas realizadas a través de cualquier dispositivo? 22

2.4.4. Criterios aplicables a los tres servicios en general 22

2.4.4.1. ¿Qué sucede si los servicios están agrupados con otros? 22

3. SERVICIOS ELECTRÓNICOS Y TELEFÓNICOS PRESTADOS A TRAVÉS DE INTERNET, Y PRESTADOS POR UN INTERMEDIARIO (ARTÍCULO 9 *BIS*) 23

3.1. Disposición pertinente 23

3.2. Antecedentes 23

3.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración? 23

3.4. ¿Qué aporta la disposición? 24

3.4.1. Establecimiento de la presunción 24

3.4.2. Refutación de la presunción 25

3.4.3. Aplicación de la presunción: indicadores detallados 28

3.4.4. Cuándo excluir la aplicación de la presunción: procesamiento de pagos 33

3.4.5. Condiciones para refutar la presunción 34

3.4.6. Cuándo no puede refutarse la presunción 35

3.4.7. ¿Cómo actuar cuando al menos un intermediario de la cadena refuta la presunción? 36

3.4.8. ¿Cómo se aplica la presunción con respecto a servicios de telefonía prestados a través de Internet? 44

3.5. Cuestiones detalladas que surgen de esta disposición 44

3.5.1. ¿Cuándo se aplica el artículo 9 *bis*? Representación gráfica 44

3.5.2. ¿Por qué esta presunción no se sitúa junto con las otras presunciones? 45

3.5.3. ¿Por qué esta presunción no cubre los servicios de radiodifusión y televisión? 45

3.5.4. ¿Qué son las redes de telecomunicaciones? 46

3.5.5. ¿Qué es una interfaz o un portal? 46

4. LUGAR DE ESTABLECIMIENTO DE UNA PERSONA JURÍDICA QUE NO TENGA LA CONDICIÓN DE SUJETO PASIVO (ARTÍCULO 13 *BIS*) 47

4.1. Disposición pertinente 47

4.2. Antecedentes 47

4.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración? 47

4.4. ¿Qué aporta la disposición? 48

5. CONDICIÓN DE UN CLIENTE QUE NO HAYA COMUNICADO SU NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN A EFECTOS DEL IVA (ARTÍCULO 18) 49

5.1. Disposición pertinente 49

5.2. Antecedentes 49

5.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración? 49

5.4. ¿Qué aporta la disposición? 50

5.5. Cuestiones detalladas que surgen de esta disposición 51

5.5.1. ¿Está un prestador obligado a tratar a un cliente sin número de identificación a efectos del IVA como un consumidor final? 51

5.5.2. ¿Cómo debe tratar un proveedor a un cliente establecido fuera de la UE? 51

5.5.3. ¿Cuál fue la razón para usar «podrá considerar'»en lugar de «considerará» en el artículo 18, apartado 2? 51

5.5.4. ¿Cuáles son las repercusiones en el caso de que el proveedor decida no recurrir a la opción incluida en el artículo 18, apartado 2, párrafo segundo? 52

5.5.5. ¿Qué tendría que hacer el proveedor si el cliente le comunica posteriormente su número de identificación a efectos del IVA? 52

5.5.6. ¿Cuándo debería comunicar el cliente su identificación a efectos del IVA? 52

5.5.7. ¿Puede un cliente que sea sujeto pasivo pero a quien el proveedor haya tratado como una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo recuperar el IVA que el proveedor le haya aplicado? 52

5.5.8. ¿Qué debería hacerse cuando un cliente comunique un número de identificación a efectos del IVA pero el proveedor dude sobre la condición del cliente o la calidad en la que esté actuando? 53

5.5.9. ¿Hay una contradicción entre la opción prevista en el artículo 18, apartado 2, párrafo segundo y el requisito existente en algunos Estados miembros de incluir el número de identificación a efectos del IVA en la factura con el fin de que el proveedor pueda abstenerse de aplicar el IVA a la prestación transfronteriza de servicios? 53

6. CLIENTES ESTABLECIDOS O CON RESIDENCIA EN MÁS DE UN PAÍS (ARTÍCULO 24) 54

6.1. Disposición pertinente 54

6.2. Antecedentes 54

6.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración? 54

6.4. ¿Qué aporta la disposición? 54

6.5. Cuestiones detalladas que surgen de esta disposición 55

6.5.1. ¿Cómo deben aplicarse las presunciones del artículo 24 *bis* y del artículo 24 ter cuando el cliente esté establecido o resida en más de un país? 55

6.5.2. ¿Cómo debe aplicarse el artículo 24 septies, que trata elementos de prueba, en caso de un cliente esté establecido o resida en más de un país? 55

7. PRESUNCIONES RELATIVAS A LA UBICACIÓN DEL CLIENTE (ARTÍCULOS 24 *BIS* Y 24 TER) 56

7.1. Disposiciones pertinentes 56

7.2. Antecedentes 56

7.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración? 56

7.4. ¿Qué aportan las disposiciones? 57

7.4.1. Presunción aplicable a transacciones B2B y B2C 57

7.4.1.1. Prestación de servicios digitales en una ubicación física del proveedor 58

7.4.1.2. Prestación de servicios digitales en una ubicación física del proveedor a bordo de medios de transporte 59

7.4.2. Presunciones aplicables exclusivamente a transacciones B2C 60

7.4.2.1. Prestación de servicios digitales a través de una línea fija terrestre 61

7.4.2.2. Prestación de servicios digitales a través de redes móviles 61

7.4.2.3. Prestación de servicios digitales utilizando un descodificador 62

7.4.2.4. Prestación de otros servicios digitales 62

7.5. Cuestiones detalladas que surgen de estas disposiciones 63

7.5.1. ¿Cómo interactúan las diversas presunciones? Representación gráfica 63

7.5.2. ¿Qué significa «zona de acceso inalámbrico a través de una conexión WIFI»? 64

7.5.3. ¿Están cubiertos los servicios de prepago por la presunción para prestaciones en una ubicación física? 64

7.5.4. ¿Qué presunción prevalece si existe un posible conflicto entre presunciones? 64

7.5.5. ¿Cómo se deben tratar las prestaciones realizadas a través de una tarjeta SIM cuando el prefijo nacional del móvil también abarque territorios excluidos de la aplicación del IVA de la UE? 65

7.5.6. ¿Cómo entender la referencia a una «línea fija terrestre»? 66

8. REFUTACIÓN DE PRESUNCIONES (ARTÍCULO 24 QUINQUIES) 67

8.1. Disposición pertinente 67

8.2. Antecedentes 67

8.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración? 67

8.4. ¿Qué aporta la disposición? 67

8.4.1. Refutación por parte del proveedor 67

8.4.2. Refutación por parte de una autoridad tributaria 68

8.5. Cuestiones detalladas que surgen de esta disposición 69

8.5.1. Cuando se aplica una presunción, ¿debe el proveedor buscar más pruebas? 69

8.5.2. ¿Siempre se pueden refutar las presunciones? 69

8.5.3. ¿Se puede refutar la presunción del artículo 24 *bis* cuando se realice una prestación a un sujeto pasivo? 70

8.5.4. ¿Puede refutarse la presunción del artículo 24 *bis* cuando un Estado miembro aplique la norma de la utilización y la explotación efectivas prevista en el artículo 59 *bis* de la Directiva del IVA? 70

9. PRUEBAS PARA IDENTIFICAR LA UBICACIÓN DEL CLIENTE Y REFUTACIÓN DE PRESUNCIONES (ARTÍCULO 24 SEPTIES) 72

9.1. Disposiciones pertinentes 72

9.2. Antecedentes 72

9.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración? 72

9.4. ¿Qué aporta la disposición? 72

9.5. Cuestiones detalladas que surgen de la disposición 73

9.5.1. ¿Qué abarca la «otra información relevante desde el punto de vista comercial»? 73

9.5.2. ¿Qué puede y qué no puede considerarse «dirección de facturación»? 74

9.5.3. ¿Qué relación existe entre el artículo 24 septies (lista de pruebas) y el artículo 24 quinquies, apartado 1 (refutación de una presunción específica por parte del proveedor)? 74

9.5.4. ¿Qué nivel de detalle necesita el proveedor al verificar las pruebas? 75

9.5.5. ¿Cuándo se necesitan dos elementos de prueba no contradictorios y cuándo se necesitan tres? 75

9.5.6. ¿Qué sucede si los elementos de prueba son contradictorios? 76

9.5.7. ¿Qué sucede si el proveedor no dispone de dos elementos de prueba no contradictorios en el contexto del artículo 24 ter, letra d)? 77

9.5.8. ¿Cuáles son los indicios de mala utilización o abuso por parte de un proveedor que se mencionan en el artículo 24 quinquies, apartado 2? 77

9.5.9. ¿En qué medida puede el proveedor confiar en información que facilite un tercero (en particular, un proveedor de servicios de pago)? 77

9.5.10. Aplicación de normas sobre protección de datos con vistas a los cambios del IVA que entrarán en vigor en 2015 77

10. PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN HOTELES Y UBICACIONES SIMILARES (ARTÍCULO 31 QUATER) 79

10.1. Disposición pertinente 79

10.2. ¿Por qué se necesitaba una aclaración? 79

10.3. ¿Qué aporta la disposición? 79

11. SUMINISTRO DE ENTRADAS POR PARTE DE INTERMEDIARIOS (ARTÍCULO 33 *BIS*) 80

11.1. Disposición pertinente 80

11.2. Antecedentes 80

11.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración? 80

11.4. ¿Qué aporta la disposición? 80

11.5. Cuestiones detalladas que surgen de esta disposición 81

11.5.1. ¿Dónde deben gravarse las entradas que se reserven en línea? 81

12. MEDIDAS TRANSITORIAS (ARTÍCULO 2 DEL REGLAMENTO 1042/2013) 82

12.1. Disposición pertinente 82

12.2. Antecedentes 82

12.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración? 82

12.4. ¿Qué aporta la disposición? 83

12.5. Cuestiones detalladas que surgen de esta disposición 83

12.5.1. Pagos a cuenta efectuados antes de que tenga lugar la prestación 83

12.5.2. ¿Qué repercusión tiene la emisión de una factura sobre el lugar de prestación? 84

12.5.3. ¿Qué nivel de pruebas se requiere para demostrar que se ha producido un hecho imponible o que se ha efectuado un pago antes del 1 de enero de 2015? 85

12.5.4. Lista de ejemplos 85

13. DISPOSICIONES JURÍDICAS PERTINENTES 87

13.1. Directiva del IVA 87

13.2. Reglamento de Ejecución del IVA 88

13.3. Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 97

1. ELEMENTOS CLAVE DE LOS CAMBIOS DEL IVA EN LA UE QUE ENTRARÁN EN VIGOR EN 2015

1.1. Antecedentes generales

A partir del 1 de enero de 2015 todas las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos se gravarán en el lugar al que pertenezca el cliente. Con el fin de garantizar la correcta tributación de estos servicios, las empresas tanto de la UE como de terceros países tendrán que determinar la condición de su cliente (es decir, si se trata de una persona que tiene la condición de sujeto pasivo o que no la tiene) y el lugar (en qué país de la UE o fuera de la UE) al que pertenece ese cliente.

Esta modificación surge a partir de los cambios en las normas relativas al lugar de prestación de servicios en el sistema del IVA comunitario adoptado en 2008 como parte del «Paquete IVA»[1].

La razón subyacente de estos cambios fue alinear el régimen del IVA de estos servicios con uno de los principios esenciales del IVA que establece que, siendo un impuesto sobre el consumo, sus ingresos deben abonarse al Estado miembro en el que se consuman los bienes o servicios.

En cuanto a las empresas de terceros países que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos a clientes en la Unión Europea, las normas vigentes ya garantizan la imposición en el país al que pertenezca el cliente.

Hasta el final de 2014, las prestaciones de servicios de empresas a consumidores finales (B2C, según la abreviatura inglesa) por parte de empresas de la UE se gravan en el país del proveedor. Esto significa que, en el caso de prestaciones de servicios realizadas a consumidores finales, las empresas establecidas en Estados miembros con un IVA inferior disfrutan de una ventaja competitiva sobre empresas establecidas en otros Estados miembros. A partir de 2015, las nuevas normas impositivas basadas en el país al que pertenezca el cliente ofrecerán un terreno de juego equilibrado, y también deberían garantizar que el Estado miembro de consumo perciba los ingresos en concepto de IVA.

1.2. Transacciones afectadas por los cambios de 2015

Los diversos elementos del Paquete IVA entrarán en vigor a lo largo del período 2010-2015. Los cambios principales se produjeron en 2010 e incluyeron dos normas generales sobre el lugar de prestación de servicios (artículos 44 y 45 de la Directiva del IVA). En 2015 entrará en vigor la parte final del Paquete IVA, relativa a la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos a consumidores finales.

De conformidad con el artículo 44, los servicios prestados entre empresas (B2B) se gravan en el lugar donde esté establecida la empresa cliente. Esto también afecta a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, así que en 2015 no habrá cambios en este aspecto.

[1] Véase la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO L 44, de 20.2.2008, p. 11).

El artículo 45 establece que los servicios que una empresa preste a un consumidor final (B2C) se gravan en el país donde esté establecido el proveedor. Por lo tanto, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que un proveedor establecido en la UE preste a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo que también esté establecida o tenga su residencia en dicha área geográfica se enmarcan en la norma general y se gravan en el país donde esté establecido el proveedor. Los artículos 58, 59 y 59 *ter* (hasta el 31 de diciembre de 2014) establecen que la prestación de estos servicios a y desde países terceros se grava en el país donde esté establecido o tenga su residencia el cliente.

Con los cambios introducidos en el artículo 58, a partir del 1 de enero de 2015 las operaciones en las que empresas presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos a consumidores (B2C) se gravarán siempre en el país del cliente, independientemente del lugar donde esté establecido el proveedor.

Si los servicios prestados se consumen efectivamente fuera de la Unión Europea, los Estados miembros pueden aplicar la norma sobre la utilización o la explotación efectivas prevista en el artículo 59 *bis*, letra a), y abstenerse de gravar la prestación. Los Estados miembros solo pueden aplicar la norma sobre la utilización o la explotación efectivas prevista en el artículo 59 *bis*, letra b), a servicios fiscales efectivamente consumidos en su territorio si tales servicios se prestan a clientes que pertenezcan a un tercer país. Esta norma no se aplica a servicios que se presten a clientes que pertenezcan a un país de la Unión Europea.

1.3. Transacciones no afectadas por los cambios de 2015

Tal y como se usa habitualmente, el concepto de «comercio electrónico» incluye varios tipos de actividades económicas, que incluyen la entrega de bienes o prestación de servicios a través de sistemas electrónicos como Internet. Los cambios del IVA que entrarán en vigor el 1 de enero de 2015 no afectan a todas estas actividades. En particular, los cambios no afectan a las siguientes actividades: 1) la entrega de bienes (incluida la venta a distancia) cuando los sistemas electrónicos solo se utilicen para realizar el pedido, y 2) la prestación de servicios **al margen de los** servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos. Estos tipos de transacciones no se incluyen en las disposiciones de la miniventanilla única.

El ámbito de los cambios del IVA de 2015 es limitado y, como se ha explicado anteriormente, estos cambios **solo** afectan a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos. Los cambios solo son de aplicación en los casos en que el cliente sea un consumidor final.

1.4. Preparación para los cambios que entrarán en vigor en 2015

Poco después de adoptarse el Paquete IVA, la Comisión dio varios pasos con vistas a acordar un planteamiento más armonizado para estos cambios que se avecinan en el ámbito de la UE. En cuanto a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, la Comisión se centró en preparar el marco jurídico necesario que garantizara una transacción sin incidencias a las nuevas normas impositivas. Este trabajo se centró tanto en la miniventanilla única, el medio a través del cual un proveedor puede optar por liquidar el IVA adeudado en Estados miembros donde no esté establecido, como en la aplicación de las propias normas relativas al lugar de prestación.

Con respecto a la **miniventanilla única**, los servicios de la Comisión ya han elaborado una guía práctica[2] y la han publicado en las lenguas de la UE así como en japonés, chino y ruso. Además, se están elaborando recomendaciones sobre la coordinación de las auditorías de la miniventanilla única con la intención de que las recomendaciones pertinentes para las empresas se publiquen en el sitio web de la DG TAXUD.

Con respecto a **las normas del lugar de prestación**, el último elemento jurídico de este paquete de medidas necesario para facilitar la aplicación de los cambios de 2015 es el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 (el Reglamento de Ejecución del IVA)[3].

Las medidas que se incluyen en el Reglamento de Ejecución del IVA únicamente pretenden aclarar cómo deben entenderse y aplicarse en la práctica las normas relativas al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, según lo previsto en la Directiva del IVA.

En cuanto a cualquier otra prestación de servicios o entrega de bienes, se seguirán aplicando todas las demás normas generales de la Directiva del IVA (por ejemplo, con respecto a la aplicación territorial o al devengo del impuesto y la exigibilidad del IVA), pero al decidir el régimen del IVA correcto de estos tres servicios se deberá tener en cuenta la repercusión que las normas particulares puedan tener sobre el lugar de prestación y la miniventanilla única.

Durante las deliberaciones que desembocaron en la adopción del Reglamento (UE) nº 1042/2013, se reconoció de forma generalizada que unas notas explicativas más detalladas serían útiles para las empresas y los Estados miembros.

El objeto de estas notas explicativas es presentar información adicional y más detallada sobre la aplicación práctica de lo dispuesto en el Reglamento de Ejecución del IVA en vista de los cambios relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor el 1 de enero de 2015.

1.5. Actos jurídicos pertinentes

Los actos jurídicos citados en estas notas explicativas incluyen:

- la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificada por la Directiva 2008/8/CE (en lo sucesivo, «la Directiva del IVA»);

- el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificada por el Reglamento (UE) nº 1042/2013, de 7 de octubre de 2013 (en lo sucesivo, el «Reglamento de Ejecución del IVA»);

- el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo relativo al

[2] Telecommunications, broadcasting & electronic services – European Commission

[3] Las disposiciones relativas a servicios relacionados con bienes inmuebles solo se aplicarán a partir del 1 de enero de 2017.

lugar de realización de las prestaciones de servicios (en lo sucesivo, el «Reglamento 1042/2013»).

Todas las disposiciones jurídicas pertinentes se citan al final de las notas explicativas con la redacción aplicable a partir del 1 de enero de 2015. Se han incluido enlaces a estas disposiciones al comienzo de cada capítulo.

Cuando se haga referencia a un artículo del Reglamento de Ejecución del IVA, se omite la referencia a dicho acto jurídico particular y solo se menciona el artículo. En todos los demás casos se especifica a qué acto jurídico se hace referencia.

1.6. Glosario

Por «**sistema del IVA**» se entenderá el sistema del IVA de la UE.

Cuando en las notas explicativas haya una referencia al «**lugar al que pertenezca el cliente**», debe entenderse como el lugar (país) en que el cliente esté establecido o tenga su domicilio o su residencia habitual. Esto también se denomina «ubicación del cliente».

A efectos de estas notas explicativas, la expresión «**servicios digitales»** incluye servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos.

Los «**servicios de radiodifusión y televisión»** incluirán los servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un proveedor de servicios de comunicación que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación (véase el apartado 2.3.2).

Las «**prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica**» (en lo sucesivo, «servicios electrónicos») abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y cuya prestación sea imposible de garantizar en ausencia de la tecnología de la información (véase el apartado 2.3.3).

Los «**servicios de telecomunicación»** son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante cable, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción, incluido el acceso a las redes de información mundiales (véase el apartado 2.3.1).

Servicios «**de transmisión libre»** (*over the top*): servicios que solo pueden prestarse gracias a una conexión que se establece a través de redes de comunicación (es decir, se necesita un servicio de telecomunicaciones subyacente) y, por lo tanto, no requiere la presencia física del receptor en el lugar en que se presta el servicio.

Las «**redes de telecomunicaciones**» son redes que pueden utilizarse para transferir voz y datos. Incluyen, sin limitaciones, redes de cables, redes de telecomunicación y redes de ISP (proveedor de servicios de Internet). Deben abarcar cualquier instalación que permita el acceso a servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos.

A efectos del IVA, los términos «redes de telecomunicación» y «redes de comunicación» son intercambiables. Las «redes móviles» (citadas en el artículo 24 *ter*, letra b) son un subconjunto totalmente integrado de redes de telecomunicaciones.

Una «**línea fija terrestre**» debe abarcar elementos que se conecten a una red que permita la transmisión y descargas (por ejemplo banda ancha, Ethernet) cuando se precise instalar hardware para enviar/recibir una señal con cierto grado de permanencia (no está diseñada para ser trasladada fácilmente o con frecuencia). Por lo tanto, podría abarcar cualquier tipo de cable usado para transmitir datos a (o desde) establecimientos (por ejemplo, hilo de cobre, cable de fibra óptica, cable de banda ancha) y también un satélite cuando se precise la instalación de una antena parabólica en el establecimiento.

Un «**portal»** es cualquier tipo de tienda electrónica, sitio web o entorno similar que ofrezca servicios electrónicos directamente al consumidor sin desviar a este al sitio web, portal, etc. de otro proveedor con el fin de concluir la transacción. Algunos ejemplos comunes son las tiendas de aplicaciones, mercados electrónicos y sitios web que ofrezcan servicios electrónicos destinados a la venta.

Una «**interfaz**» incluye un portal, pero es un concepto más amplio. En el ámbito de la informática debe entenderse como un dispositivo o programa que permita comunicarse a dos sistemas independientes, al sistema o al usuario final.

Una «**zona de acceso inalámbrico por WIFI**» debe entenderse como una referencia a un lugar específico y no a un territorio geográfico amplio cubierto por una red inalámbrica.

2. SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN Y ELECTRÓNICOS (ARTÍCULOS 6 *BIS*, 6 *TER*, 7 Y ANEXO I)

2.1. Disposiciones pertinentes

Pueden encontrarse las disposiciones pertinentes en el Reglamento de Ejecución del IVA:

Servicios de telecomunicaciones:

- Artículo 6 *bis*

Servicios de radiodifusión y televisión:

- Artículo 6 ter

Servicios electrónicos:

- Artículo 7
- Anexo I

Cuando se haga referencia a un artículo del Reglamento de Ejecución del IVA, se omite la referencia a dicho acto jurídico particular y solo se menciona el artículo.

2.2. ¿Por qué se necesitaba una aclaración?

La mayoría de las prestaciones de servicios de empresas a consumidores se gravan en el lugar en que se encuentra el proveedor. Si este suministra servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, a partir del 1 de enero de 2015 el lugar de tributación será no obstante el país en que esté establecido o tenga su residencia el cliente.

Para diferenciar tales servicios de otros, era necesario aclarar los conceptos de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos. Sin estas orientaciones, una empresa puede tener dificultades para saber con seguridad si efectivamente tendrá que aplicar el IVA en el país de su cliente.

La legislación de la UE vigente sobre el IVA ya establece elementos de aclaración, pero solo para servicios de telecomunicaciones y electrónicos. No decía nada sobre los servicios de radiodifusión y televisión.

Para ofrecer un panorama lo más completo posible de los servicios afectados, se incluyen nuevas disposiciones en el Reglamento de Ejecución del IVA. Con su inclusión, ahora están definidos los tres tipos de servicios y, en cada caso, se han elaborado listas no exhaustivas con ejemplos concretos de los servicios que se contemplan y los que no.

Esto debe proporcionar seguridad y coherencia tanto a empresas como a Estados miembros. Sin seguridad y coherencia se corre el riesgo de que puedan surgir diferencias en cuanto al ámbito de aplicación del artículo 58 de la Directiva del IVA. Si un Estado miembro considera que un servicio está contemplado y otro considera que no lo está, se puede provocar una doble imposición o una no imposición. Para evitarlo, era necesario establecer definiciones de los tres tipos de servicios en cuestión.

Con respecto a los servicios de radiodifusión y televisión y electrónicos, no son definiciones exhaustivas ya que solo se indica que estos conceptos «*…incluirán…*». Esto permite la flexibilidad necesaria para tener en cuenta desarrollos tecnológicos, cualquier nueva orientación que acuerde el Comité del IVA o decisiones que tome el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Se han elaborado listas de ejemplos para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos. Para ofrecer seguridad jurídica, se ha dado preferencia a la calificación de los servicios enumerados en términos positivos. Como se indica en el Considerando 3 del Reglamento 1042/2013, estas listas no son exhaustivas ni definitivas. Esto queda claramente confirmado por la redacción utilizada: «*… abarcarán, en particular: …*».

Cualquier servicio que se enmarque en una de las definiciones ofrecidas quedará cubierto por el artículo 58 de la Directiva del IVA y tributará en el lugar en que se encuentre el cliente, con independencia de si el servicio se encuentra entre los ejemplos proporcionados. El planteamiento de utilizar listas abiertas era necesario ya que no era posible identificar todos los servicios existentes, y también para tener en cuenta nuevos tipos de servicios que puedan aparecer.

2.3. ¿Qué aportan las disposiciones?

2.3.1. Servicios de telecomunicaciones

El concepto de servicios de telecomunicaciones ya se define en el artículo 24, apartado 2, de la Directiva del IVA. Esta definición no cambia.

Para ilustrar qué servicios abarca esta definición, se ha elaborado una lista de ejemplos. La lista no es exhaustiva y se ha obtenido principalmente a partir de dos ejemplos tratados y acordados por el Comité del IVA. Ahora estos ejemplos se incluyen en el artículo 6 *bis*, apartado 1.

También se ofrecen ejemplos de servicios que no se consideran servicios de telecomunicaciones. Esta lista de ejemplos puede encontrarse en el artículo 6 *bis*, apartado 2. Tampoco es exhaustiva ni definitiva.

2.3.2. Servicios de radiodifusión y televisión

Antes de adoptarse el Reglamento 1042/2013, la legislación de la UE sobre el IVA no establecía ninguna definición de servicios de radiodifusión y televisión. Ahora esta definición se ha incluido en el artículo 6 *ter* y se ofrecen ejemplos de servicios que se consideran servicios de radiodifusión y televisión y ejemplos de otros que no son considerados como tales.

La definición de los servicios de radiodifusión y televisión se obtiene en gran medida de la Directiva de Servicios de Comunicación Audiovisual[4], según se indica en el Considerando 2 del Reglamento 1042/2013, pero no pretende replicar la definición aplicada con fines

[4] Directiva 2010/13/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de marzo de 2010, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas a la prestación de servicios de comunicación audiovisual (Directiva de servicios de comunicación audiovisual) (DO L 95 de 15.4.2010, p. 1).

reglamentarios. Por lo tanto, los cambios en este campo no repercuten en la definición del Reglamento de Ejecución del IVA.

Un principio básico del derecho de la UE es que los conceptos deben aplicarse con coherencia en toda la legislación. Esto significa que, en la legislación de la UE sobre el IVA, un concepto como el de los servicios de radiodifusión y televisión no solo es relevante para determinar el lugar de prestación, sino también con respecto al tipo impositivo que puede aplicarse a dicha prestación.

La definición que ha acordado el Consejo es relativamente restringida y solo contempla servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales por un proveedor de servicios de comunicación que actúe bajo su propia responsabilidad editorial (cuando tenga el control efectivo sobre la selección de los programas y su organización). De acuerdo con la legislación nacional, la responsabilidad editorial no implica necesariamente una responsabilidad legal por los contenidos o los servicios prestados al público.

En la práctica, esto significa que se considerará que una emisora que, por ejemplo, ofrezca canales de deportes *premium* y tenga la responsabilidad editorial sobre ellos, está prestando servicios de radiodifusión y televisión. Estos servicios podrían estar sujetos al tipo reducido en determinados Estados miembros. Sin embargo, si el derecho de acceso a los mismos canales lo ofrece un proveedor que compra el derecho de acceso a un mayorista y luego distribuye las señales pero no tiene responsabilidad editorial alguna sobre el contenido que suministra, entonces se considerará que este proveedor está prestando servicios electrónicos y se aplicaría el tipo estándar en el Estado miembro de prestación.

La definición abarca la distribución de programas de radio y televisión a través de redes electrónicas, como Internet, pero solo si se emiten para ser escuchados o vistos simultáneamente. Cuando el contenido de audio o audiovisual no se suministre de un modo sincrónico (al mismo tiempo) a los destinatarios (el público), normalmente se aplicará la definición de servicios electrónicos.

Al mismo tiempo, parece correcto que el hecho de escuchar o ver de forma casi simultánea se incluya en el concepto de escuchar o ver simultáneamente, a efectos de la definición de radiodifusión y televisión. De hecho, normalmente estos servicios están a disposición del cliente sin necesidad de pagar una cuota adicional.

La escucha o visión casi simultánea abarcaría lo siguiente:

1) situaciones en las que haya un desfase temporal entre la transmisión y la recepción de la emisión por motivos técnicos inherentes al proceso de transmisión o como resultado de la conexión;

2) situaciones en las que el cliente pueda grabar para ver o escuchar más tarde, pausar, avanzar o retroceder la señal/programa;

3) situaciones en las que el cliente pueda programar previamente la grabación de un contenido de audio o audiovisual particular en el momento en que se emita para ser escuchado o visto simultáneamente. El cliente puede ver o escuchar más tarde el programa grabado.

En cualquier caso, la escucha o visión casi simultánea solo abarcaría situaciones en las que el cliente puede decidir, dentro de ciertos límites, cuándo puede escuchar o ver un programa, pero sin afectar a la transmisión de la propia señal.

La escucha o visión casi simultánea no debería abarcar casos en los que el cliente puede solicitar individualmente el programa que quiere ver entre una lista y cuando esté pagando una cuota específica por este servicio extra.

2.3.3. *Servicios electrónicos*

El concepto de servicios electrónicos se define en el artículo 7, que también incluye ejemplos de servicios que se consideran servicios electrónicos y ejemplos que no tienen tal consideración. Además, la lista indicativa de servicios que deben considerarse servicios electrónicos ofrece ciertas orientaciones, que figuran incluidas en el anexo II de la Directiva del IVA[5] y se desarrollan con más detalle en el anexo I.

Los cambios introducidos en el artículo 7 y el anexo I pretenden armonizarlos con las definiciones y las listas previstas con respecto a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión. En otras palabras, el objetivo de los cambios introducidos es garantizar que no haya solapamientos o repeticiones en las listas de los artículos 6 *bis*, 6 *ter* y 7. Asimismo, estas modificaciones garantizaron el uso de listas positivas en la medida de lo posible (es decir, listas en las que se enumeran qué es un servicio de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónico) en lugar de listas negativas.

Por este motivo, los servicios de videofonía, acceso a Internet y World Wide Web y servicios de telefonía prestados a través de Internet se han eliminado de la lista negativa de servicios electrónicos y se han incluido en la lista positiva de servicios de telecomunicaciones.

También explica los cambios introducidos en el apartado 4 del anexo I (incluidos los servicios a la carta y servicios que no se consideran de radiodifusión y televisión), que especifica de un modo más detallado qué incluyen los servicios electrónicos enumerados en el apartado 4 del anexo II de la Directiva del IVA (suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar y los concursos, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o recreativas).

2.4. Dudas específicas que surgen de estas disposiciones

2.4.1. *Servicios de telecomunicaciones*

2.4.1.1. *¿Pueden los servicios de asistencia considerarse servicios de telecomunicaciones?*

Los servicios de asistencia se enumeran entre los ejemplos de servicios que no se consideran servicios electrónicos. No se incluyen entre los ejemplos de servicios que se consideran servicios de telecomunicaciones ni se encuentran entre los servicios que no se consideran tales.

[5] El anexo II de la Directiva del IVA se incluyó por primera vez con el cambio que introdujo la Directiva 2002/38/CE del Consejo; dicho anexo no fue modificado por la Directiva 2008/8 y seguirá sin cambios en 2015.

La principal función de los servicios de asistencia es prestar ayuda. En general, estos servicios no pueden verse como servicios relacionados con la transmisión, emisión o recepción de señales, palabras, imágenes o sonidos y, por tanto, no encajarían en la definición de servicios de telecomunicaciones cuando se presten como servicios «independientes».

No obstante, esto puede cambiar cuando la asistencia prestada a los usuarios solo consista en ayudarles en caso de problemas con su red de telecomunicaciones, red de radio o televisión o una red electrónica similar y se cobre separadamente al usuario por tal servicio. En este caso, el servicio de asistencia no constituye una meta en sí mismo, sino que es una forma de mejorar el disfrute del servicio principal que se presta.

Si lo presta el proveedor de la red, el servicio puede considerarse un servicio accesorio que comparta el tratamiento fiscal del servicio principal, lo que implica que en tales casos se puede tratar el servicio de asistencia como un servicio de telecomunicaciones.

Cuando el cliente reciba más de un servicio, a saber, primero el acceso a la red de un proveedor de red y, en segundo lugar, servicios de asistencia de otro proveedor, la prestación de servicios de asistencia no puede considerarse accesoria a la prestación de dicho acceso (salvo que estas prestaciones se consideren económicamente indisociables)[6].

2.4.2. Servicios de radiodifusión y televisión

2.4.2.1. ¿Cuándo son «suministrados al público» los programas?

La transmisión o retransmisión de programas de radio y televisión solo se considera servicio de radiodifusión y televisión si los programas se suministran al público. Si no está dirigida a una audiencia amplia, la transmisión o retransmisión de programas no puede considerarse un servicio de radiodifusión y televisión.

Esta condición no significa que los programas deban suministrarse a todo el mundo. La transmisión o retransmisión puede limitarse al público de un país, o incluso de una región particular de dicho país. En situaciones en que el acceso a los programas esté restringido a clientes que paguen por los servicios, se seguirá considerando que la transmisión o retransmisión se suministra al público.

2.4.2.2. ¿Cuándo se emiten programas para «ser escuchados o vistos simultáneamente»?

Los servicios de radiodifusión y televisión solo incluyen la transmisión o retransmisión (repetición) de programas para ser escuchados o vistos simultáneamente por el público para el que se suministran.

Los programas están cubiertos independientemente del medio utilizado para su transmisión o retransmisión. Es irrelevante si se transmiten o retransmiten mediante redes tradicionales de radio o televisión o bien por Internet u otras redes electrónicas similares.

La escucha o visión simultánea también incluye la escucha o visión casi simultánea (véase también el apartado 2.3.2).

[6] Véase en especial la sentencia del TJUE en el caso C-366/12 *Klinikum Dortmund*.

2.4.2.3. ¿Cuál es la diferencia entre servicios de radiodifusión y televisión y programas a la carta?

Según se define en el artículo 6 *ter*, apartado 1, el concepto de servicios de radiodifusión y televisión abarca varios elementos, incluido el requisito de que, para ser considerados como tales, los servicios tienen que emitirse para ser escuchados o vistos simultáneamente.

En el caso de los programas a la carta, a un cliente individual se le suministra, previo pago, el acceso a programas específicos en el momento que desee: en tal caso, el programa no es escuchado o visto simultáneamente. Por lo tanto, los programas suministrados a la carta no pueden verse como servicios de radiodifusión y televisión sino que deben considerarse servicios electrónicos.

Es preciso diferenciar estos programas suministrados a la carta del «pago por visión». En este último caso, normalmente el proveedor transmite o retransmite el programa y el cliente decide si lo ve o no lo ve pagando o dejando de pagar la tarifa correspondiente. Por lo tanto, si en el sistema de «pago por visión» existe una escucha o visión simultánea, se considerará un servicio de radiodifusión y televisión.

2.4.3. Servicios electrónicos

2.4.3.1. ¿Podrían los sitios web de comparación de precios y similares considerarse servicios electrónicos?

La naturaleza de los servicios que consisten en la comparación de precios (y servicios ofrecidos en páginas web similares) debe evaluarse teniendo en cuenta la definición recogida en el artículo 7, apartado 1. Estos servicios se prestan a través de Internet y normalmente su prestación está automatizada y no requiere intervención humana alguna. Por lo tanto, normalmente deben considerarse servicios electrónicos.

Por supuesto, la respuesta a la pregunta de si los servicios de comparación de precios que prestan estos sitios web a consumidores finales se gravarán efectivamente de tal modo depende de si se prestan a cambio de una contrapartida. Cuando se presten gratuitamente al consumidor, esta prestación particular quedará fuera del ámbito del IVA.

2.4.3.2. Qué servicios no están contemplados como servicios electrónicos: determinados servicios de naturaleza tangible que se reserven en línea

Según el artículo 7, apartado 3, letras t) y u), el concepto de «servicios prestados por vía electrónica» no abarca la admisión a determinados eventos y otros servicios de naturaleza tangible reservados en línea. Entre estos se incluyen manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares así como servicios de alojamiento, alquiler de automóviles, servicios de restauración, transporte de pasajeros y similares.

El artículo 7, apartado 3, letra t), se refiere a manifestaciones similares a las culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas y recreativas. La referencia a «manifestaciones similares» refleja el ámbito de los artículos 53 y 54 de la Directiva del IVA y debe interpretarse en ese contexto. Ciertamente, englobaría las manifestaciones enumeradas en el artículo 32, apartado 2, que son espectáculos, representaciones teatrales, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, exposiciones, así como otras manifestaciones culturales similares (letra a)), eventos deportivos, como partidos o

competiciones (letra b)) y manifestaciones educativas y científicas, como conferencias y seminarios (letra c)).

El artículo 7, apartado 3, letra u), incluye servicios similares al alojamiento, alquiler de automóviles, servicios de restauración y transporte de pasajeros. Para considerarse similares, deben ser servicios que se presten principalmente y de forma habitual como parte de las actividades que lleve a cabo cualquiera de los sectores implicados. Así, ciertamente incluiría, por ejemplo, un servicio que consista en el alquiler de embarcaciones.

2.4.3.3. ¿Cubre la referencia «reservados en línea» las reservas realizadas a través de cualquier dispositivo?

Las reservas en línea las puede efectuar una persona con cualquier dispositivo que permita reservar a través de Internet o de cualquier otra red electrónica. Esto incluye dispositivos como ordenadores, teléfonos inteligentes, tabletas, relojes inteligentes y gafas inteligentes.

2.4.4. Criterios aplicables a los tres servicios en general

2.4.4.1. ¿Qué sucede si los servicios están agrupados con otros?

Cada uno de los servicios (telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos) pueden agruparse con otros bienes o servicios.

La agrupación de servicios en sí, como por ejemplo con una triple oferta (en la que se proporciona Internet, televisión y telefonía en un mismo paquete, por ejemplo, a través de una sola conexión de banda ancha o vía satélite), no plantea problemas particulares con respecto al lugar de prestación.

Cuando una agrupación incluya bienes u otros servicios no contemplados en los cambios que entrarán en vigor en 2015, será necesario determinar si la agrupación constituye una sola prestación y, de ser así, cómo se califica esta.

Una prestación puede estar formada por uno o más elementos. Si hay más elementos, no debe separarse artificialmente una transacción compuesta por una única prestación desde un punto de vista económico. Hay que establecer los rasgos esenciales de la prestación para determinar si el cliente, un consumidor típico, recibe varias prestaciones principales diferenciadas o una única prestación.

La decisión dependerá en gran parte de las circunstancias y, por lo tanto, debe tomarse estudiando cada caso individual y teniendo en cuenta la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea[7].

[7] Véase por ejemplo la sentencia del TJUE en el asunto C-349/96 *Card Protection Plan Ltd*.

3. SERVICIOS ELECTRÓNICOS Y TELEFÓNICOS PRESTADOS A TRAVÉS DE INTERNET, Y PRESTADOS POR UN INTERMEDIARIO (ARTÍCULO 9 *BIS*)

3.1. Disposición pertinente

Puede encontrarse la disposición pertinente en el Reglamento de Ejecución del IVA:

- Artículo 9 *bis*

Cuando se haga referencia a un artículo del Reglamento de Ejecución del IVA, se omite la referencia a dicho acto jurídico particular y solo se menciona el artículo.

3.2. Antecedentes

Cuando se presten servicios de telecomunicaciones y electrónicos a un consumidor final (B2C), es el proveedor de los servicios quien debe pagar el IVA a las autoridades tributarias. Por lo tanto, es esencial identificar con seguridad quién presta los servicios, en particular cuando no se presten directamente al cliente final sino a través de intermediarios.

3.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración?

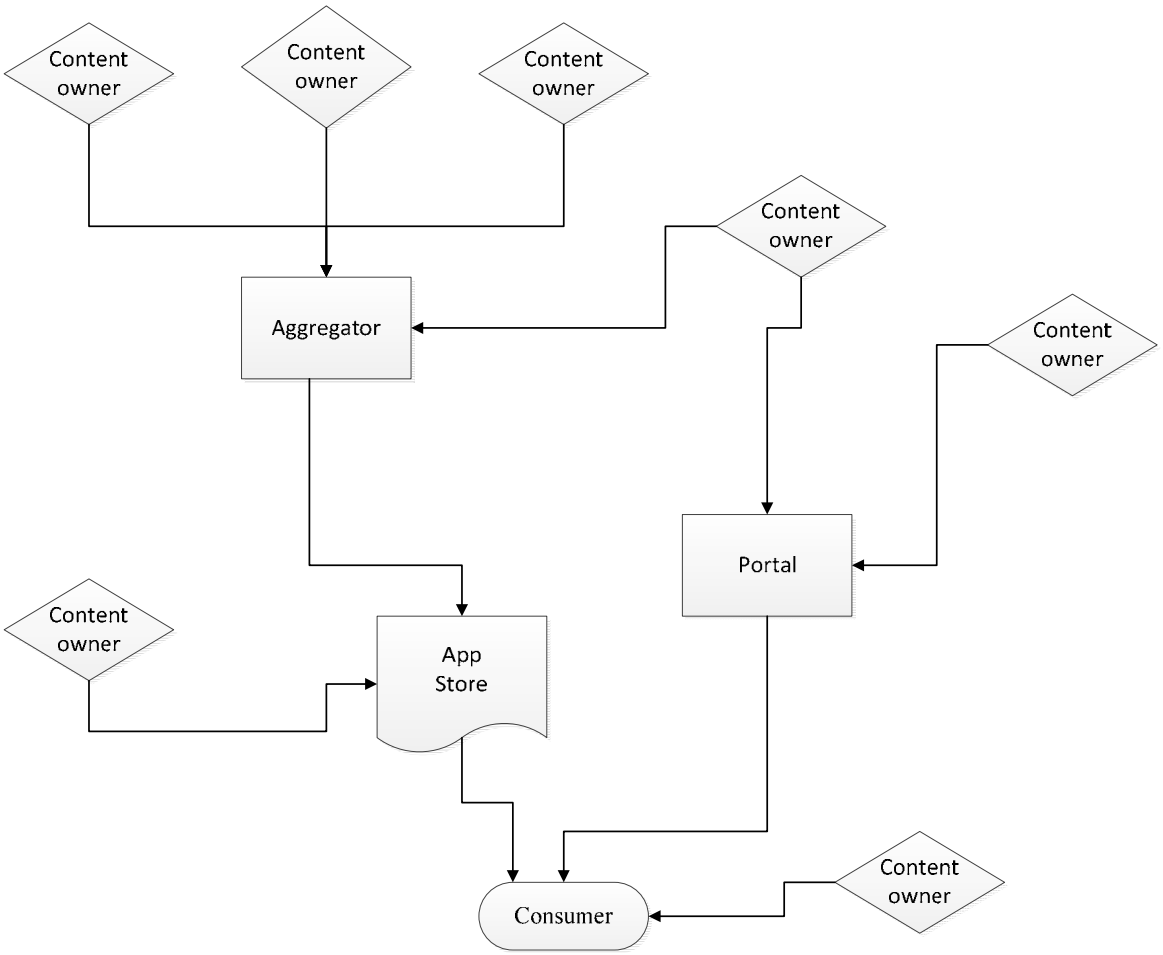
Al consumidor final se le puede prestar mediante un intermediario toda una gama de servicios digitales a través de una red de telecomunicaciones o mediante una interfaz o portal. Además de acceder y descargar música o juegos a teléfonos móviles, los servicios pueden incluir, por ejemplo, aplicaciones de consultas de guía telefónica, previsión meteorológica, concursos, de votaciones y de todo tipo. En ocasiones, estos servicios están disponibles usando servicios de tarifa *premium*, por ejemplo a través del servicio de mensajes cortos (SMS), una función de mensajes de texto en el teléfono móvil por la que se cobran precios más elevados. El recargo supone el pago por el servicio digital. En otros casos, un cliente tendrá una cuenta en una tienda de aplicaciones, plataforma u otro sitio similar, y pagará por los servicios mediante una tarjeta de crédito o algún otro método de pago.

El número de partes implicadas en la distribución de estos servicios puede variar. En algunos casos, el propietario del contenido electrónico puede prestar el servicio directamente al consumidor final. Esto sucede, por ejemplo, cuando un particular compra una canción directamente a un artista independiente a través del sitio web de este último. Sin embargo, otras situaciones implican transacciones entre múltiples intermediarios. Por ejemplo, en el caso de un tono de llamada, el propietario del contenido puede celebrar un contrato de licencia con un agregador de tonos de llamada que celebre contratos con proveedores de telecomunicaciones móviles que vendan los tonos de llamada a sus clientes móviles. Existe un sistema similar cuando los creadores de aplicaciones alcanzan acuerdos con tiendas de aplicaciones o plataformas y los clientes compran estas aplicaciones descargadas pagando a la tienda o plataforma a través de la cual se compró la aplicación.

Normalmente, las cadenas de suministro son largas y pueden atravesar fronteras. De ser así, puede resultar complicado saber cuándo se prestan finalmente los servicios a un consumidor final y quién es responsable del pago del IVA por dicha prestación. Para aportar seguridad jurídica a todas las partes implicadas y garantizar el cobro del impuesto,

era necesario definir qué eslabón de la cadena debía considerarse como el proveedor del servicio al consumidor final.

El siguiente gráfico ilustra algunas situaciones típicas en las que el artículo 9 *bis* puede ayudar a aclarar quién sería el prestador del servicio al consumidor final.



Las flechas muestran cómo se entrega el contenido al consumidor final. El gráfico no incluye los aspectos relacionados con el procesamiento de los pagos.

3.4. ¿Qué aporta la disposición?

3.4.1. Establecimiento de la presunción

El artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo primero, introduce la presunción refutable de que un sujeto pasivo que participa en la prestación de servicios electrónicos o de telefonía por Internet actúa en nombre propio pero por cuenta del proveedor de dichos servicios. Esta disposición refleja la situación jurídica descrita en el artículo 28 de la Directiva del IVA cuando se cumplen tres requisitos: i) participación de un sujeto pasivo en una prestación de servicios, ii) actuación en nombre propio, iii) pero por cuenta ajena.

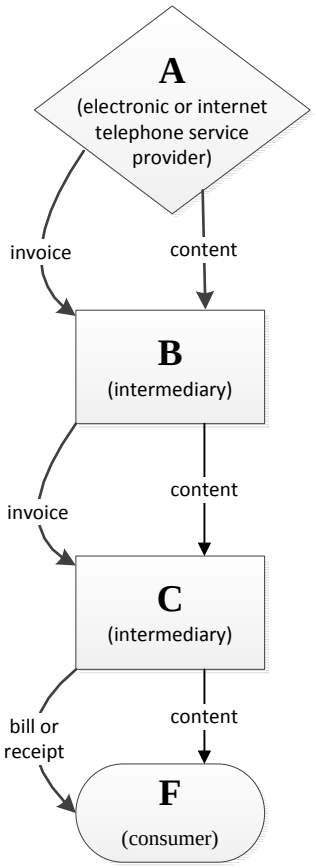
Esta presunción significa que, con respecto a todas las transacciones que tengan lugar en la cadena de suministro entre un proveedor de servicios electrónicos y el consumidor final, se considera (estima) que cada intermediario (como un agregador de contenidos o un operador de telecomunicaciones, etc.) ha recibido y posteriormente prestado el servicio electrónico (o de telefonía por Internet) en sí. Para ilustrarlo con un ejemplo, se

consideraría que una empresa que ofrece aplicaciones en un sitio web es la que vende tales aplicaciones al consumidor final y por lo tanto es ella, y no la empresa dueña de la aplicación (propietaria del contenido), la responsable a efectos del IVA[8].

Hay algunas excepciones a esta presunción que se explican más adelante en este capítulo.

El siguiente gráfico muestra la situación en la que todos los intermediarios se encuadran dentro de la presunción. Se considera (estima) que el intermediario B recibe el servicio y lo presta después a un intermediario C como si fuera el proveedor del servicio. Se considera (estima) que el intermediario C recibe el servicio de B y lo presta después al consumidor final como si fuera el proveedor del servicio.

Supuesto 1:



3.4.2. Refutación de la presunción

El artículo 9 *bis* también establece que un intermediario puede refutar esta presunción cuando se cumplan determinadas condiciones. Esto significa que si un intermediario refuta la presunción, ya no se considera (estima) que recibe y posteriormente presta el servicio. Al final del artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo primero, se enumeran las condiciones para que tenga lugar la refutación, y se desarrollan con más detalle en los párrafos segundo y tercero de la misma disposición.

La disposición se interpreta de forma que la presunción se aplicará salvo que la refute un sujeto pasivo que participe en la prestación y que cumpla todas las condiciones siguientes:

[8] Véanse en particular los supuestos 7 a 10 en las páginas 36 a 42.

1) ***el proveedor del servicio es reconocido explícitamente como tal por ese sujeto pasivo,*** lo que significa que:

a) la factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación identifica (es decir, existen indicios suficientemente claros al respecto) el servicio en cuestión y su proveedor (en transacciones comerciales normales, se emite una factura con IVA entre dos sujetos pasivos); y

b) el recibo o la factura del cliente identifica el servicio en cuestión y su proveedor (el sujeto pasivo debe emitir o poner a disposición del cliente final un recibo o factura que declare el objeto de la prestación y que aporte detalles del proveedor, por ejemplo, razón social, número de identificación a efectos del IVA, etc.); y

c) el sujeto pasivo que participe en la prestación no autoriza el cargo al cliente (por ejemplo, significa que la tienda de aplicaciones no es responsable del pago entre el consumidor final y el propietario del contenido de la aplicación); y

d) el sujeto pasivo que participe en la prestación no autoriza esta (por ejemplo, significa que la tienda de aplicaciones no autoriza la entrega de la aplicación por parte del propietario del contenido a través de la tienda de aplicaciones); y

e) el sujeto pasivo que participe en la prestación no fija los términos y las condiciones generales de la prestación (por ejemplo, significa que la tienda de aplicaciones no fija los términos de la venta de una aplicación a través de dicha tienda de aplicaciones);

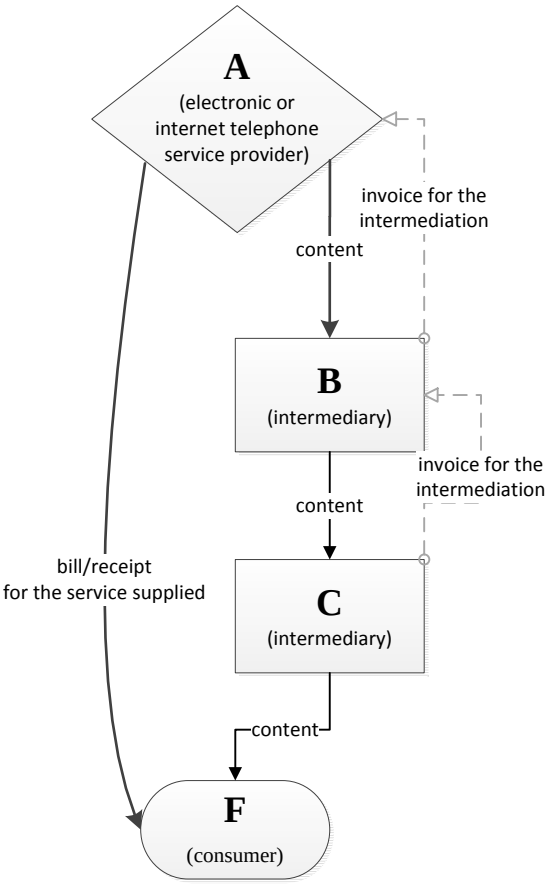
Y

2) ***ello queda reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes*** (todos los puntos del 1a) al e) deben reflejarse en los acuerdos contractuales, por ejemplo entre la tienda de aplicaciones y el propietario del contenido de la aplicación. En caso contrario, no puede refutarse la presunción).

Si cada intermediario de la cadena cumple estas condiciones, la presunción del artículo 9 *bis* se refutará y el proveedor de servicios electrónicos seguirá siendo el proveedor de los servicios que se presten al consumidor final (sin perjuicio de las transacciones que lleven a cabo los intermediarios que formen parte de la cadena de suministro): esto implica que este proveedor de servicios es el responsable de determinar el lugar de la prestación así como del IVA por el servicio prestado al consumidor final.

El siguiente gráfico muestra la situación en la que todos los intermediarios refutan la presunción. En una situación así, por ejemplo, todas las partes saben que el propietario del contenido de una aplicación es el que vende la aplicación al consumidor final. Esto consta en las facturas y en el recibo emitidos y también se incluye en los acuerdos contractuales.

Supuesto 2



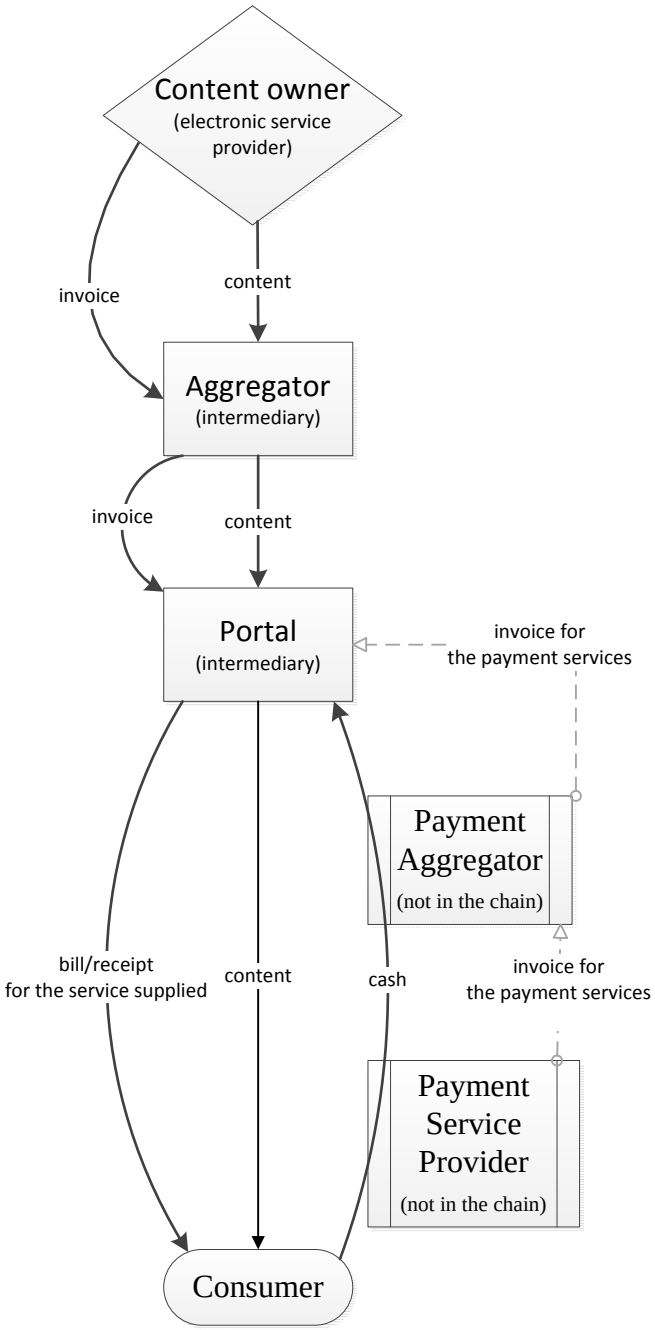
En caso de que un intermediario que forme parte de la cadena de suministro autorice el pago o la prestación o fije las condiciones del suministro al consumidor, este intermediario no puede refutar la presunción del artículo 9 *bis* y, a efectos del IVA, se le tratará como si realizara la prestación al consumidor final.

Si, en cualquier fase de una cadena de suministro en la que haya varios intermediarios implicados, uno de ellos no puede refutar o no ha refutado la presunción, no es posible que los siguientes intermediarios de la cadena reconozcan al proveedor del servicio (original) como tal. En este caso, solo podrán volver hasta el (primer) intermediario encuadrado en la presunción (véase también el apartado 3.4.7).

Por otro lado, no se puede considerar que un sujeto pasivo que se encargue solamente del procesamiento de los pagos por servicios (por ejemplo una empresa de tarjetas de crédito) participa en la prestación de los servicios solo por haber procesado el pago. En consecuencia, la presunción no se aplica a este sujeto pasivo y por tanto no se puede considerar que este sujeto ha realizado la prestación al consumidor final salvo que esté involucrado de otro modo en la prestación del servicio.

En el siguiente gráfico, todos los intermediarios que participan en la prestación están cubiertos por la presunción (el agregador y el portal reciben y posteriormente prestan el servicio). Las empresas que prestan servicios de pago no participan en la prestación, y por lo tanto no pueden encuadrarse dentro de la presunción.

Supuesto 3



3.4.3. Aplicación de la presunción: indicadores detallados

La presunción del artículo 9 *bis* se aplica cuando un sujeto pasivo participa en la prestación (y por lo tanto se considera (estima) que actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador del servicio).

Con el fin de que un contribuyente o una autoridad tributaria evalúen si un sujeto pasivo participa en la prestación de los servicios suministrados a través de una red de telecomunicaciones, una interfaz o un portal, es necesario determinar los hechos **y** la naturaleza de las relaciones contractuales examinadas. Si hubiera una contradicción entre los acuerdos contractuales y la realidad económica, prevalecerá esta última.

A la referencia «participa en la prestación» incluida en el artículo 9 *bis* no se le debe dar un significado distinto del previsto en el artículo 28 de la Directiva del IVA cuando hace referencia a «un sujeto pasivo [que] medie en una prestación de servicios». La interpretación del artículo 28 de la Directiva del IVA debe basarse en todo momento en la legislación de la UE y no en las legislaciones nacionales.

Normalmente, un sujeto pasivo participa en la prestación si los acuerdos contractuales o jurídicos establecen claramente que ese sujeto pasivo actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de tales servicios y así se refleja en la realidad (los aspectos de hecho de la prestación).

Sin embargo, también cabe la posibilidad de que los acuerdos contractuales o jurídicos no estén lo suficientemente bien definidos a este respecto. En una situación tal, la evaluación inicial de la prestación pertinente ya exige un análisis de todos los aspectos de la transacción.

En resumidas cuentas, al evaluar si un sujeto pasivo participa en la prestación hay que tener en cuenta tanto los hechos como las relaciones jurídicas. Por este motivo, una cláusula en un contrato (independientemente de que su firma tuviera lugar antes o después del 1 de enero de 2015) que excluya a un sujeto pasivo de una cadena de transacciones (como si no participara en la prestación) no basta si ello no se refleja en la realidad económica.

En cuanto a indicadores específicos, no hay duda de que un sujeto pasivo que autorice el cargo al cliente y/o la prestación del servicio y/o que fije los términos y condiciones generales de la prestación, participa en dicha prestación. Se incluyen más detalles de este tema en el apartado 3.4.6.

Asimismo, existen algunos otros elementos que pueden indicar que un sujeto pasivo participa en una prestación y que, como resultado de la norma incluida en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo primero, dicho sujeto pasivo quede encuadrado dentro de la presunción. Sin embargo, antes de llegar a una conclusión final a este respecto, es necesario tener en cuenta todos los aspectos de la prestación.

A continuación se enumeran algunos indicadores que pueden sugerir que un sujeto pasivo participa en la prestación:

– gestionar o ser propietario de la plataforma técnica a través de la que se prestan los servicios;

– ser responsable de la prestación real;

– ser responsable de los cobros, salvo que la única implicación del sujeto pasivo sea el procesamiento de los pagos;

– controlar o ejercer influencia sobre la aplicación de los precios;

– ser quien está legalmente obligado a emitir un recibo o factura con IVA al usuario final con respecto a la prestación;

– ofrecer apoyo o atención al cliente en relación con consultas o problemas en torno al servicio en sí;

- ejercer control o influencia sobre la presentación y el formato del mercado virtual (como sitios web o tiendas de aplicaciones) de forma que la marca e identidad del sujeto pasivo sean significativamente más prominentes que las de otras personas implicadas en la prestación;

- tener obligaciones o responsabilidades jurídicas en relación con el servicio prestado;

- ser propietario de los datos del cliente en relación con la prestación de que se trate;

- estar en posición de acreditar una venta sin el permiso o aprobación previa del proveedor cuando la prestación no se hubiere recibido adecuadamente.

No puede estimarse que todos los sujetos pasivos implicados en la prestación de servicios electrónicos o de telefonía por Internet participen en la prestación según lo previsto en el artículo 9 *bis*. A continuación se identifican cinco situaciones diferentes a este respecto. Las tres primeras son casos en los que no se considera que un intermediario participe en la prestación en el sentido del artículo 9 *bis*. Los dos últimos casos (cuarto y quinto) se refieren a situaciones en las que un intermediario participa en la prestación según lo previsto en el artículo 9 *bis*.

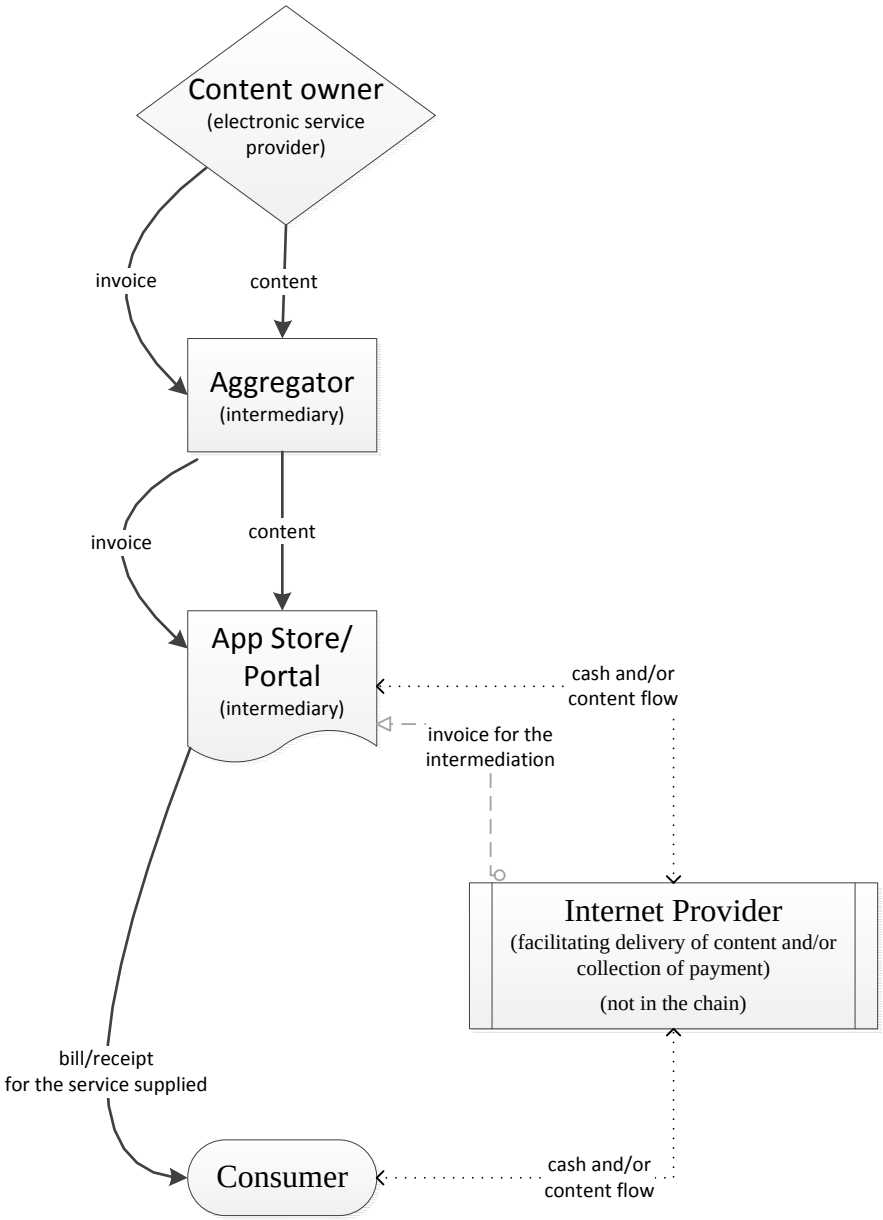
1) Según se ilustra en el supuesto 3, no se considera que un proveedor de servicios de pago (por ejemplo, una empresa de tarjetas de crédito) participe en la prestación de los servicios al cliente final si únicamente se encarga de procesar el pago (véase el apartado 3.4.4).

2) El proveedor de Internet no participa en la prestación cuando solo pone a disposición la red de Internet para transmitir el contenido y/o cobrar el servicio (por red inalámbrica, cable, satélite u otro medio). En esta situación, la función desempeñada no basta para considerar que participa en la prestación en sí.

3) Cuando un operador móvil solo desempeñe las funciones de transmisión del contenido y/o procesamiento del pago (del mismo modo que un proveedor de Internet pone a disposición la red de Internet) según lo anterior, a este operador móvil se le debe tratar del mismo modo y no se considerará que participa en la prestación.

El siguiente gráfico ilustra la situación en que un proveedor de Internet o un operador móvil facilitan el flujo de efectivo y/o contenido.

Supuesto 4



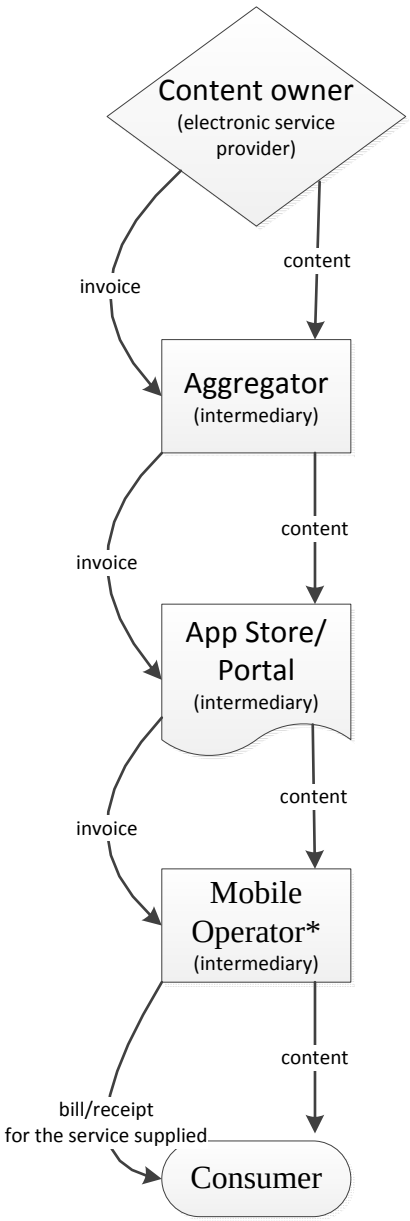
4) Si un operador móvil está implicado de cualquier modo diferente del anteriormente descrito (transmisión del contenido o procesamiento del pago), no puede pasarse por alto su participación. En otras palabras, su implicación en la prestación sería entonces suficientemente destacada y, por tanto, se debe considerar que participa en la prestación en el sentido del artículo 9 *bis*. Una de las comprobaciones que pueden ayudar a identificar si un operador móvil participa en la prestación del servicio es verificar si la red es esencial para la prestación. Otro aspecto posible consiste en verificar si el cobro consiste en un simple cargo en una cuenta.

5) No hay duda de que se debe considerar que una tienda de aplicaciones o un portal que pongan a la venta un servicio electrónico están implicados de forma destacada en la prestación de dicho servicio y, por lo tanto, se debe considerar que participan en la prestación en el sentido del artículo 9 *bis*. El hecho de que haya un intermediario adicional que participe en dicha prestación y que se sitúe entre la tienda de aplicaciones o el portal y

el consumidor final (por ejemplo, un operador móvil), no cambia automáticamente la situación de la tienda de aplicaciones o del portal.

El siguiente gráfico ilustra la situación en que un operador móvil, una tienda de aplicaciones o un portal participan en la prestación y, por tanto, se encuadran dentro de la presunción.

Supuesto 5



* El operador móvil actúa como algo más que un proveedor de servicios de pago o que un proveedor de Internet.

¿Participa o no en la prestación? Ejemplos adicionales

Las tres situaciones siguientes ilustran con más detalle la cuestión de quién participa en la prestación y quién no:

Situación 1

Cuando:

1) el cliente de una tienda de aplicaciones compra un servicio electrónico (una suscripción a una revista electrónica, un juego, créditos de juegos) a un propietario de contenidos;

2) el contrato para la prestación del servicio electrónico se celebra directamente entre el propietario de contenidos y el cliente;

3) la tienda de aplicaciones cobra directamente el importe pero el servicio electrónico se presta (es decir, la transmisión técnica de los datos se efectúa) al teléfono del cliente a través de la red del operador móvil;

entonces no debe considerarse que el operador móvil participe en la prestación.

Situación 2

Cuando, en comparación con la situación 1, las circunstancias difieran en comparación con el apartado 3) y el operador móvil también cobre el importe, se seguiría considerando que el operador móvil no participa en la prestación.

Situación 3

Sin embargo, cuando el cobro del importe por parte del operador móvil se hiciera mediante algo más que un simple cargo en una cuenta (como en el caso de la situación 2) e incluyera otros elementos, entonces se considerará que el operador móvil participa en la prestación. Los elementos adicionales pueden incluir el uso de SMS *premium* cuando no se utilicen solo para procesar el pago.

No obstante, hay que tener en cuenta que el mercado de servicios electrónicos y de telecomunicaciones de desarrolla con rapidez, por lo que no es posible ni aconsejable que estas notas explicativas abarquen todas las situaciones que pueden darse en la práctica. De cualquier modo, debe quedar claro que la evaluación de cada caso tiene que incluir los elementos anteriormente mencionados.

3.4.4. Cuándo excluir la aplicación de la presunción: procesamiento de pagos

El artículo 9 *bis*, apartado 3, excluye a los sujetos pasivos que se encarguen solamente del procesamiento de los pagos, y no se considerará que estos participan en la prestación (en la cadena principal de las transacciones). Por ejemplo, esto abarcaría el pago por parte de una empresa de tarjetas de crédito.

Para evaluar si un sujeto pasivo se encarga únicamente del procesamiento de los pagos, son decisivos la realidad económica y los acuerdos contractuales (en la medida en que los hechos no los contradigan).

Además de proporcionar un método de pago, el sujeto pasivo puede realizar otras actividades directamente relacionadas con este procesamiento de pagos, pero sin vinculación con la prestación principal. Por ejemplo, la aceptación de riesgos de morosidad o la prestación de servicios de atención al cliente de primera línea que, esencialmente, signifiquen su remisión al proveedor salvo en situaciones vinculadas con el

procesamiento del pago en sí. Estas actividades no serían suficientes como para considerar que el sujeto pasivo ha participado en la prestación.

3.4.5. Condiciones para refutar la presunción

Se considera que un proveedor de servicios electrónicos o de telefonía por Internet está reconocido expresamente cuando pueda demostrarse claramente, tanto a partir de los acuerdos contractuales como de la información facilitada por **cada** sujeto pasivo que participe en la prestación y que sea finalmente comunicada al cliente final, que es la persona desde la que se presta el servicio.

Es necesario que se cumplan simultáneamente las dos condiciones mencionadas en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo para poder reconocer explícitamente al proveedor del servicio, por ejemplo al propietario del contenido de la aplicación, como tal. A lo largo de la cadena de suministro, la primera condición (letra a), emisión de una factura con IVA) se aplica a las transacciones B2B mientras que la segunda condición (letra b), emisión de una factura o recibo, aunque esto puede incluir una factura con IVA cuando se precise una factura B2C) se aplica con la última transacción B2C de la cadena.

En cuanto al proveedor del servicio (de servicios electrónicos o de telefonía prestados a través de Internet) que se reconocerá explícitamente, debe estar identificado de una manera suficientemente clara como proveedor en la factura con IVA emitida o puesta a disposición por cada sujeto pasivo que participe en la prestación, y en el recibo que se emita o ponga a disposición (cuando no haya una obligación de emitir una factura con IVA) del cliente final. Cuando cada sujeto pasivo que participe en la prestación no haya facilitado esta información y no se haya comunicado (emitiendo o facilitando un recibo o factura o una factura con IVA) al cliente final, no puede considerarse que el proveedor del servicio, por ejemplo el propietario del contenido de la aplicación, ha sido reconocido explícitamente como tal.

Al mismo tiempo, incluso si el sujeto pasivo cumple todas las condiciones para refutar la presunción del artículo 9 *bis*, no significa que no pueda considerarse que participa en la prestación (con arreglo al artículo 28 de la Directiva del IVA).

A la hora de identificar tanto el proveedor como el servicio, puede hacerse una referencia bien íntegra, bien usando una referencia, código o identificador similar específico y único siempre que la referencia utilizada sea suficientemente clara para todas las partes implicadas. La descripción del proveedor debe ser lo suficientemente inequívoca como para identificarle ante cualquiera de los clientes, pero no será necesario incluir todos los datos como la razón social completa, dirección o número de identificación a efectos del IVA del proveedor. No debe prescribirse ni darse prioridad a un método de identificación específico, ya que de otro modo se introducirían limitaciones adicionales para las empresas que aplican diferentes prácticas comerciales.

Con respecto a la factura B2B, debe cumplir las reglas normales del IVA[9].

[9] Con arreglo a las notas explicativas sobre facturación, referencia de documento: A-2, tema: definición de una factura electrónica, «una factura debe considerarse emitida cuando el proveedor o un tercero que actúe por cuenta de aquel, o del cliente en caso de autofacturación, dispongan la factura de forma que el cliente pueda recibirla. Esto puede significar que la factura electrónica se transmita directamente al cliente a través de, por ejemplo, correo electrónico o un enlace seguro, o indirectamente a través de uno o varios proveedores de servicios, o que se ponga a disposición del cliente y sea accesible por este a través de un portal web o cualquier otro método».

Cuando se haga referencia a un «recibo o factura» emitido o puesto a disposición del cliente, esto atañe a las transacciones B2C, como se ha explicado anteriormente. Esto debe considerarse como la condición mínima necesaria, junto con los demás elementos del artículo 9 *bis*, para permitir que el sujeto pasivo reconozca explícitamente al proveedor del servicio como tal. Esto no cambia las normas sobre facturación incluidas en la Directiva del IVA y su aplicación en el ámbito nacional. En particular, esta condición no impone una obligación de emitir facturas por prestaciones de servicios a clientes finales en Estados miembros cuando no se exija, y no excluye una obligación de hacerlo en Estados miembros donde la facturación también sea obligatoria en caso de transacciones B2C. Cuando se exija una factura B2C, deben facilitarse los datos mencionados en el artículo 226 de la Directiva del IVA, que incluyen más información que la factura o recibo[10].

3.4.6. Cuándo no puede refutarse la presunción

Siempre se presumirá que un sujeto pasivo que autorice el cargo al cliente, la prestación del servicio o la fijación de las condiciones generales actúa en nombre propio, pero por cuenta de otro sujeto pasivo. Basta con que se cumpla **una sola** de estas tres condiciones para evitar que dicho sujeto pasivo reconozca explícitamente a otro sujeto pasivo como proveedor del servicio al consumidor final.

Basta con que un sujeto pasivo de la cadena cumpla una de las tres condiciones para impedir que el resto de la cadena reconozca al proveedor del servicio original como quien suministra el servicio al consumidor final. Si, por ejemplo, una red de telefonía cumple una de las tres condiciones en cuanto a la fijación de los términos de pago, de prestación o contractuales, el propietario del contenido de la aplicación no puede ser el que realice la prestación al cliente final.

Por lo tanto, cuando varias partes de la cadena de suministro autoricen el cargo y/o la prestación y/o fijen las condiciones generales de esta, ninguna de ellas puede reconocer explícitamente al proveedor del servicio original como quien presta el servicio al consumidor final. La identificación correcta de todos los intermediarios de la cadena de suministro debe tener en cuenta las relaciones contractuales entre las partes. No puede pasarse por alto la percepción que el consumidor final tenga sobre quién le está prestando el servicio (véase también el apartado 3.4.7, en el que figura una aclaración adicional).

Autorización del cargo al cliente

La expresión «autorice el cargo al cliente» no es equivalente a percibir el pago o realizar el cobro. Se refiere a la situación en la que el sujeto pasivo puede influir en cuándo o con qué condiciones previas el cliente paga, o si paga. Un sujeto pasivo autoriza el pago cuando decide que puede realizarse un cargo o domiciliación en su cuenta o tarjeta de crédito, bancaria o similar del cliente como pago por el servicio. En la práctica, es probable que la persona que autorice el pago sea la persona que controla la plataforma técnica (por ejemplo, la tienda de aplicaciones o el portal) a través de la que se prestan u ofrecen los servicios.

[10] En el sitio web de la Comisión también figurará información sobre las normas en materia de facturación de los Estados miembros.

Autorización de la prestación de los servicios

La frase «autorice … la prestación de los servicios» es un concepto más general que la realización de la prestación. Se refiere a la situación en la que el sujeto pasivo puede influir en cuándo o con qué condiciones previas se lleva a cabo la prestación, o si se lleva a cabo. Un sujeto pasivo autoriza la entrega cuando envía la aprobación para iniciar la prestación del servicio, cuando presta el servicio él mismo o cuando encarga su prestación a un tercero. En la práctica, es probable que la persona que autorice la prestación sea la persona que controla la plataforma técnica (por ejemplo, la tienda de aplicaciones o el portal) a través de la que se prestan los servicios.

Fijación de los términos y condiciones generales de la prestación

En el contexto de la aplicación del artículo 9 *bis*, la frase «los términos y las condiciones generales de la prestación» abarca cualquier término y condición general que fije un sujeto pasivo que participe en la prestación y con el que un cliente final tenga que llegar a un acuerdo antes de contratar el servicio. Por ejemplo, incluye las condiciones que fijan los mercados y plataformas similares que exigen que los usuarios acepten las condiciones generales para usar dicho sitio web o plataforma (que podrían ser para mantener una cuenta) así como las condiciones generales (incluido el contrato de licencia) que el cliente final tenga que aceptar antes de recibir cualquier acceso a una aplicación o contenido.

En cuanto al significado de «fijar» las condiciones generales de la prestación, este abarca la situación en la que un sujeto pasivo toma la decisión sobre los términos generales y las condiciones específicas (por ejemplo derechos y obligaciones como el precio, términos de pago, condiciones de entrega, normas de garantía, etc.) y puede imponerlos a otros participantes (aceptándolas formalmente).

3.4.7. ¿Cómo actuar cuando al menos un intermediario de la cadena refuta la presunción?

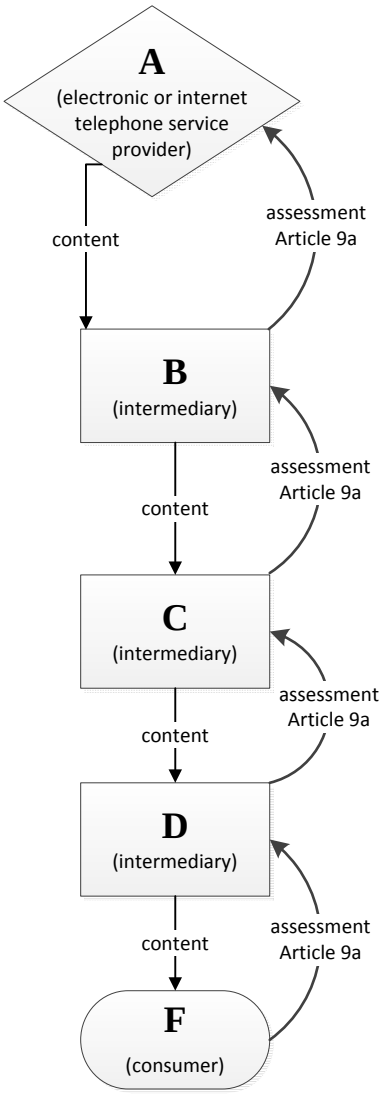
Normalmente, un intermediario que participa en la prestación está cubierto por la presunción del artículo 9 *bis*. No obstante, dicha presunción puede refutarse cuando se cumplan todas las condiciones requeridas.

Cualquier intermediario de la cadena de suministro que no cumpla las condiciones para refutar la presunción del artículo 9 *bis* queda encuadrado dentro de ella, y se considerará que él mismo ha recibido y prestado el servicio al siguiente intermediario de la cadena o al consumidor final. Esto hará que se le trate como proveedor del servicio.

Con el fin de analizar correctamente la situación de cada intermediario, **la evaluación de la cadena de suministro de un servicio debe comenzar en el nivel del consumidor final y retroceder en la cadena** según se indica en el siguiente gráfico (supuesto 6). Este planteamiento está estrechamente vinculado con el objeto del artículo 9 *bis*, que es gravar el impuesto lo más cerca posible del consumidor final salvo cuando haya un nivel de información suficiente que permita identificar al sujeto pasivo que realiza la prestación al consumidor final en un punto anterior de la cadena.

El siguiente gráfico ilustra el orden correcto a la hora de evaluar las transacciones en la cadena con respecto a la aplicación del artículo 9 *bis*.

Supuesto 6

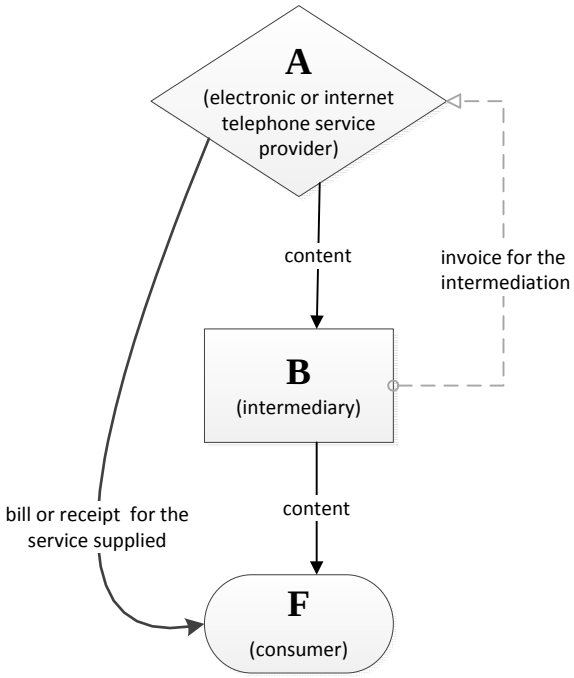


Los cuatro gráficos siguientes (supuestos 7-10) presentan una serie de supuestos generales relativos a la aplicación de la presunción del artículo 9 *bis* cuando al menos un intermediario de la cadena refute la presunción.

Los supuestos del 7 al 10 tratan de los tipos de situación **más** sencillos posibles con arreglo al artículo 9 *bis*. El objeto de estos gráficos es ofrecer orientaciones adicionales en **los marcos genéricos más comunes**. Las situaciones de la vida real suelen diferir de los gráficos en los detalles. Es importante tenerlo en cuenta cada vez que la información incluida en cualquiera de los gráficos de estas notas explicativas se aplique a situaciones concretas de la vida real.

Como siempre, hay que comenzar en el nivel del consumidor final y retroceder por la cadena para evaluar correctamente las transacciones. La situación más simple en la que puede tener lugar una refutación es la siguiente:

Supuesto 7



Comentarios al supuesto 7:

El intermediario B refuta la presunción.

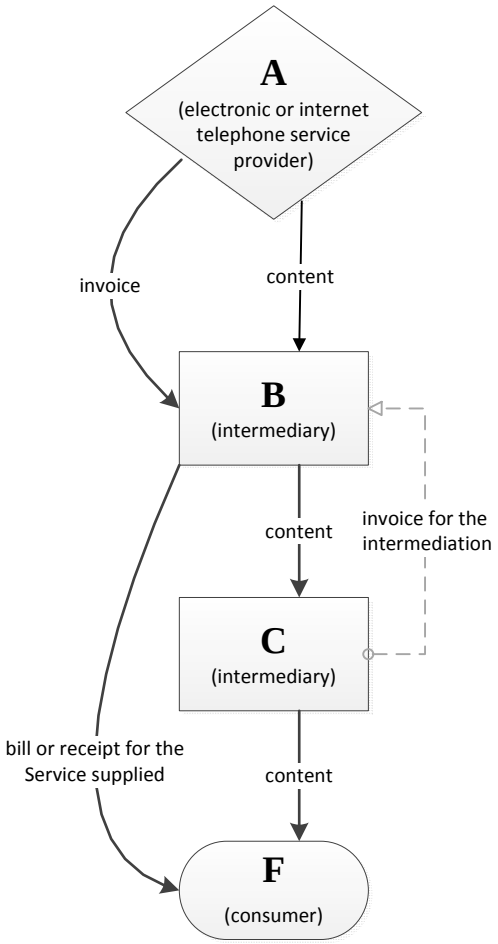
Puede hacerlo porque satisface las condiciones requeridas: en la factura que B emite a A figura una referencia suficientemente clara al servicio principal y al proveedor del servicio (se cumple la exigencia prevista en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra a)); en el recibo o cuenta que A emite al consumidor F se identifican el servicio y el proveedor del servicio (se cumple el requisito previsto en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra b)); y los acuerdos contractuales confirman que B solo presta determinados servicios de intermediación y que A presta el servicio principal.

Al mismo tiempo, no se impide que B pueda refutar la presunción porque **no** autoriza el cargo al cliente, **no** autoriza la prestación del servicio **ni** fija las condiciones generales.

Se estima que en este caso A (el propietario del contenido/desarrollador/proveedor del servicio inicial) es un proveedor que suministra el servicio al consumidor final. Emite el recibo o factura al consumidor final F. Normalmente, A será responsable del IVA con respecto a la prestación del servicio al consumidor final.

Los supuestos 8 y 9 muestran algunas situaciones más complejas.

Supuesto 8



Comentarios al supuesto 8:

El intermediario C refuta la presunción.

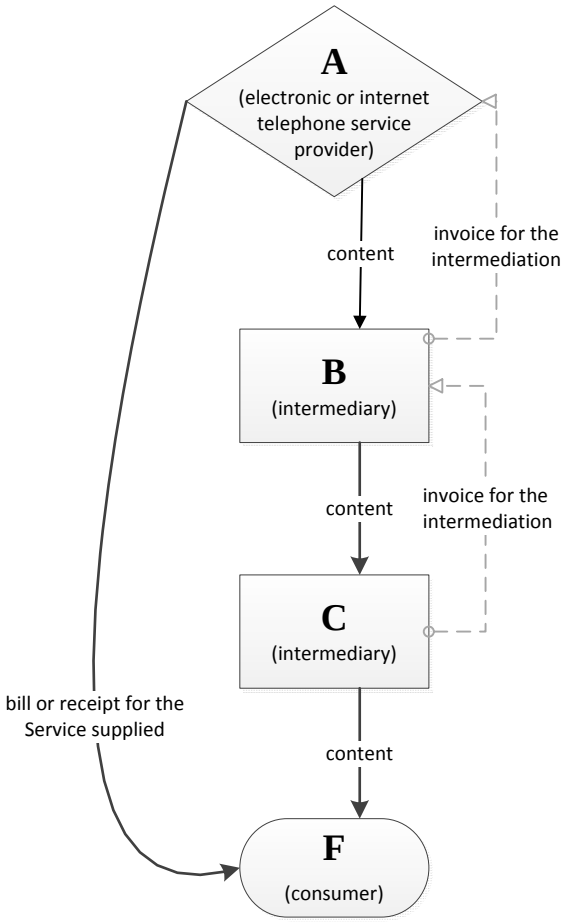
Puede hacerlo porque cumple las condiciones requeridas: en la factura que C emite a B figura una referencia suficientemente clara al servicio principal y al proveedor del servicio (se cumple la exigencia prevista en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra a)); en el recibo o cuenta que B emite al consumidor F se identifican el servicio y el proveedor del servicio (se cumple el requisito previsto en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra b)); los acuerdos contractuales confirman que C solo presta determinados servicios de intermediación y que B presta el servicio principal.

Al mismo tiempo, no se impide que C pueda refutar la presunción porque **no** autoriza el cargo al cliente, **no** autoriza la prestación del servicio **ni** fija las condiciones generales.

El intermediario B no puede (no cumple las condiciones) o no quiere refutar la presunción, a saber, se considera que recibe el servicio de A y lo presta después al consumidor final F (quien lo considera el proveedor del servicio). Normalmente, B será responsable del IVA con respecto a la prestación del servicio al consumidor final.

A (el propietario del contenido/desarrollador/proveedor del servicio inicial) presta el servicio a B y emite una factura B2B normal. No tiene un contacto directo con el consumidor final.

Supuesto 9



Comentarios al supuesto 9:

El intermediario C refuta la presunción.

Puede hacerlo porque cumple las condiciones requeridas: en la factura que C emite a B figura una referencia suficientemente clara al servicio principal y al proveedor del servicio (se cumple la exigencia prevista en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra a)); en el recibo o cuenta que A emite al consumidor F se identifican el servicio y el proveedor del servicio (se cumple el requisito previsto en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra b)); los acuerdos contractuales confirman que C solo presta determinados servicios de intermediación y que la responsabilidad del servicio principal que se presta se traslada a B.

Al mismo tiempo, no se impide que C pueda refutar la presunción porque **no** autoriza el cargo al cliente, **no** autoriza la prestación del servicio **ni** fija las condiciones generales.

El intermediario B también refuta la presunción. Puede hacerlo porque cumple las condiciones requeridas: en la factura que B emite a A figura una referencia suficientemente clara al servicio principal y al proveedor del servicio (se cumple la exigencia prevista en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra a)); en el recibo o cuenta que A emite al consumidor F se identifican el servicio y el proveedor del servicio (se cumple el requisito previsto en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra b)); los acuerdos contractuales confirman que B solo presta determinados servicios de

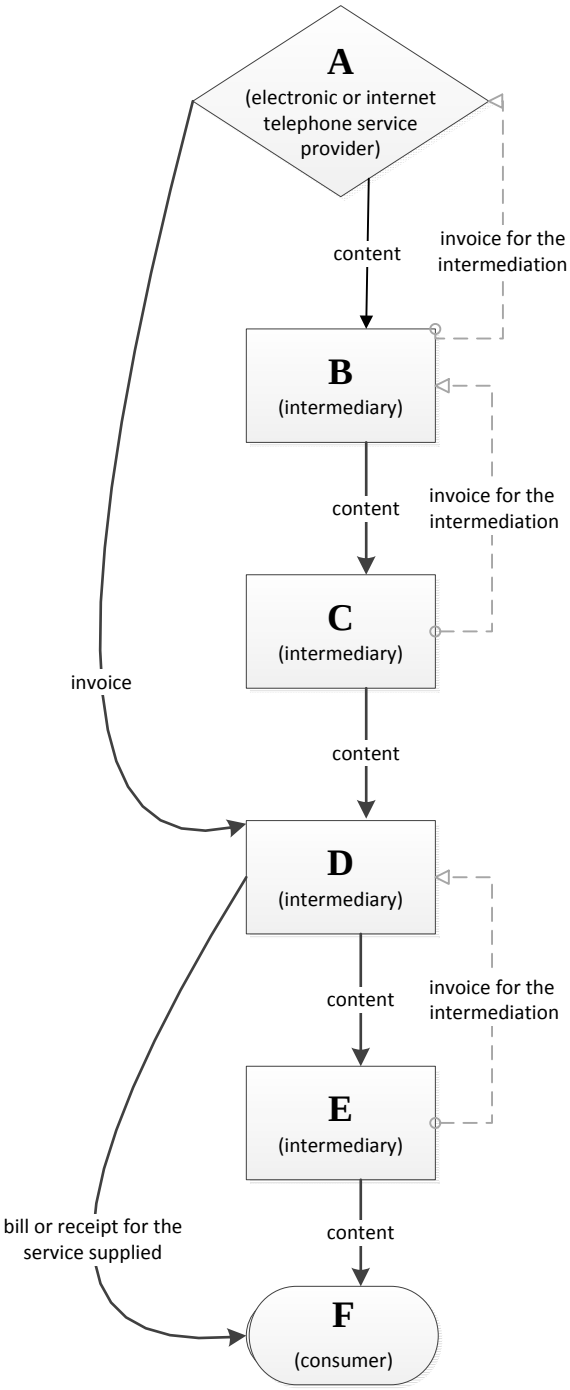
intermediación y que la responsabilidad del servicio principal que se presta se traslada a A.

Al mismo tiempo, no se impide que B pueda refutar la presunción porque **no** autoriza el cargo al cliente, **no** autoriza la prestación del servicio **ni** fija las condiciones generales.

Se estima que en este caso A (el propietario del contenido/desarrollador/proveedor del servicio inicial) es un proveedor que suministra el servicio al consumidor final. Emite el recibo o factura al consumidor final F. Normalmente, A será responsable del IVA con respecto a la prestación del servicio al consumidor final.

En el último supuesto (nº 10) se presenta una situación más compleja (en comparación con el supuesto 8), en la que no todos los intermediarios refutan la presunción del artículo 9 *bis*.

Supuesto 10



Comentarios al supuesto 10:

El intermediario E refuta la presunción.

Puede hacerlo porque cumple las condiciones requeridas: en la factura que E emite a D figura una referencia suficientemente clara al servicio principal y al proveedor del servicio (se cumple la exigencia prevista en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra a)); en el recibo o cuenta que D emite al consumidor F se identifican el servicio y el proveedor del servicio (se cumple el requisito previsto en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra b)); los acuerdos contractuales confirman que E solo presta determinados servicios de intermediación y que D presta el servicio principal.

Al mismo tiempo, no se impide que E pueda refutar la presunción porque **no** autoriza el cargo al cliente, **no** autoriza la prestación del servicio **ni** fija las condiciones generales.

El intermediario D no puede (dado que no cumple las condiciones para ello) o no quiere refutar la presunción, es decir, se considera que recibe el servicio de A (en nuestro supuesto) y posteriormente lo presta al consumidor final F (quien lo considera el proveedor del servicio). Normalmente, D será responsable del IVA con respecto a la prestación del servicio al consumidor final.

El intermediario C refuta la presunción.

Puede hacerlo porque se cumplen las condiciones requeridas: en la factura que C emite a B (por su servicio de intermediación) figura una referencia suficientemente clara al servicio principal y al proveedor del servicio (en esta parte «superior» de la cadena de suministro, el proveedor del servicio identificado es A) (se cumple la exigencia prevista en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra a)); los acuerdos contractuales confirman que C solo presta determinados servicios de intermediación a B y que la responsabilidad de prestar el servicio principal se traslada a B. D cumple la exigencia del artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra b), ya que emite un recibo o factura al consumidor F en los que se identifican el servicio y el proveedor del servicio (que en esta «parte inferior» de la cadena es D).

Al mismo tiempo, no se impide que C pueda refutar la presunción porque **no** autoriza el cargo al cliente, **no** autoriza la prestación del servicio **ni** fija las condiciones generales.

Es importante señalar que, con el fin de cumplir los requisitos previstos en el artículo 9 *bis*, C necesita disponer de información suficiente sobre el servicio principal y el proveedor del servicio. Normalmente, C necesitaría basarse en información facilitada por B, que por su parte debe recibirla de A (el propietario del contenido/desarrollador/proveedor del servicio inicial).

En caso de que C no disponga de información suficiente, quedará encuadrado en la presunción.

El intermediario B refuta la presunción.

Puede hacerlo porque se cumplen las condiciones requeridas: en la factura que B emite a A (por su servicio de intermediación) figura una referencia suficientemente clara al servicio principal y al proveedor del servicio, y en la factura que A emite a D se identifican el servicio principal y el proveedor del servicio (en esta parte «superior» de la cadena de suministro, el prestador del servicio identificado es A) (se cumple la exigencia prevista en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra a)); los acuerdos contractuales confirman que B solo presta determinados servicios de intermediación y que A presta el servicio principal. D cumple el requisito previsto en el artículo 9 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, letra b), ya que emite un recibo o factura al consumidor F en los que se identifican en servicio y el proveedor del servicio (que en esta «parte inferior» de la cadena es D).

Al mismo tiempo, no se impide que B pueda refutar la presunción porque **no** autoriza el cargo al cliente, **no** autoriza la prestación del servicio **ni** fija las condiciones generales.

Es importante señalar que, con el fin de cumplir los requisitos previstos en el artículo 9 *bis*, B necesita disponer de información suficiente sobre el servicio principal y el

proveedor del servicio. Normalmente, B necesitaría basarse en información facilitada por A.

En caso de que B no disponga de información suficiente, quedará encuadrado en la presunción.

A (el propietario del contenido/desarrollador/proveedor del servicio inicial) presta el servicio a D y emite una factura B2B normal. No tiene un contacto directo con el consumidor final.

3.4.8. ¿Cómo se aplica la presunción con respecto a servicios de telefonía prestados a través de Internet?

El artículo 9 *bis*, apartado 2, establece que cuando los servicios de telefonía por Internet se presten a través de una red de telecomunicaciones, una interfaz o un portal en las mismas condiciones que las previstas en el apartado 1, será de aplicación el apartado 2.

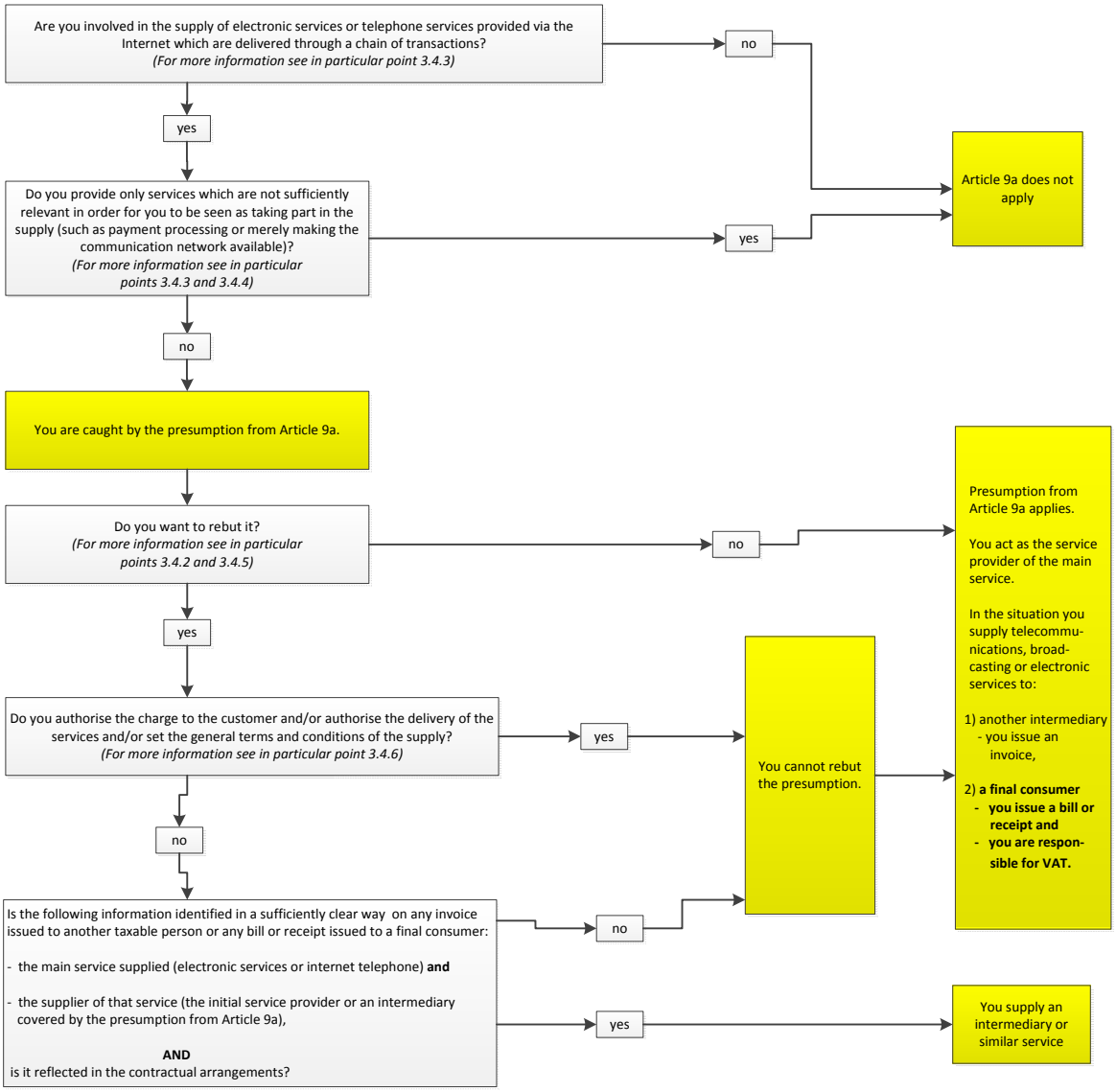
Como los servicios de telefonía pueden prestarse mediante intermediarios, también se necesita una presunción sobre quién presta realmente el servicio al consumidor final. Los servicios telefónicos prestados a través de Internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por Internet (VoIP), se deben tratar del mismo modo que los servicios electrónicos en el contexto del artículo 9 *bis*.

3.5. Dudas específicas que surgen de esta disposición

3.5.1. ¿Cuándo se aplica el artículo 9 bis? Representación gráfica

El siguiente gráfico presenta un ejemplo de alto nivel sobre cómo debe aplicarse el artículo 9 *bis*.

Para obtener información más detallada, sírvase leer el capítulo 3. Las definiciones de servicios electrónicos y de telecomunicaciones se abordan en el capítulo 2.



3.5.2. ¿Por qué esta presunción no se sitúa junto con las otras presunciones?

Esta disposición establece una presunción, al igual que lo dispuesto en la subsección 3 *bis*. Sin embargo, debe advertirse que la subsección 3 *bis* se centra en la *ubicación del cliente*, mientras que el artículo 9 *bis* establece una presunción sobre *quién* es *el proveedor* de los servicios. El planteamiento correcto, en línea con la lógica de la Directiva del IVA, consiste primero en identificar correctamente al prestador de un servicio. El siguiente paso es evaluar correctamente la naturaleza del servicio y, solo después de esto, el lugar al que pertenece el cliente. Por este motivo, el artículo 9 *bis* no puede situarse junto con el resto de las presunciones.

3.5.3. ¿Por qué esta presunción no cubre los servicios de radiodifusión y televisión?

Como se explica en el apartado 2.4.2, la definición de los servicios de radiodifusión y televisión del artículo 6 *ter* es relativamente restringida y exige que el prestador tenga «responsabilidad editorial» sobre el contenido para que dicho servicio quede encuadrado en la presunción.

En virtud del artículo 9 *bis*, de conformidad con la presunción cuando se aplique, el «intermediario» en el suministro de servicios de radiodifusión y televisión se convertiría en el proveedor del servicio (emisora) ya que no podría excluirse de esta posición por las condiciones adicionales incluidas en esta disposición (como resultado del apartado 1, párrafo tercero).

Por este motivo (ya que no se podría impedir la aplicación de la presunción en virtud del 1, párrafo primero), no pareció apropiado incluir los servicios de radiodifusión y televisión en el artículo 9 *bis*.

3.5.4. ¿Qué son las redes de telecomunicaciones?

Véase el glosario en el apartado 1.6.

3.5.5. ¿Qué es una interfaz o un portal?

Véase el glosario en el apartado 1.6.

4. LUGAR DE ESTABLECIMIENTO DE UNA PERSONA JURÍDICA QUE NO TENGA LA CONDICIÓN DE SUJETO PASIVO (ARTÍCULO 13 *BIS*)

4.1. Disposición pertinente

Puede encontrarse la disposición pertinente en el Reglamento de Ejecución del IVA:

- Artículo 13 *bis*

Cuando se haga referencia a un artículo del Reglamento de Ejecución del IVA, se omite la referencia a dicho acto jurídico particular y solo se menciona el artículo.

4.2. Antecedentes

Dentro del sistema del IVA, un consumidor final (también denominado persona que no tenga la condición de sujeto pasivo) puede ser una persona física (a saber, un particular) o una persona jurídica (como una autoridad pública).

Cuando se presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos a un particular, el IVA se adeudará por norma general en el lugar donde el particular tenga su domicilio o residencia habitual (a partir de 2015).

En cuanto a estas prestaciones de servicios, si el cliente es una persona jurídica (que no tenga la condición de sujeto pasivo) el factor determinante será el lugar de establecimiento de dicha persona.

A este respecto, para aplicar las normas del lugar de prestación es importante recordar que, según el artículo 43, apartado 2, de la Directiva del IVA, a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo identificada a efectos del IVA se la debe considerar como un sujeto pasivo.

Cuando el IVA tenga que aplicarse en el lugar «**de establecimiento**» del consumidor final (en caso de una persona jurídica) o en el lugar donde tenga su «**domicilio**» o «**residencia habitual**» (en caso de que el cliente sea una persona física), es necesario tener claro el significado de estos tres conceptos.

Los artículos 12 y 13 ya ofrecen orientaciones sobre los conceptos de domicilio o residencia habitual. El domicilio habitual es el domicilio de una persona física inscrito en el censo de población o registro similar, o el domicilio que dicha persona haya indicado a las autoridades tributarias relevantes. También se deja claro que normalmente una persona física reside en el lugar donde dicha persona viva normalmente como resultado de vínculos personales y profesionales. Cuando estos vínculos existan en diferentes países, la residencia habitual vendrá determinada por los vínculos personales que muestren lazos estrechos entre la persona y un lugar donde viva.

4.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración?

Una persona jurídica pertenece a su lugar de establecimiento. En cuanto a personas jurídicas que lleven a cabo actividades económicas (sujetos pasivos), en los artículos 10 y 11 figuran orientaciones sobre el lugar de establecimiento, pero no hay tales orientaciones con respecto a personas jurídicas sin actividad económica (personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo).

En este contexto, era necesario aclarar el concepto de «establecimiento», que ahora se incluye en el artículo 13 *bis*.

4.4. ¿Qué aporta la disposición?

El artículo 13 *bis* define el lugar en el que está establecida o posee un establecimiento una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo.

Es el lugar en que se realicen (efectúen/lleven a cabo) las funciones de su administración central, o cualquier otro lugar que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento (es decir, el lugar desde el que dirigen las actividades).

Al contrario que un sujeto pasivo, normalmente una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo no llevará a cabo actividades económicas. Por lo tanto, era necesario ofrecer orientaciones separadas sobre el lugar de establecimiento de una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo.

Sin embargo, la definición y las comprobaciones que deben aplicarse reflejan los principios existentes para determinar la sede de la actividad económica de un sujeto pasivo (artículo 10) y cualquier establecimiento permanente que pueda tener (artículo 11, apartado 1).

Los elementos utilizados son similares a los aplicados en el caso de un sujeto pasivo, pero se han adaptado para adecuarlos a la situación de una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, que no ejercerá actividades comerciales.

5. CONDICIÓN DE UN CLIENTE QUE NO HAYA COMUNICADO SU NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN A EFECTOS DEL IVA (ARTÍCULO 18)

5.1. Disposición pertinente

Puede encontrarse la disposición pertinente en el Reglamento de Ejecución del IVA:

- Artículo 18, apartado 2, párrafo segundo

Cuando se haga referencia a un artículo del Reglamento de Ejecución del IVA, se omite la referencia a dicho acto jurídico particular y solo se menciona el artículo.

5.2. Antecedentes

A partir del 1 de enero de 2015, el lugar de imposición para la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos será el mismo para las transacciones B2B (entre empresas) y B2C (entre empresas y consumidores finales).

Independientemente de este cambio, seguirá siendo necesario que el prestador determine la condición del cliente (si es una empresa o un consumidor final) ya que influirá en la responsabilidad del proveedor a efectos del IVA. Cuando la prestación del servicio se realice a un consumidor final, o si el cliente está establecido en el mismo Estado miembro que el prestador, este último deberá liquidar el impuesto. Cuando la prestación se realice a un cliente con la condición de sujeto pasivo establecido en un Estado miembro distinto al del proveedor, este último no debe cargar el IVA ya que corresponderá al cliente liquidar el impuesto en virtud del mecanismo de autoliquidación o de inversión del sujeto pasivo.

5.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración?

El artículo 18[11] es aplicable en los casos en que se necesita identificar la condición del cliente para aplicar correctamente las normas del lugar de prestación de los servicios. Para verificar la condición del cliente y el lugar al que pertenece, un proveedor suele basarse principalmente en el número de identificación a efectos del IVA que su cliente le haya comunicado.

El párrafo primero indica al proveedor cuándo puede considerar a un cliente de la UE como sujeto pasivo. Esto es así cuando el cliente comunica su número de identificación a efectos del IVA o demuestra que se encuentra inmerso en el proceso de registro a efectos del IVA.

Cuando no se haya comunicado ningún número de identificación a efectos del IVA, el apartado 2, párrafo primero, indica al proveedor que solo podrá considerar que el cliente no tiene la condición de sujeto pasivo cuando no haya información en sentido contrario.

En relación con los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, a partir de 2015 la condición del cliente no influirá a la hora de identificar el

[11] El artículo 18 ayuda al proveedor a identificar la condición del cliente, pero la disposición no la modifica. Es importante recordar que cualquier persona que lleve a cabo de forma independiente cualquier actividad económica en cualquier lugar, sean cuales sean el objeto o el resultado de dicha actividad, tendrá la consideración de sujeto pasivo. Para ser sujeto pasivo no es necesario estar registrado. En otras palabras, el hecho de que un sujeto pasivo no tenga un número de identificación a efectos de IVA no cambia su condición.

lugar de prestación. Por lo tanto, independientemente de si el cliente es un sujeto pasivo o un consumidor final, los ingresos se abonarán al mismo Estado miembro.

En cuanto a estos servicios, suele haber un gran volumen de prestaciones de escaso valor y, por lo tanto, resulta especialmente importante que la empresa pueda establecer con rapidez y seguridad la condición de sus clientes. En otras palabras, es necesario que una empresa tenga más seguridad a la hora de decidir si aplica o no el IVA. Por estos motivos se introdujo el artículo 18, apartado 2, párrafo segundo. Su objetivo es simplificar la aplicación de las normas con respecto a servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos.

5.4. ¿Qué aporta la disposición?

El artículo 18, apartado 2, párrafo segundo facilita que las empresas distingan los clientes empresariales de los clientes que son consumidores finales. Su principal objeto es ofrecer mayor seguridad jurídica al proveedor en cuanto a la condición de su cliente pasando por alto otra información al margen del número de identificación a efectos del IVA.

El proveedor de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos **puede** considerar que cualquier cliente que no le facilite un número de identificación a efectos del IVA es una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo. Esto permitirá al proveedor determinar inmediatamente y con seguridad si el pago del IVA le corresponde a él (en caso de cualquier prestación a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo o a un sujeto pasivo en el mismo Estado miembro) o si es el cliente quien debe liquidar el impuesto (porque la prestación se realiza a un sujeto pasivo de otro Estado miembro).

Para el proveedor es opcional acogerse a esta disposición.

El prestador puede tratar a los clientes que carezcan de un número de identificación a efectos del IVA como consumidores finales. Si lo hace, se protegerá frente a cualquier responsabilidad posterior si el cliente nunca le comunica su número de identificación a efectos del IVA, lo que podría tomarse como un indicio de que el consumidor **no** actuó de hecho como un sujeto pasivo.

Sin embargo, el proveedor no está obligado a tratar como consumidor final a un cliente que sea sujeto pasivo y actúe como tal: si quiere tratarle como un sujeto pasivo, aunque su cliente todavía no le haya comunicado su número de identificación a efectos del IVA, puede hacerlo. No obstante, la carga de la prueba recaerá sobre él, y para evitar la responsabilidad deberá disponer de información suficiente para sustanciar la condición de su cliente.

Con respecto al cliente, una vez se le atribuya un número de identificación a efectos del IVA, obviamente el artículo 55 le obliga a comunicarlo inmediatamente al proveedor con el fin de permitirle presentar una declaración recapitulativa, según se precise.

Esta opción está a disposición del prestador **siempre y cuando** el cliente no haya comunicado su número de identificación a efectos del IVA. Cuando, a pesar de ser un sujeto pasivo, se trate al cliente como si fuera un consumidor final, el cliente no puede recuperar el IVA que, en vez de ello, se convierte en un coste final para él. Para no despojar al cliente de sus derechos, se le debe dar la oportunidad de rectificar la situación con su proveedor. Por lo tanto, la opción para el prestador solo es aplicable hasta que el cliente comunique su número de identificación a efectos del IVA. En tal caso, el prestador

tendrá que introducir los ajustes necesarios con arreglo a las reglas normales. Esto podría incluir el reembolso de cualquier IVA previamente gravado al cliente y efectuar los ajustes necesarios en su declaración del IVA (a través de la miniventanilla única).

El cliente debe comunicar su número de identificación a efectos del IVA en un plazo razonable tras la prestación del servicio. Si un cliente se retrasa mucho, se puede asumir normalmente que no está actuando como sujeto pasivo al contratar el servicio.

Al enfrentarse a casos concretos, hay que tener en cuenta que esta medida de facilitación no tendrá ninguna consecuencia sobre los ingresos para el Estado miembro del cliente.

5.5. Dudas específicas que surgen de esta disposición

5.5.1. ¿Está un prestador obligado a tratar a un cliente sin número de identificación a efectos del IVA como un consumidor final?

Independientemente de que haya información en sentido contrario, el proveedor «puede» considerar que un cliente no tiene la condición de sujeto pasivo siempre que dicho cliente no haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA. No obstante, el artículo 18, apartado 2, párrafo segundo, no le obliga a hacerlo. Si tiene otra información para justificar la condición del cliente como sujeto pasivo, el proveedor puede tratarle como tal, pero entonces asume el riesgo en caso de que las cosas vayan mal con su cliente.

5.5.2. ¿Cómo debe tratar un proveedor a un cliente establecido fuera de la UE?

Cuando se prestan servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos a clientes establecidos o con residencia fuera de la UE, la prestación queda fuera del ámbito del IVA de la UE. Esto es así independientemente de la condición del cliente.

Salvo que se aplique la norma de la utilización o de la explotación efectivas prevista en el artículo 59 *bis* de la Directiva del IVA, el proveedor no necesita conocer la condición del cliente, sino que solo necesita determinar el lugar al que pertenece dicho cliente. Esto también lo confirma el artículo 3.

5.5.3. ¿Cuál fue la razón para usar «podrá considerar» en lugar de «considerará» en el artículo 18, apartado 2?

El uso del término «podrá» en el artículo 18, apartado 2, párrafo segundo, hace que para el proveedor sea opcional acogerse a esta disposición.

Si la disposición dijera «considerará», obligaría a un proveedor que no recibiera un número de identificación a efectos del IVA de su cliente a tratarlo como una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo. Sin embargo, no se excluye que, incluso en ausencia de un número de identificación a efectos del IVA, el proveedor sepa que su cliente es de hecho un sujeto pasivo y, por lo tanto, la referencia a «podrá considerar» le permite tratar a dicho cliente como una persona que sí tiene la condición de sujeto pasivo.

Si el prestador tiene información suficiente para justificar que el cliente es de hecho un sujeto pasivo, no está obligado a tratar de otro modo a su cliente y puede emitir una factura sin IVA si, de conformidad con el artículo 196 de la Directiva del IVA, corresponde a este último liquidar el IVA.

5.5.4. ¿Cuáles son las repercusiones en el caso de que el proveedor decida no recurrir a la opción incluida en el artículo 18, apartado 2, párrafo segundo?

En ausencia de un número de identificación a efectos del IVA, cuando el proveedor no se acoja a la opción prevista en el artículo 18, apartado 2, párrafo segundo, necesita poder justificar que el cliente es de hecho un sujeto pasivo. De no ser esto posible, el proveedor podría ser responsable de pagar el IVA por cuenta de la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

5.5.5. ¿Qué tendría que hacer el proveedor si el cliente le comunica posteriormente su número de identificación a efectos del IVA?

Cuando el cliente no haya facilitado un número de identificación a efectos del IVA y el proveedor dude sobre su condición, el proveedor puede protegerse tratando al cliente como una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo hasta que se facilite el número de identificación a efectos del IVA (si se facilita en algún momento).

Sin embargo, esta evaluación inicial tendrá que revisarse y corregirse en caso de que el cliente comunique posteriormente al proveedor su número de identificación a efectos del IVA. En este caso es importante recordar el artículo 25, que declara que **para la aplicación de las normas relativas al lugar de realización de la prestación de servicios únicamente se tendrán en cuenta las circunstancias que concurran en el momento del devengo del impuesto.**

Una vez el cliente comunique su número de identificación a efectos del IVA, el prestador tendrá que realizar los ajustes necesario (emisión de facturas corregidas, reembolso del IVA repercutido al cliente, corrección de su declaración de IVA (miniventanilla única), etc.).

5.5.6. ¿Cuándo debería comunicar el cliente su identificación a efectos del IVA?

Un cliente que en el momento de la compra se encuentre en pleno proceso de registro no podrá comunicar un número de identificación a efectos del IVA y, por tanto, el proveedor puede tratarle como una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo. No obstante, una vez registrado, el cliente estará en posición de comunicar su número de identificación a efectos del IVA. Si lo hace, el proveedor ya no podrá seguir acogiéndose a la opción prevista en el artículo 18, apartado 2, párrafo segundo.

La comunicación tiene que realizarse de forma diligente, y por tanto debe realizarse en un plazo razonable. Los proveedores pueden prever en sus acuerdos contractuales lo que consideren un «plazo razonable». También podría darse el caso de que, en virtud de la legislación nacional, la comunicación deba realizarse en un plazo determinado.

5.5.7. ¿Puede un cliente que sea sujeto pasivo pero a quien el proveedor haya tratado como una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo recuperar el IVA que el proveedor le haya aplicado?

Si el cliente no comunica su número de identificación a efectos del IVA, el proveedor puede optar por tratarle como un consumidor final y aplicar el IVA. En circunstancias normales, el proveedor no debería haber gravado este IVA. Si se diera el caso, el IVA aplicado puede recuperarse, pero no solicitándolo a la autoridad tributaria mediante cualquiera de los procedimientos normales de deducción/reembolso. En lugar de ello, el cliente tendrá que solventar la situación con el proveedor.

5.5.8. *¿Qué debería hacerse cuando un cliente comunique un número de identificación a efectos del IVA pero el proveedor dude sobre la condición del cliente o la calidad en la que esté actuando?*

Con arreglo al artículo 18, apartado 1, letra a, el proveedor puede considerar al cliente como sujeto pasivo cuando este último le comunique su número de identificación a efectos del IVA, el número se haya verificado satisfactoriamente en VIES y no haya información que sugiera que el cliente no es un sujeto pasivo. Por lo tanto, en los casos en que, basándose en otra información disponible, el proveedor dude sobre la condición del cliente o la calidad en la que esté actuando, puede decidir que la propia comunicación del número de identificación a efectos del IVA no basta para tratar al cliente como sujeto pasivo. Al tomar su decisión, el proveedor debe tener en cuenta el artículo 19.

5.5.9. *¿Hay una contradicción entre la opción prevista en el artículo 18, apartado 2, párrafo segundo y el requisito existente en algunos Estados miembros de incluir el número de identificación a efectos del IVA en la factura con el fin de que el proveedor pueda abstenerse de aplicar el IVA a la prestación transfronteriza de servicios?*

No, no hay ninguna contradicción entre estos dos elementos. El artículo 18, apartado 2, párrafo segundo, ofrece una opción para el proveedor cuando el cliente no haya comunicado su número de identificación a efectos del IVA. Sin embargo, cuando los Estados miembros tengan requisitos más estrictos para aceptar que, en ausencia del número a efectos del IVA del cliente, está justificado que el prestador no aplique este IVA a las prestaciones transfronterizas de servicios, en la práctica la capacidad de elección del proveedor de no usar esta opción (tratar al cliente como consumidor final) será limitada.

6. CLIENTES ESTABLECIDOS O CON RESIDENCIA EN MÁS DE UN PAÍS (ARTÍCULO 24)

6.1. Disposición pertinente

Puede encontrarse la disposición pertinente en el Reglamento de Ejecución del IVA:

- Artículo 24

Cuando se haga referencia a un artículo del Reglamento de Ejecución del IVA, se omite la referencia a dicho acto jurídico particular y solo se menciona el artículo.

6.2. Antecedentes

En el caso de las transacciones entre empresas y consumidores finales (B2C), el lugar de imposición depende del lugar de establecimiento del consumidor final o donde tenga un establecimiento (si fuera una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo) o del lugar de su domicilio o residencia habitual (en el caso de una persona física).

6.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración?

Cuando el cliente esté establecido o resida en más de un país, puede haber conflictos de jurisdicción entre Estados miembros sobre cuál de ellos, en su caso, tendría derecho a cobrar el impuesto. Esto puede provocar una doble imposición.

Debe darse prioridad al lugar que mejor garantice la imposición en el lugar de consumo efectivo de los servicios. No obstante, para aclarar este concepto eran necesarias orientaciones adicionales.

6.4. ¿Qué aporta la disposición?

El artículo 24 ofrece las orientaciones necesarias para evitar conflictos entre Estados miembros que podrían provocar que el proveedor se enfrente a una doble imposición cuando el consumidor final esté establecido o resida en más de un país.

Es pertinente en las situaciones en que los servicios prestados a un consumidor final se graven en el lugar al que pertenezca el consumidor final, como en el caso de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos (artículo 58 de la Directiva del IVA).

Cuando estos servicios se presten a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo, se dará prioridad al lugar donde se realicen las funciones de su administración central (letra a)). Esto será así salvo que haya pruebas de que los servicios se usan en otro establecimiento de dicha persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo.

Si la prestación se realiza a una persona física, se debe dar prioridad a la residencia habitual de dicha persona (letra b)). El domicilio solo debe usarse si hay pruebas de que los servicios se utilizan allí.

Como se señala en el Considerando 7 del Reglamento 1042/2013, el objeto es dar prioridad al lugar que mejor garantice la imposición en el lugar de consumo efectivo de los servicios.

6.5. Dudas específicas que surgen de esta disposición

6.5.1. ¿Cómo deben aplicarse las presunciones del artículo 24 bis y del artículo 24 ter cuando el cliente esté establecido o resida en más de un país?

Esta disposición trata de evitar conflictos de jurisdicción entre Estados miembros sobre cuál de ellos, en su caso, tiene derecho al cobro del impuesto.

Cuando se aplique una de las presunciones específicas previstas en el artículo 24 *bis* o en el artículo 24 *ter*, letras a), b) o c), el lugar de prestación, se identifica mediante referencia a indicadores particulares que indiquen el lugar de establecimiento o residencia del cliente[12]. Por lo tanto, solo puede surgir un conflicto entre dos lugares de establecimiento o residencia si una autoridad tributaria refutara una de las presunciones específicas porque haya indicios de una mala utilización o abuso por parte del proveedor. Si tras la refutación de una de tales presunciones basándose en la información disponible se identifica que un cliente está establecido o reside en más de un Estado miembro, se aplicará el artículo 24.

De no aplicarse ninguna de las presunciones específicas, se presumirá que el lugar al que pertenece el cliente es el lugar determinado como tal por el proveedor basándose en dos elementos de prueba no contradictorios en virtud del artículo 24 *ter*, letra d). En el caso de que, con base en la información disponible, se identifique que un cliente está establecido o reside en más de un Estado miembro, será especialmente pertinente guiarse por lo dispuesto en el artículo 24.

6.5.2. ¿Cómo debe aplicarse el artículo 24 septies, que trata elementos de prueba, en caso de un cliente esté establecido o resida en más de un país?

El artículo 24 *septies* ofrece una lista no exhaustiva de elementos de prueba que el proveedor podría utilizar a la hora de identificar el lugar de establecimiento, domicilio o residencia habitual de un cliente final. Cuando, basándose en las pruebas disponibles, el proveedor identifique dos países de establecimiento o residencia del cliente, debe elegir el país de imposición de conformidad con el artículo 24 (véase también el apartado 6.4).

[12] En el capítulo 7 se describe con más detalle el ámbito de las presunciones específicas de los artículos 24 *bis* y 24 *ter*, letras a) a c).

7. PRESUNCIONES RELATIVAS A LA UBICACIÓN DEL CLIENTE (ARTÍCULOS 24 *BIS* Y 24 *TER*)

7.1. Disposiciones pertinentes

Pueden encontrarse las disposiciones pertinentes en el Reglamento de Ejecución del IVA:

Prestación de servicios digitales en una ubicación física del proveedor:

- Artículo 24 *bis*

Prestación de servicios digitales a través de una línea fija terrestre:

- Artículo 24 *ter*, letra a)

Prestación de servicios digitales a través de redes móviles:

- Artículo 24 *ter*, letra b)

Prestación de servicios digitales utilizando un descodificador:

- Artículo 24 *ter*, letra c)

Prestación de otros servicios digitales:

- Artículo 24 *ter*, letra d)

Cuando se haga referencia a un artículo del Reglamento de Ejecución del IVA, se omite la referencia a dicho acto jurídico particular y solo se menciona el artículo.

7.2. Antecedentes

A partir del 1 de enero de 2015, de conformidad con los artículos 44 y 58 de la Directiva del IVA, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos se gravarán en todos los casos en el lugar del cliente. Esto será así independientemente de si tales servicios los prestan empresas de la UE o de terceros países y de la condición de su cliente (es decir, con independencia de que tenga o no la condición de sujeto pasivo).

7.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración?

Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos (servicios digitales) suelen prestarse a distancia y el proveedor necesita poder determinar de forma sencilla la ubicación de su cliente con el fin de que pueda automatizarse el régimen del IVA imponiendo la menor carga administrativa posible.

Cuando cada prestación individual tenga un valor reducido pero al mismo tiempo el número de transacciones sea muy elevado, se necesitan presunciones para facilitar la aplicación práctica de las normas aplicables a partir de 2015. También hay situaciones en las que, debido al contexto particular en el que se presta el servicio digital, es muy complicado identificar no solo la ubicación sino también la condición del cliente. También en tales casos se necesita una presunción. Obviamente, todas estas presunciones deben ser coherentes con las normas previstas en la Directiva del IVA.

Las presunciones pretenden ofrecer cierta flexibilidad para tener en cuenta la evolución futura de la tecnología de la información. Como la tecnología está en constante cambio, es probable que aparezcan en el mercado nuevos servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos. Si el ámbito de las presunciones es demasiado restrictivo, se correría el riesgo de que no sirvan para su objeto.

7.4. ¿Qué aportan las disposiciones?

Las disposiciones incluidas en la subsección 3 *bis* establecen presunciones cuando para el proveedor sea extremadamente difícil, si no prácticamente imposible, saber dónde tiene efectivamente el cliente su establecimiento, domicilio o residencia habitual. Para facilitar la aplicación, se ofrecen presunciones sobre la ubicación del cliente.

Gran parte de las presunciones tratan de la aplicación de las normas aplicables a partir del 1 de enero de 2015 (artículos 24 *bis* y 24 *ter*)[13]. Al fijar tales presunciones, se tienen en cuenta las soluciones técnicas de la tecnología de la información actualmente a disposición de las empresas.

Para aplicar una presunción determinada, la prestación tiene que realizarse en determinadas circunstancias. También es importante recordar que todas las presunciones incluidas en la subsección 3 *bis* son refutables.

La subsección 3 *bis* está muy relacionada con las subsecciones 3 *ter* y 3 *quater*. La subsección 3 *ter* trata la refutación de presunciones por parte del proveedor o de una autoridad tributaria (en este último caso, solo si hay indicios de mala utilización o abuso por parte del proveedor). La subsección 3 quater se centra en las pruebas para identificar la ubicación del cliente y la refutación de presunciones. Se ofrecen explicaciones adicionales sobre las subsecciones 3 *ter* y 3 *quater* en los capítulos 8 y 9.

7.4.1. Presunción aplicable a transacciones B2B y B2C

El artículo 24 *bis* establece una presunción refutable aplicable para los artículos 44, 58 y 59 *bis* de la Directiva del IVA. Esto significa que abarca tanto transacciones B2B como B2C. De no haber sido así, se perdería el objeto inicial de la presunción ya que el proveedor habría tenido que supervisar cada transacción para comprobar si su cliente es una empresa o un particular.

Esta presunción se aplica a servicios digitales prestados en determinadas ubicaciones físicas (apartado 1). También se aplica cuando la ubicación física esté situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo actividades de transporte de pasajeros (apartado 2).

No obstante, no engloba los servicios «de transmisión libre». Estos son servicios que solo pueden prestarse gracias a una conexión que se establece a través de redes de comunicación pero no requieren la presencia física del receptor en el lugar en que se presta el servicio. El servicio subyacente (que, en determinadas condiciones, puede estar

[13] La subsección 3 *bis* también contiene el artículo 24 *quater*, que establece una presunción para la aplicación del artículo 56, apartado 2, de la Directiva del IVA conforme a la cual el alquiler de medios de transporte, cuando no sea de corta duración, a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo es imponible en la ubicación del cliente. Habrá notas explicativas separadas sobre los cambios del IVA en cuanto a las normas del lugar de prestación para el alquiler de larga duración de medios de transporte que entraron en vigor en 2013.

cubierto por el artículo 24 *bis*) que permite los servicios «de transmisión libre» suele ser un servicio de telecomunicaciones.

El proveedor tiene que evaluar la aplicabilidad de cada presunción basándose en la información disponible (a saber, cualquier información que un proveedor tenga o deba tener).

7.4.1.1. Prestación de servicios digitales en una ubicación física del proveedor

Con la presunción establecida en el artículo 24 *bis*, apartado 1, un proveedor puede asumir que el cliente tiene su establecimiento, domicilio o residencia habitual en un lugar de la ubicación donde le esté prestando el servicio y donde el cliente esté presente en persona porque se requiere su presencia física para recibir el servicio. Este sería entonces el lugar donde tributa el servicio que suministra dicho prestador.

La lista de ejemplos de ubicaciones (una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico a través de una conexión WIFI, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel) solo es ilustrativa y, por lo tanto, la presunción puede aplicarse cuando la prestación se realiza en otra ubicación similar. Sin embargo, se exige que se cumplan las condiciones básicas de la presunción.

Esta presunción solo cubre los servicios que el prestador hubiera suministrado en su ubicación pero no los servicios que suministren otros proveedores de servicios. Por lo tanto, abarcará el caso en que el cliente pague una tasa para poder navegar por Internet durante 1 hora pasada en un cibercafé, pero no las descargas que realice desde Internet. Estos últimos servicios (que pueden denominarse servicios «de transmisión libre») no tienen que prestarse en la ubicación física del prestador y, por lo tanto, no están cubiertos por la presunción del artículo 24 *bis*, apartado 1.

Por ejemplo, un cliente con residencia en el Reino Unido se va de vacaciones a España y compra un crédito de dos horas de acceso para poder usar una conexión a Internet en un cibercafé del complejo turístico. En virtud del artículo 24 *bis*, apartado 1, este crédito está sujeto al IVA español. No estará cubierta ninguna otra prestación (servicios de transmisión libre) que el cliente compre mientras usa la conexión.

Si el mismo cliente comprara y descargara canciones en formato MP3 desde una plataforma de venta en línea pero **no** a través de la conexión inalámbrica del cibercafé sino a través de la red de su operador móvil británico, entonces no se aplicaría el artículo 24 *bis*. En primer lugar, el servicio de telecomunicaciones no requiere en ese caso la presencia física del cliente en el cibercafé. En segundo lugar, descargar canciones en formato MP3 es en cualquier caso un servicio «de transmisión libre». Por lo tanto, en esta segunda situación, si el cliente está usando su teléfono móvil británico (a saber, el prefijo nacional de la tarjeta SIM del móvil es británico), entonces se aplicará el IVA británico al servicio de telecomunicaciones y a la venta de la canción en MP3.

La presunción abarca los tres tipos de servicios con el fin de adecuarla a servicios con rasgos similares que se presten en las mismas circunstancias (prestados a un cliente en la ubicación física del proveedor, sin conocer la ubicación exacta del cliente, a saber, dónde tiene su establecimiento, domicilio o residencia habitual).

Esto es algo realmente importante, ante todo, para los servicios de telecomunicaciones, ya que los principales servicios implicados serían las llamadas telefónicas (cuando se esté en una cabina telefónica) o el acceso a Internet (en una zona de acceso inalámbrico a través

de WIFI o un cibercafé). Sin embargo, también puede aplicarse a determinados servicios de radiodifusión y televisión y electrónicos, por ejemplo en una situación en que se exploten máquinas de juego (en salas de juego, pubs o bares) o se ofrezcan actividades recreativas (juego basado en servidores localizados, por ejemplo, en cafés o cabinas).

Como se requiere la presencia física del cliente en la ubicación para que reciba los servicios, también se presume que estos servicios se utilizan y explotan en el lugar de dicha ubicación. Solo los servicios que no requieran la presencia física del cliente en la ubicación del prestador pueden utilizarse y explotarse en otros lugares.

7.4.1.2. Prestación de servicios digitales en una ubicación física del proveedor a bordo de medios de transporte

Pueden surgir complicaciones si los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos se prestan en un emplazamiento móvil. Cuando la ubicación se sitúe a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la UE, se considerará que el país de dicha ubicación es el país de salida del transporte. Esto se desprende del artículo 24 *bis*, apartado 2.

Se hace referencia a un «*transporte de pasajeros dentro de la Comunidad de conformidad con lo dispuesto en los artículos 37 y 57 de la Directiva del IVA*». Esto significa que la disposición pertinente del artículo 24 *bis*, apartado 2, solo cubre **la parte del transporte de pasajeros realizada dentro de la Comunidad** según se define en los artículos 37, apartado 2, y 57, apartado 2, de la Directiva del IVA. Por lo tanto, esta disposición no cubre otras partes de un transporte de pasajeros (incluidos los viajes fuera de la UE).

El artículo 37, apartado 2 (así como el artículo 57, apartado 2) de la Directiva del IVA define **la parte del transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad** como «*la parte de un transporte que se efectúe, sin hacer escala fuera de la Comunidad, entre el lugar de partida y el lugar de llegada de un transporte*». También aclara que el lugar de partida de un transporte de pasajeros es el primer lugar situado dentro de la UE en el que esté previsto embarcar pasajeros, en su caso tras haber hecho escala fuera de la UE.

Debe destacarse que, de conformidad con los artículos 15 y 35, la parte del transporte de pasajeros efectuada dentro de la UE debe determinarse por el viaje de los medios de transporte y no por el viaje que efectúe cada uno de los pasajeros.

Como en este caso el ámbito territorial de la presunción se basa directamente en dicha definición, la referencia al «*país de partida*» debe entenderse del mismo modo que se define «**el punto de partida**» en los artículos 37 y 57 de la Directiva del IVA. No queda margen de maniobra para ampliar su aplicación territorial.

Para ilustrar este caso, si un crucero comienza en España, realiza escala en Portugal y Francia y termina su viaje en el Reino Unido y el operador del crucero presta servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos de forma que se requiera la presencia física del cliente (por ejemplo, mediante una red personalizada), el proveedor debe pagar el IVA español en relación con tales servicios.

La aplicación de la presunción del artículo 24 *bis*, apartado 2, no se ha ampliado a las situaciones en que la prestación se realice fuera de la parte de un transporte de pasajeros efectuado dentro de la Comunidad (lo que también incluye viajes internacionales) ya que iría contra la lógica que se aplica actualmente en cuanto a prestaciones de servicios a bordo en general (según lo previsto en los artículos 37 y 57 de la Directiva del IVA). En

otras palabras, la presunción incluida en el apartado 2 no puede aplicarse a prestaciones de servicios a bordo más allá de la parte del transporte de pasajeros realizada dentro de la UE.

Por lo tanto, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos prestados a bordo de un buque, un avión o un tren que se realicen **fuera de la parte de un transporte de pasajeros efectuado dentro de la Comunidad** (en el sentido explicado anteriormente) quedan cubiertos por el artículo 24 *bis*, apartado 1 o, si no se cumplen las condiciones de esta presunción, por una de las otras presunciones incluidas en el artículo 24 *ter* (en la práctica, se aplicará la presunción específica basada en la utilización de una tarjeta SIM o bien la presunción general).

Por lo tanto, si un crucero empieza en España, hace escala en Marruecos y Túnez y termina su viaje en Italia, el artículo 24 *bis*, apartado 2, no se aplicará ya que el viaje no tendrá lugar dentro de la parte del transporte de pasajeros realizado dentro de la Comunidad.

En tal caso, si los servicios (por ejemplo, servicios de itinerancia) que se prestan a bordo requieren la presencia física del cliente, se tendrá que utilizar el artículo 24 *bis*, apartado 1, a saber, será decisiva la ubicación física de la embarcación en el momento en que se preste un servicio. En la práctica, en el ejemplo del crucero que empieza en España, hace escala en Marruecos y Túnez y termina su viaje en Italia, esto significa que en aguas territoriales españolas se aplicará el IVA español; en aguas territoriales italianas se aplicará el IVA italiano; y fuera de las aguas territoriales de la UE no se aplicará el IVA de ningún país de la UE.

Sin embargo, cuando un cliente compre tales servicios a su operador habitual como un elemento del paquete global de servicios móviles, debe tener claro que estos servicios se enmarcan exclusivamente en el artículo 24 *ter*, letra b), y será decisivo el prefijo del país de la tarjeta SIM del cliente.

7.4.2. Presunciones aplicables exclusivamente a transacciones B2C

El artículo 24 *ter* establece presunciones refutables para determinadas prestaciones cubiertas por el artículo 58 de la Directiva del IVA. Las presunciones solo se aplican a transacciones B2C.

Estas presunciones tienen un ámbito limitado y por lo tanto no se amplían a transacciones B2B, incluidos los casos de uso mixto, cuando se aplique el artículo 44 de la Directiva del IVA.

El proveedor tiene que evaluar la aplicabilidad de cada presunción basándose en la información disponible (a saber, cualquier información que un proveedor tenga o deba tener). Por lo tanto, puede darse el caso de que algunos servicios no estén cubiertos por estas presunciones específicas debido a la falta de información disponible sobre cómo se prestaron al cliente. En algunos casos, esto puede afectar a ciertos servicios «de transmisión libre»[14] pero también pueden verse afectados otros servicios.

7.4.2.1. Prestación de servicios digitales a través de una línea fija terrestre

El artículo 24 *ter*, letra a), aborda casos en los que los servicios se prestan al cliente (una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo) a través de una línea fija terrestre

[14] Puede encontrarse una definición de servicios «de transmisión libre» en el apartado 1.6.

conectada a un edificio. Como normalmente este es el lugar donde se usará el servicio, la presunción es que el cliente pertenece a este.

Esta presunción no tiene un ámbito limitado, sino que cubrirá cualquier prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos a través de una línea fija terrestre. Para que la presunción se aplique, la prestación debe realizarse a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo a través de **su** línea fija terrestre. Por lo tanto, debe haber un vínculo entre la línea fija y el cliente en cuestión que indique que el cliente pertenece realmente al lugar de instalación de la línea fija terrestre. Esto abarcará una línea fija terrestre que sea residencial (independientemente de que la instalación se realice para el propietario del edificio o para un inquilino) o similar (cuando la instalación se realice en un edificio que una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo utilice para sus actividades) pero no las situaciones en que el lugar de instalación de la línea fija terrestre se utilice para dirigir un negocio.

Esto significa que cuando los servicios se presten a un cliente a través de su línea fija terrestre, se presume que el cliente está ubicado realmente allí y el proveedor podrá basarse en ello (independientemente de si la línea fija terrestre pertenece a dicho proveedor o a un tercero) salvo que pueda refutar esta presunción basándose en tres elementos de prueba. Por ejemplo, si los servicios se prestan a una línea fija terrestre instalada en una casa de vacaciones pero el proveedor dispone de tres elementos de prueba no contradictorios que indican que el establecimiento o residencia de su cliente se encuentra en otro lugar (por ejemplo, el domicilio de facturación, datos bancarios y otra información relevante desde el punto de vista comercial que apunte a un Estado miembro distinto al de la línea fija terrestre), entonces el proveedor podrá refutar la presunción. Cuando el proveedor refute la presunción, se considerará que la prestación se ha realizado en el lugar que indiquen esos tres elementos de prueba.

En el caso en que en una ubicación determinada, al margen de una línea fija terrestre también se esté usando un dispositivo descodificador o una tarjeta de televisión para prestar los servicios, tiene prioridad la presunción de que tiene su base en la línea fija terrestre.

7.4.2.2. Prestación de servicios digitales a través de redes móviles

El artículo 24 *ter*, letra b), abarca los casos en que el cliente (una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo) utilice una tarjeta SIM para recibir servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos (independientemente de si son créditos de prepago o servicios de abono con contrato).

Una tarjeta SIM se usará principalmente en el país que indique el prefijo nacional del móvil atribuido a la tarjeta y, por lo tanto, el país de emisión de la tarjeta SIM es clave a la hora de establecer el lugar al que pertenece el cliente a efectos de determinar el lugar de la prestación. Se presume que el cliente tiene su establecimiento, domicilio o residencia habitual allí.

Esta presunción resulta especialmente útil en caso de créditos de prepago con una tarjeta SIM, ya que tales créditos pueden utilizarse para muchas más finalidades que para pagar

llamadas telefónicas o acceder a Internet[15] y el proveedor de los créditos no puede saber de antemano para qué utilizará el cliente tales créditos.

En ambos casos (créditos de prepago y servicios de abono con contrato), el proveedor podrá refutar la presunción si dispone de tres elementos de prueba no contradictorios que indiquen que el establecimiento de su cliente se encuentra en otro lugar.

7.4.2.3. Prestación de servicios digitales utilizando un descodificador

El artículo 24 *ter*, letra c), establece que, cuando se necesita un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión para recibir los servicios, se puede presumir que el cliente (una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo) pertenece al lugar donde esté ubicado el dispositivo o al que se envíe la tarjeta de televisión para utilizarse allí. La presunción no se aplica a los casos en que el dispositivo se venda y el prestador no conozca y no pueda conocer dónde se ubicará o cuando la tarjeta de televisión se venda pero no se envíe al cliente. Si, en una ubicación determinada, se usa una línea fija terrestre junto con un dispositivo o tarjeta de televisión para los servicios que se prestarán, se aplicará la presunción del artículo 24 *ter*, letra a).

7.4.2.4. Prestación de otros servicios digitales

Todas las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que no estén cubiertas por una presunción específica (incluida en el artículo 24 *bis* o en el artículo 24 *ter*, letras a), b) o c)) se tratarán con arreglo al artículo 24 *ter*, letra d). En virtud de dicha disposición, se presumirá que el cliente pertenece al lugar que el prestador identifique basándose en dos elementos de prueba no contradictorios.

Esta presunción general solo se aplicará si no resulta posible acogerse a una presunción específica. Por lo tanto, si el proveedor no ha recopilado y no hubiera podido recopilar (en circunstancias comerciales normales) información o pruebas que hubieran implicado la aplicación de la presunción específica, debe ir más allá y aplicar la presunción general. De este modo, si por ejemplo puede prestarse un servicio a través de al menos dos canales diferentes (una línea fija terrestre o redes móviles) y el proveedor no puede saber y no debería haber sabido cuál es la que el cliente ha usado realmente para recibir el servicio, debe optar por la presunción general.

Esta presunción general está directamente vinculada con el artículo 24 *septies* y proporciona una gran seguridad al proveedor a la hora de determinar el lugar de imposición. Corresponderá al proveedor decidir qué dos elementos de prueba no contradictorios considera más fiables a la hora de determinar el lugar al que pertenece su cliente (véase también el capítulo 9). Debe buscarse un equilibrio entre el requisito de que la carga de la prueba no debe ser desproporcionada y la necesidad de evitar manipulación y abusos. La percepción puede variar dependiendo de cada parte interesada. Es importante que para las empresas sea fácil y factible cumplir las normas. Por otro lado, también es importante que los Estados miembros tengan una garantía suficiente de que los servicios tributan en el lugar correcto.

[15] La presunción del prefijo nacional de la tarjeta SIM solo es pertinente para la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos a la hora de determinar su lugar de tributación y no para otras prestaciones para las que puedan utilizarse como pago los créditos de prepago.

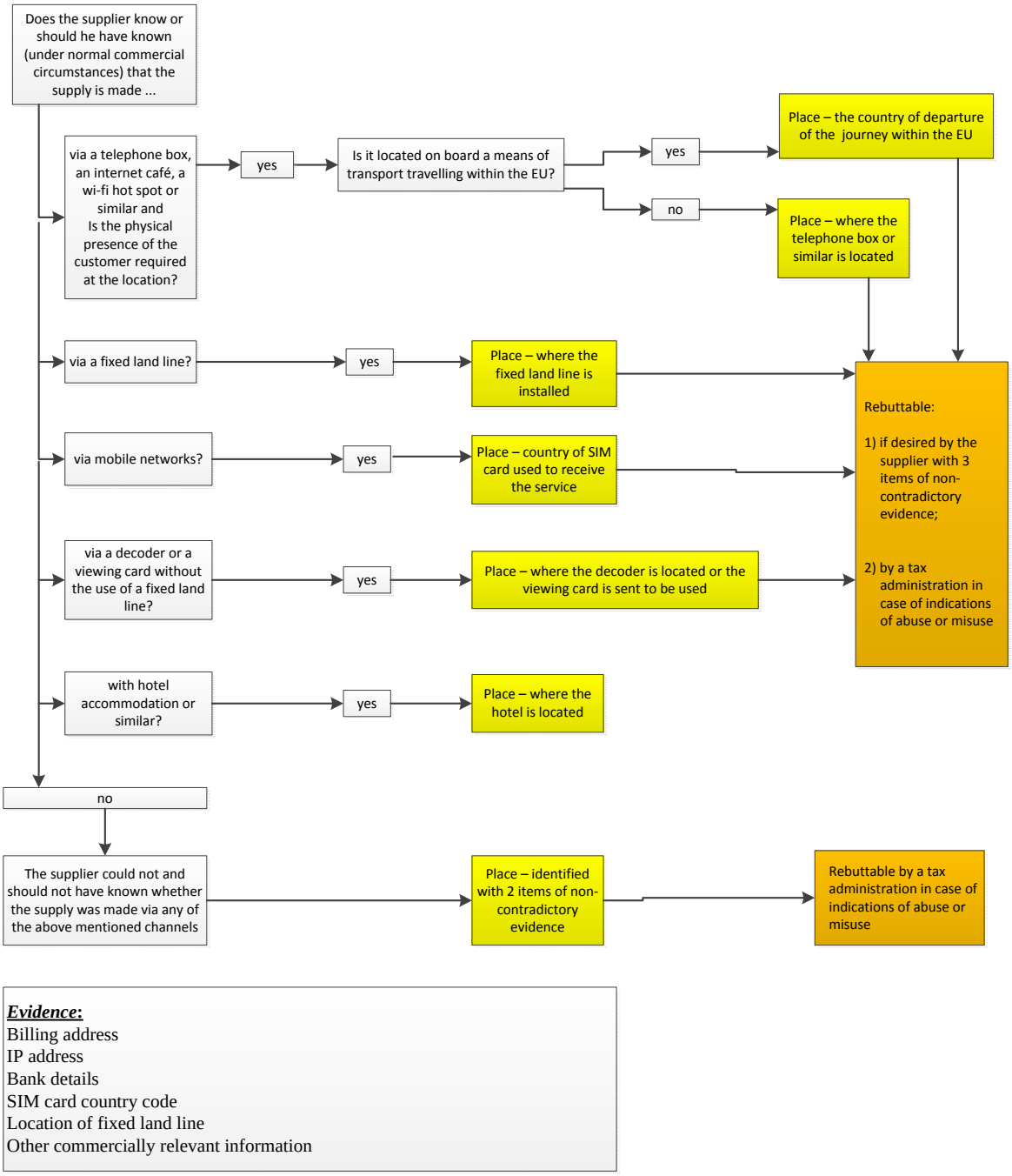
Aunque en algunos casos sea difícil para el proveedor disponer de más de un elemento de prueba, debe recalcarse que cualquier información pertinente desde el punto de vista comercial puede servir como prueba, y esto debería ofrecer una flexibilidad suficiente como para que el proveedor determine del modo correcto la ubicación de su cliente. La administración tributaria solo podrá impugnar la evaluación del proveedor en caso de que haya indicios de mala utilización o abuso por parte de este último (véase también el capítulo 8).

Al actuar como «comodín», esta presunción tiene potencial para «resistir al futuro», lo que debería garantizar que se puedan tener en cuenta nuevos servicios y tecnologías emergentes.

7.5. Dudas específicas que surgen de estas disposiciones

7.5.1. ¿Cómo interactúan las diversas presunciones? Representación gráfica

La interacción se ilustra con el siguiente diagrama de decisiones que muestra las presunciones para cada tipo de prestación:



7.5.2. ¿Qué significa «zona de acceso inalámbrico a través de una conexión WIFI»?

Véase el glosario en el apartado 1.6.

7.5.3. ¿Están cubiertos los servicios de prepago por la presunción para prestaciones en una ubicación física?

No, ya que normalmente estos servicios no requerirán la presencia física del cliente destinatario. Así, cuando el acceso a, por ejemplo, zonas de acceso inalámbrico a través de WIFI, no esté limitado a una ubicación específica, se aplicaría el artículo 24, letra a).

7.5.4. ¿Qué presunción prevalece si existe un posible conflicto entre presunciones?

Puede haber casos en que haya un conflicto entre las diversas presunciones previstas en los artículos 24 *bis* y 24 *ter*. Como todas las presunciones se refieren a servicios de

telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, puede haber cierta confusión sobre qué presunción debe utilizarse.

El primer paso antes de responder a la pregunta de si hay un conflicto entre presunciones y, de ser así, cuál prevalecería, debe ser una evaluación factual de la prestación. A este respecto, el prestador debe usar toda la información disponible. Esta obligación se amplía también a la información que debería haber conocido (véase también el capítulo 9).

El problema solo se plantea si una misma prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos cumple las condiciones previstas en dos presunciones diferentes.

En el caso de las prestaciones realizadas a través de una línea fija terrestre (que se rigen por el artículo 24 *ter*, letra a)), cuando también se requiera un dispositivo descodificador (cubierto por el artículo 24 *ter*, letra c)), el Reglamento de Ejecución del IVA establece claramente que prevalece la presunción de la línea fija terrestre.

Además, en las situaciones en que se dude entre la aplicación de una de las presunciones específicas (incluidas en los artículos 24 *bis* y 24 *ter*, letras a) a c)) o la presunción general (artículo 24 *ter*, letra d)), siempre prevalecerá la primera.

Por ejemplo, un consumidor final puede comprar una aplicación en una tienda de aplicaciones a través de su cuenta de teléfono móvil (se carga a la factura del teléfono móvil o se deducen créditos) y la tienda de aplicaciones consigna el IVA por su servicio. ¿Podrá usar en este caso la tienda de aplicaciones la presunción específica del artículo 24 *ter*, letra b), o debe usar la presunción general del artículo 24 *ter*, letra d)? La tienda de aplicaciones debe aplicar una presunción particular si ha tenido o debería haber tenido (en circunstancias comerciales normales) la información sobre la tarjeta SIM (en la práctica esto puede significar que el operador de telecomunicaciones tendría que compartir esta información) y sabe o debería haber sabido que una aplicación se entrega a través de redes móviles. De lo contrario, la tienda de aplicaciones estará obligada a encontrar dos elementos de prueba no contradictorios según exige el artículo 24 *ter*, letra d).

En resumidas cuentas, si el proveedor no ha recopilado y no podría haber recopilado información que cumpla las condiciones para aplicar la presunción específica, debe utilizar la presunción general (véase también el capítulo 9).

7.5.5. ¿Cómo se deben tratar las prestaciones realizadas a través de una tarjeta SIM cuando el prefijo nacional del móvil también abarque territorios excluidos de la aplicación del IVA de la UE?

En virtud de la presunción prevista en el artículo 24 *ter*, letra b), la imposición se basará en el prefijo nacional de la tarjeta SIM. Algunos territorios fuera del ámbito de la Directiva del IVA tienen prefijos separados, pero otros no. En el caso de estos últimos, la presunción podría considerar que los créditos utilizados en los territorios están sujetos al IVA de la UE.

Es complicado considerar cómo puede evitarse esta cuestión con la presunción, ya que, en el momento de venderse los créditos, no se sabe exactamente dónde se utilizarán (por poner un ejemplo, en la España peninsular o en las Islas Canarias).

El proveedor puede refutar la presunción cuando disponga de tres elementos de prueba no contradictorios para justificar que el cliente pertenece realmente a un lugar ajeno a la UE.

Sin embargo, esto quedaría sujeto a cualquier utilización que se realice de la norma sobre la utilización o la explotación efectivas prevista en el artículo 59 *bis* de la Directiva del IVA.

7.5.6. ¿Cómo entender la referencia a una «línea fija terrestre»?

El término «línea fija terrestre» no debe entenderse de forma demasiado restrictiva con el fin de que abarque nuevas tecnologías que se vayan desarrollando.

Véase el glosario en el apartado 1.6.

8. REFUTACIÓN DE PRESUNCIONES (ARTÍCULO 24 *QUINQUIES*)

8.1. Disposición pertinente

Puede encontrarse la disposición pertinente en el Reglamento de Ejecución del IVA:

- Artículo 24 *quinquies* (subsección 3 *ter*)

Cuando se haga referencia a un artículo del Reglamento de Ejecución del IVA, se omite la referencia a dicho acto jurídico particular y solo se menciona el artículo.

8.2. Antecedentes

Para aclarar el tratamiento fiscal de las transacciones B2C de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos (a partir del 1 de enero de 2015), se han introducido presunciones sobre el lugar al que pertenece el cliente. Dichas presunciones se incluyen en los artículos 24 *bis* y 24 *ter* dentro de la subsección 3 *bis*.

8.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración?

Todas las presunciones incluidas en la subsección 3 *bis* son refutables. La mayoría de presunciones se han introducido con el fin de ofrecer orientaciones a los proveedores sobre cuál es el lugar de imposición en situaciones en que sea prácticamente imposible determinar el lugar al que pertenece el cliente o no pueda determinarse con seguridad.

Esto no cambia la norma básica por la que estos servicios son imponibles en el lugar donde el cliente tenga su establecimiento, domicilio o residencia habitual. Cuando haya información disponible para determinar el lugar al que pertenece realmente el cliente, se mantiene la posibilidad de refutar una presunción.

En este contexto, se precisa claridad sobre qué se requiere para refutar una presunción y quién puede hacerlo.

8.4. ¿Qué aporta la disposición?

El artículo 24 *quinquies* aclara que el proveedor y, en condiciones normales, una autoridad tributaria pueden refutar una presunción. El cliente no puede refutar la presunción: la determinación del lugar real de imposición es responsabilidad del proveedor, que es el único responsable de pagar el IVA por los servicios prestados a la autoridad tributaria correcta. Esta disposición también especifica el nivel de pruebas que se requieren para refutar una presunción.

8.4.1. Refutación por parte del proveedor

Cuando una presunción no esté ya vinculada a la recopilación de pruebas del cliente por parte del proveedor, se puede refutar aportando tres elementos de prueba no contradictorios. Esto es aplicable a las presunciones del artículo 24 *bis* y del artículo 24 *ter*, letras a), b) y c). Estas son presunciones específicas.

En el caso de cualquiera de tales presunciones, un proveedor puede refutar la presunción cuando disponga de pruebas suficientes para indicar que el cliente tiene su establecimiento, domicilio o residencia habitual en otro lugar.

Un proveedor no está obligado a refutar una presunción. Aunque pueda haber pruebas en sentido contrario, el proveedor puede optar por basarse en la presunción para determinar el lugar al que pertenece el cliente y pasar por alto pruebas en sentido contrario.

En cuanto a prestaciones no contempladas por ninguna de las presunciones específicas, se necesitan pruebas para determinar el lugar al que pertenece el cliente. En este caso se aplica la presunción general del artículo 24 ter, letra d).

Si no se aplican ni el artículo 24 *bis* ni el artículo 24 *ter*, apartados a) a c), se presume que el cliente tiene su establecimiento, domicilio o residencia habitual en el lugar que el proveedor identifique basándose en dos elementos de prueba no contradictorios que hubiera recopilado. Como el artículo 24 *ter*, letra d), fija el nivel de prueba en dos elementos, la presunción general se puede adaptar cuando se disponga de más de dos elementos de prueba. Por lo tanto, la refutación prevista en el artículo 24 *quinquies* solo es aplicable en el caso de presunciones específicas.

8.4.2. Refutación por parte de una autoridad tributaria

Las presunciones se han introducido para aclarar el tratamiento fiscal de las transacciones B2C que sean imponibles en el lugar donde el cliente tenga su establecimiento, domicilio o residencia habitual. Para el proveedor es importante saber que puede confiar en una presunción.

Para garantizar la seguridad jurídica, el ámbito para que una autoridad tributaria refute una presunción se limita a situaciones en que haya indicios de **mala utilización o abuso por parte del proveedor**. Esto podría incluir casos en los que un proveedor adopte una práctica que haga que el lugar de prestación se determine incorrectamente en relación con una proporción de sus clientes que no sea desdeñable, incluso si de ello no se deriva una ventaja fiscal clara para el proveedor o sus clientes. Al contrario, solo implica actos deliberados o negligencia por parte del proveedor y, por tanto, no abarca los errores reales.

Por ejemplo, podría considerarse una mala utilización o abuso el hecho de que un operador de redes virtuales móviles[16] establecido en un Estado miembro A con un tipo de IVA reducido comercializara servicios de telefonía móvil entre clientes en un Estado miembro B con un tipo de IVA elevado, emitiendo y vendiendo tarjetas SIM a clientes con el prefijo nacional del Estado miembro A.

Una autoridad tributaria puede refutar cualquiera de las presunciones cuando haya indicios de una mala utilización o abuso por parte del proveedor. Esto incluye la presunción general que permite al proveedor determinar la ubicación del cliente basándose en dos elementos de prueba no contradictorios. Si se manipulan estas pruebas, la autoridad tributaria puede optar por refutar la presunción.

No hay ninguna mención particular a las pruebas que las autoridades tributarias pueden utilizar para refutar una presunción. En el artículo 24 *septies* se incluye una lista de elementos de prueba pero, dado que la presunción solo puede refutarse si hay indicios de mala utilización o abuso, no limita a la autoridad tributaria en cuanto al uso de pruebas.

[16] Un operador de red móvil virtual es un prestador de servicios de comunicaciones inalámbricas que no posee la infraestructura de red inalámbrica a través de la cual presta los servicios a sus clientes.

En algunos casos, la provisión y el control de las pruebas del lugar real al que pertenece el cliente pueden imponer una carga desproporcionada o plantear problemas de protección de datos. Por lo tanto, las refutaciones deben mantenerse en el nivel mínimo imprescindible. Esto es particularmente cierto cuando el servicio es ocasional, implica habitualmente importes pequeños y requiere la presencia física del cliente, como sucede con las prestaciones contempladas por la presunción del artículo 24 *bis*.

8.5. Dudas específicas que surgen de esta disposición

8.5.1. Cuando se aplica una presunción, ¿debe el proveedor buscar más pruebas?

Los artículos 24 *bis* y 24 *ter* establecen presunciones que hay que realizar con respecto al lugar al que pertenece el cliente. El prestador puede basarse en la presunción pertinente para determinar el lugar del cliente (siempre que se cumplan los requisitos para acogerse a dicha presunción) salvo que opte por refutar la presunción en virtud del artículo 24 *quinquies*.

No se exige al proveedor buscar otras pruebas ni examinar elementos de prueba ya disponibles, salvo que así lo decida. El artículo 24 *quinquies* solo exige utilizar tres elementos de prueba no contradictorios cuando decida refutar la presunción. En cualquier caso (utilización de la presunción o refutación de esta por parte del proveedor), una autoridad tributaria solo podrá refutar la evaluación realizada por el proveedor si existieran indicios de mala utilización o abuso por su parte.

8.5.2. ¿Siempre se pueden refutar las presunciones?

Por norma general, todas las presunciones de la subsección 3 *bis* pueden refutarse con arreglo al artículo 24 *quinquies*.

No obstante, la refutación de las presunciones está limitada. Esto es cierto en particular cuando se aplica el artículo 24 *bis*.

El artículo 24 *bis* establece que, cuando los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos se presten en ciertas ubicaciones físicas en las que sea extremadamente difícil para el proveedor saber quién es el cliente o verificar el lugar al que pertenece realmente el cliente, se considere que este pertenece al lugar de dicha ubicación.

El artículo 24 *bis* debe leerse en conjunción con el Considerando 10 del Reglamento 1042/2013, con arreglo al cual esto podría imponer una carga desproporcionada o plantear problemas de protección de datos si un servicio es ocasional, habitualmente implica importes reducidos y requiere la presencia física del cliente.

En muchos de los casos cubiertos por el artículo 24 *bis*, cada prestación realizada en tales ubicaciones será en la práctica ocasional y de un valor muy reducido. Por lo tanto, se acordó que en tales casos se aplique generalmente una norma «de minimis»[17]. Esto debería garantizar que no se imponga una carga desproporcionada a las empresas, que de otro modo tendrían que verificar si existen pruebas para refutar la presunción de cada servicio individual prestado en tales ubicaciones.

[17] El término «de minimis» se usa en general para describir algo que es demasiado pequeño o insignificante para ser tenido en cuenta. El término procede de la frase en latín «de minimis non curat lex», que significa que el derecho no está interesado en asuntos menores.

8.5.3. ¿Se puede refutar la presunción del artículo 24 bis cuando se realice una prestación a un sujeto pasivo?

Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que se prestan a un sujeto pasivo son imponibles en el lugar de establecimiento del sujeto pasivo. Si el prestador suministra tales servicios en el lugar del proveedor y se requiere la presencia física del sujeto pasivo para recibir tales servicios, se aplicará no obstante la presunción del artículo 24 *bis* y el proveedor debe poder confiar en ella.

En cuanto a la refutación de esta presunción, la prestación debe leerse junto con el artículo 24 *quinquies*, apartado 1).

El artículo 24 *quinquies*, apartado 1), solo se refiere al artículo 58 de la Directiva del IVA para enumerar los tres tipos de servicios abarcados: de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos. Esta referencia no limita su aplicación únicamente a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo (consumidores finales); por lo tanto, también cubre a sujetos pasivos en lo que respecta al artículo 24 *bis*.

Por lo tanto, la presunción puede refutarse si el cliente aporta pruebas suficientes que el proveedor acepte, aunque el ámbito de esta refutación sería limitado dado que esta presunción debe considerarse como una norma «de minimis» (véase también el apartado 8.5.2).

8.5.4. ¿Puede refutarse la presunción del artículo 24 bis cuando un Estado miembro aplique la norma de la utilización y la explotación efectivas prevista en el artículo 59 bis de la Directiva del IVA?

La norma de la utilización y la explotación efectivas prevista en el artículo 59 *bis* de la Directiva del IVA constituye una excepción a las normas generales, con arreglo a las cuales el lugar de prestación de los servicios debe determinarse según los artículos 44, 45, 56, 58 y 59 de la Directiva del IVA (en el caso del artículo 58, se aplicará a partir del 1 de enero de 2015).

El artículo 59 *bis* de la Directiva del IVA dispone que, a fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, los Estados miembros pueden optar por modificar el lugar de prestación de los servicios. Por lo tanto, si se situara en su territorio, los Estados miembros pueden considerar que el lugar de prestación de cualquiera de estos servicios, o de todos ellos, está situado fuera de la UE si tales servicios se utilizan y explotan efectivamente fuera de la UE, y viceversa.

La presunción del artículo 24 *bis* permite que un proveedor asuma que el cliente tiene su establecimiento, domicilio o residencia habitual en el lugar de la ubicación donde preste los servicios y donde el cliente esté presente en persona porque se requiere su presencia física para recibir tales servicios.

Como se requiere la presencia física del cliente en la ubicación para que reciba los servicios, también debe presumirse que estos servicios se utilizan y explotan en el lugar de dicha ubicación. Es probable que los servicios que se utilicen y exploten en otros lugares sean los servicios subsiguientes que suministre un proveedor de servicios diferente del de la prestación en la ubicación física. Estos servicios subsiguientes (por ejemplo descargas a través de Internet) se denominan servicios «de transmisión libre» (véase el glosario en el apartado 1.6) y no están cubiertos por la presunción.

Teniendo en cuenta la hipótesis subyacente de la utilización y la explotación efectivas de los servicios en la ubicación donde se prestan, las situaciones en que esta presunción pueda refutarse como resultado de que los servicios se utilicen y exploten efectivamente en otro lugar serán muy escasas, si es que surge alguna.

9. PRUEBAS PARA IDENTIFICAR LA UBICACIÓN DEL CLIENTE Y REFUTACIÓN DE PRESUNCIONES (ARTÍCULO 24 *SEPTIES*)

9.1. Disposiciones pertinentes

Puede encontrarse la disposición pertinente en el Reglamento de Ejecución del IVA:

- Artículo 24 *septies* (subsección 3 *quater*)

Cuando se haga referencia a un artículo del Reglamento de Ejecución del IVA, se omite la referencia a dicho acto jurídico particular y solo se menciona el artículo.

9.2. Antecedentes

A partir del 1 de enero de 2015, la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos será en todo caso imponible en el lugar de establecimiento, domicilio o residencia habitual del cliente.

Para aclarar el tratamiento fiscal de las transacciones B2C, se han introducido presunciones refutables sobre la ubicación del cliente.

9.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración?

Se han introducido presunciones específicas para ofrecer orientaciones sobre cuál es el lugar de imposición en situaciones en las que sea prácticamente imposible determinar el lugar al que pertenece el cliente o no pueda determinarse con seguridad. El proveedor puede refutar cada presunción específica basándose en tres elementos de prueba no contradictorios.

Cuando no se apliquen presunciones específicas, se presume que el cliente tiene su establecimiento, domicilio o residencia habitual en el lugar que el proveedor identifique como tal basándose en dos elementos de prueba no contradictorios.

En este contexto era necesario aclarar qué tipo de pruebas pueden utilizarse para identificar el lugar al que pertenece el cliente o para refutar la presunción.

9.4. ¿Qué aporta la disposición?

En el caso de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, el artículo 24 *septies* enumera las pruebas que el proveedor debe utilizar en particular para identificar el lugar de establecimiento, domicilio o residencia habitual de su cliente, o que podría usar para determinar el lugar al que el cliente pertenece realmente.

La disposición es aplicable cuando, con arreglo al artículo 24 *ter*, letra d), se presuma que el lugar al que pertenece el cliente es aquel que el prestador identifique como tal basándose en dos elementos de prueba no contradictorios. También puede ser de aplicación cuando, basándose en tres elementos de prueba no contradictorios, el proveedor desee refutar una de las presunciones específicas.

Esta lista de pruebas es ilustrativa: se incluye la expresión «en particular» para garantizar que los Estados miembros y las empresas sean plenamente conscientes de que se trata de

una lista indicativa, no exhaustiva. Las empresas actúan con arreglo a diferentes modelos empresariales y las pruebas que recopilan sobre sus clientes pueden ser muy diversas.

Por este motivo, la lista también incluye una referencia a «otra información relevante desde el punto de vista comercial». Esto permite utilizar como pruebas otros elementos de información no incluidos específicamente en la lista para identificar el lugar al que pertenece el cliente y para refutar las presunciones.

Ningún elemento de prueba resulta adecuado para todas las empresas y no resultaría apropiado utilizar los mismos elementos en todas las circunstancias. Por lo tanto, no se da prioridad a ninguno de los elementos de prueba incluidos en la lista. Esto debería proporcionar una flexibilidad suficiente a las empresas, de forma que se limiten los cambios que afrontan en el período previo a 2015.

9.5. Dudas específicas que surgen de la disposición

9.5.1. ¿Qué abarca la «otra información relevante desde el punto de vista comercial»?

La lista de pruebas incluida en el artículo 24 *septies* contiene una referencia a otra información relevante desde el punto de vista comercial. Este apartado tiene en cuenta el hecho de que las empresas tienen modelos empresariales muy diferentes y hace que para ellas sea más flexible aplicar estas disposiciones en la práctica.

No puede excluirse que haya casos en que los únicos elementos de prueba disponibles sean los denominados «información pertinente desde el punto de vista comercial». Esto no implica que un solo elemento de prueba sea suficiente por sí mismo para determinar el lugar al que pertenece el cliente. Es más, la información pertinente desde el punto de vista comercial en su conjunto (dos o más elementos distintos) puede aportar pruebas acreditativas globales (cuando se tomen en conjunto) sobre el cliente y el lugar al que pertenece.

En una situación como la descrita, la elección del proveedor debe tener en cuenta la fiabilidad de la información disponible. El proveedor también debe poder justificar el motivo por el que esta información es pertinente en su caso.

Sería imposible mencionar todos los diferentes elementos que podrían enmarcarse en la «información pertinente desde el punto de vista comercial». Como se ha comentado previamente, los modelos empresariales son muy diferentes y un elemento que sea fiable para uno de ellos puede ser muy poco fiable para otro.

Algunos de estos elementos que, dependiendo de las circunstancias en las que se realice la actividad concreta, pueden usarse como «información pertinente desde el punto de vista comercial» son los siguientes:

1) Mecanismos de pago único: cuando un cliente utiliza uno de los métodos de pago único en un Estado miembro particular, ofrece información precisa que identifica al Estado miembro en el que se realizó la prestación. Esto puede tomarse como un indicio del lugar al que pertenece el cliente.

2) Historial de operaciones del consumidor: cuando un cliente tenga una relación establecida con una empresa, los registros de transacciones anteriores pueden constituir un indicador fiable para futuras transacciones. Esta información incluye la dirección de IP histórica del cliente, dirección de facturación, lugar de consumo predominante, *etc*.

3) Punto de venta de tarjeta regalo: cuando se vende una tarjeta regalo a un cliente que está físicamente presente en un establecimiento minorista, es probable que el cliente sea nativo del país en que esté ubicado el establecimiento.

4) Tarjetas regalo exclusivas para un país: cuando las tarjetas regalo sean exclusivas para un país y solo puedan usarse en el país de emisión (esta restricción se indica claramente en la tarjeta), el Estado miembro para el que es exclusiva la tarjeta puede indicar el lugar al que pertenece el cliente del mismo modo en que se considera que un café u hotel que vendan acceso inalámbrico en un área pública son el lugar de dicho cliente.

5) Documentación de proveedores de servicios de pago terceros: en muchos países, los proveedores de servicios de pago verifican al menos parte de la dirección de facturación de un método de pago antes de aprobar una transacción. Normalmente, esta información no se comparte con el cliente del proveedor de servicios de pago (a saber, proveedores de servicios electrónicos) por motivos de seguridad y protección de datos. Sin embargo, cuando el proveedor de servicios de pago comparta la información con el proveedor del servicio adquirido, esta información puede utilizarse como «información pertinente desde el punto de vista comercial».

6) Autocertificación del cliente: cuando el suscriptor proporcione una confirmación (por ejemplo, en el marco del proceso de tramitación de un pedido en línea) con respecto a su país, sus datos bancarios (especialmente información sobre dónde están una o varias cuentas bancarias) y la información sobre su tarjeta de crédito pueden tomarse como «información relevante desde el punto de vista comercial».

9.5.2. *¿Qué puede y qué no puede considerarse «dirección de facturación»?*

El artículo 24 *septies* se refiere a la dirección de facturación que podría constituir una prueba a la hora de identificar el lugar al que pertenece realmente el cliente o de refutar la presunción pertinente. Su objeto es ayudar al proveedor a determinar el lugar de establecimiento, domicilio o residencia habitual del cliente.

Por estos motivos una dirección electrónica a la que se envíe una factura electrónica, que muchos consideran una dirección de facturación, no puede ser un elemento de prueba a este respecto. En cuanto a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, aunque la dirección IP no puede tomarse como dirección de facturación, se reconoce como un elemento de prueba válido que el proveedor puede usar a la hora de identificar al cliente.

Además, una dirección postal (apartado de correos) no debe considerarse suficiente para indicar el lugar al que pertenece un cliente que no tenga la condición de sujeto pasivo. Esto refleja el planteamiento adoptado con respecto a los sujetos pasivos en el artículo 10, apartado 3.

9.5.3. *¿Qué relación existe entre el artículo 24 septies (lista de pruebas) y el artículo 24 quinquies, apartado 1 (refutación de una presunción específica por parte del proveedor)?*

La importancia de la lista de pruebas del artículo 24 *septies* se limita al caso en que un proveedor desee refutar una de las presunciones específicas que determinan el lugar al que

pertenece el cliente incluidas en los artículos 24 *bis* y 24 *ter*, letras a) a c)[18]. Las pruebas enumeradas en el artículo 24 *septies* solo pueden utilizarse para rebatir la presunción en estas circunstancias.

9.5.4. ¿Qué nivel de detalle necesita el proveedor al verificar las pruebas?

El artículo 23 establece que, a la hora de determinar el lugar al que pertenece el cliente, el prestador debe basarse en información factual facilitada por el cliente y que debe verificar con medidas de seguridad comerciales normales, como las relativas a controles de pago o identidad.

Debe reconocerse que los «controles de seguridad comerciales normales» no ofrecerán en muchos casos una precisión del 100 % a la hora de identificar el lugar al que pertenece cada cliente particular.

En muchos casos, el cliente tendrá una relación habitual con el proveedor. En tales situaciones parece razonable que, tras una verificación inicial más a fondo de la información relativa al cliente por parte del proveedor (examen de dirección, tarjeta de crédito, etc., en particular al dar de alta una cuenta en la empresa), a este último no se le pida verificarla de nuevo para cada transacción que realice. En cuanto a las compras subsiguientes (especialmente, en caso de compras frecuentes), los clientes solo tendrán que presentar un pedido y el proveedor debe usar la información de pago y ubicación previamente facilitada y verificada.

No obstante, debe realizarse una verificación proactiva de forma regular (en línea con prácticas comerciales normales), pero no se debe exigir hacerla para cada compra.

9.5.5. ¿Cuándo se necesitan dos elementos de prueba no contradictorios y cuándo se necesitan tres?

Se necesitan dos elementos de prueba en todos los casos en que no pueda aplicarse ninguna de las presunciones específicas para servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos (incluidas en los artículos 24 *bis* y 24 *ter*, letras a) a c)[19]).

Todas las demás prestaciones incluidas en el artículo 58 de la Directiva del IVA están cubiertas por el artículo 24 *ter*, letra d), que exige dos elementos de prueba no contradictorios a la hora de identificar el lugar al que pertenece el cliente.

Los tres elementos de prueba no contradictorios solo son necesarios cuando el proveedor quiera refutar una de las presunciones específicas de los artículos 24 *bis* y 24 *ter*, letras a) a c).

Por lo tanto, cuando pueda aplicarse una de las presunciones de los artículos 24 *bis* y 24 *ter*, letras a) a c), el lugar al que pertenece el cliente se determinará con arreglo a la presunción en cuestión, salvo que el proveedor desee refutarla utilizando tres elementos de prueba no contradictorios.

---

[18] El alcance de las presunciones específicas de los artículos 24 bis y 24 *ter*, letras a) a c), se describe con más detalle en el capítulo 7.

[19] El alcance de las presunciones específicas de los artículos 24 bis y 24 *ter*, letras a) a c), se describe con más detalle en el capítulo 7.

En los casos en que no pueda aplicarse ninguna presunción específica, el lugar al que pertenece el cliente se determinará usando dos elementos de prueba no contradictorios.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que los elementos de prueba tienen que ser diferentes y no deben estar duplicados. Por ejemplo, cuando el cliente ofrezca una dirección de facturación y luego confirme esta misma dirección mediante la autocertificación, esto solo puede constituir un elemento de prueba. Se aplica lo mismo cuando el cliente ofrezca sus datos bancarios que, por su parte, se refieran a un mecanismo de pago único o sean confirmados por el proveedor de servicios de pago, o cuando una dirección de IP y el punto de geolocalización apunten a una misma ubicación. En tales casos, se considerará que el prestador solo dispone de un elemento de prueba.

9.5.6. ¿Qué sucede si los elementos de prueba son contradictorios?

Puede suceder que algunas empresas recopilen cuatro o más elementos de información que resulten en dos (o más) conjuntos separados de pruebas no contradictorias que indiquen diferentes lugares a los que el cliente puede pertenecer. Debe destacarse que corresponde al proveedor decidir qué elementos de prueba recopilar, y después, si la información reunida es contradictoria, qué elementos considera más pertinentes desde el punto de vista comercial para identificar con mayor precisión el lugar al que pertenece el cliente.

A este respecto, el artículo 24 incluye los criterios para determinar el lugar al que pertenece el cliente. Cuando los servicios en cuestión se presten a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo, debe darse prioridad al lugar donde se realicen sus funciones administrativas centrales (letra a)). Esto es así salvo que haya pruebas de que los servicios se utilicen en otro establecimiento de dicha persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo.

Si la prestación se realiza a una persona física, se debe dar prioridad a la residencia habitual de dicha persona (letra b)). El domicilio solo debe usarse si hay pruebas de que los servicios se utilizan allí.

El proveedor tendrá que decidir qué elementos de prueba resultan más fiables a la hora de determinar el lugar al que pertenece el cliente con respecto a su actividad concreta. Por ejemplo, cuando se adopta la política de aplicación de precios generales, es decir, si se aplica el mismo precio con independencia del país del cliente, los consumidores no tienen incentivos para ocultar el lugar al que pertenecen a efectos fiscales. En tal caso, por tanto, la dirección de facturación que facilite el cliente sería un indicador muy fiable. El historial de operaciones del consumidor también sería útil en casos en los que hubiera diferentes conjuntos de pruebas debido a compras realizadas durante viajes (vacaciones, viajes de negocios).

En resumidas cuentas, en caso de conflicto el objeto es dar prioridad al lugar que garantice mejor la imposición en el lugar de consumo efectivo de los servicios.

Cuando los elementos de prueba sean contradictorios, es más necesaria una verificación regular por parte del proveedor.

9.5.7. ¿Qué sucede si el proveedor no dispone de dos elementos de prueba no contradictorios en el contexto del artículo 24 ter, letra d)?

En caso de que un proveedor tenga dificultades para recopilar dos elementos de prueba no contradictorios para determinar el lugar al que pertenece el cliente, debe continuar buscando pruebas adicionales como información comercial pertinente.

En caso de duda, debe darse prioridad al lugar que mejor garantice la imposición en el lugar de consumo efectivo de los servicios prestados.

9.5.8. ¿Cuáles son los indicios de mala utilización o abuso por parte de un proveedor que se mencionan en el artículo 24 quinquies, apartado 2?

No es posible enumerar posibles indicadores de mala utilización o abuso por parte del proveedor. Existen demasiadas posibilidades.

Por norma general, las empresas no deben ser responsables de la mala utilización o abuso por parte de sus clientes. Sin embargo, no pueden quedar fuera de la aplicación del artículo 24 *quinquies*, apartado 2, las situaciones en las que un proveedor aplique una presunción (exclusivamente) en beneficio de su cliente, o cuando aplique una presunción basada en información errónea de su cliente aunque supiera o debería haber sabido que la información era errónea.

Una autoridad tributaria también puede refutar una presunción en caso de haber indicios de mala utilización o abuso, como cuando el proveedor haya dado pasos para manipular la presunción con el fin de lograr un trato preferente. Esto puede incluir, sin limitaciones, un tipo impositivo más bajo.

9.5.9. ¿En qué medida puede el proveedor confiar en información que facilite un tercero (en particular, un proveedor de servicios de pago)?

En muchos casos, los contribuyentes confían enteramente en verificaciones realizadas por socios comerciales externos, como proveedores de servicios de pago y otros intermediarios. Es necesario recalcar que corresponde al proveedor determinar correctamente el lugar de la prestación del servicio. Por lo tanto, el hecho de que otros agentes realicen verificaciones no exime al proveedor de su responsabilidad en caso de mala utilización o abuso.

9.5.10. Aplicación de normas sobre protección de datos con vistas a los cambios del IVA que entrarán en vigor en 2015

El Considerando 17 del Reglamento 1042/2013 establece lo siguiente: «*a efectos del presente Reglamento, puede resultar adecuado que los Estados miembros adopten medidas legislativas que restrinjan determinados derechos y obligaciones establecidos por la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo*[20] *a fin de salvaguardar un interés económico y financiero importante de un Estado miembro o de la Unión Europea, incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales, cuando tales medidas sean necesarias y proporcionadas atendiendo al riesgo de fraude y evasión*

[20] Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (DO L 281, de 23.11.1995, p. 31).

fiscales existente en los Estados miembros, y en vista de la necesidad de garantizar una percepción correcta del IVA cubierto por el presente Reglamento».

Por lo tanto, el tratamiento de datos puede ser «necesario para el cumplimiento de una obligación jurídica a la que esté sujeto el responsable del tratamiento»[21] (artículo 7, letra c), de la Directiva 95/46/CE), o puede ser «necesario para la satisfacción del interés legítimo perseguido por el responsable del tratamiento o por el tercero o terceros a los que se comuniquen los datos [...]» (artículo 7, letra f), de la Directiva 95/46/CE).

En otras palabras, los sujetos pasivos pertinentes tienen que poder tratar datos personales de sus clientes para demostrar ante las autoridades tributarias que han aplicado correctamente las normas del IVA sobre el lugar de prestación de los servicios.

En cualquier caso, cuando los derechos de protección de datos estén limitados para permitir determinadas operaciones de tratamiento, las características y, especialmente, el objeto de tal tratamiento deben especificarse y establecerse explícitamente en el derecho nacional de conformidad con el Supervisor Europeo de Protección de Datos.

[21] Con arreglo al artículo 2, letra d), de la Directiva 95/46/CE por «'responsable del tratamiento' se entenderá la persona física o jurídica, autoridad pública, servicio o cualquier otro organismo que solo o conjuntamente con otros determine los fines y los medios del tratamiento de datos personales; en caso de que los fines y los medios del tratamiento estén determinados por disposiciones legislativas o reglamentarias nacionales o comunitarias, el responsable del tratamiento o los criterios específicos para su nombramiento podrán ser fijados por el Derecho nacional o comunitario;».

10. PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN HOTELES Y UBICACIONES SIMILARES (ARTÍCULO 31 *QUATER*)

10.1. Disposición pertinente

Puede encontrarse la disposición pertinente en el Reglamento de Ejecución del IVA:

- Artículo 31 *quater*

Cuando se haga referencia a un artículo del Reglamento de Ejecución del IVA, se omite la referencia a dicho acto jurídico particular y solo se menciona el artículo.

10.2. ¿Por qué se necesitaba una aclaración?

En el caso de todos los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, a partir del 1 de enero de 2015 el lugar de prestación será el lugar al que pertenezca el cliente, independientemente de si los servicios se prestan a un sujeto pasivo (B2B) o a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (B2C).

Cuando estos servicios se presten en el sector hotelero, puede ser difícil determinar la condición de un cliente y el lugar al que pertenece el cliente. En cuanto al proveedor de servicios de alojamiento, existe un riesgo de responsabilidad que debe mitigarse.

Para aliviar las cargas que soportan las empresas implicadas y para salvaguardar los ingresos, eran necesarias orientaciones que aclararan las cuestiones relacionadas con el lugar de prestación del servicio que se planteen al prestar estos servicios junto con el alojamiento.

10.3. ¿Qué aporta la disposición?

En el artículo 31 *quater* se encuentra una solución práctica y pragmática que aclara que, cuando se presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos junto con el alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, se considerará que esos servicios se prestan en dichas ubicaciones.

Esto solo se aplica cuando los servicios los preste un proveedor de servicios de alojamiento que actúe en nombre propio, junto con el alojamiento que ofrezca dicho proveedor. Para que se aplique el artículo 31 *quater* debe haber una prestación diferenciada de estos servicios en la que se exija al cliente pagar por separado.

Quedan englobadas las prestaciones de servicios realizadas junto con el alojamiento suministrado en el sector hotelero, pero también cuando el alojamiento se ofrezca en sectores con una función similar, como campamentos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada. Estos son los sectores enumerados en el artículo 47 de la Directiva del IVA.

11. SUMINISTRO DE ENTRADAS POR PARTE DE INTERMEDIARIOS (ARTÍCULO 33 *BIS*)

11.1. Disposición pertinente

Puede encontrarse la disposición pertinente en el Reglamento de Ejecución del IVA:

- Artículo 33 *bis*

Cuando se haga referencia a un artículo del Reglamento de Ejecución del IVA, se omite la referencia a dicho acto jurídico particular y solo se menciona el artículo.

11.2. Antecedentes

El acceso a eventos culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares debe gravarse en el lugar donde tenga lugar efectivamente el evento en cuestión. Por poner un ejemplo, en el caso de un concierto el lugar sería donde se celebre el concierto.

El lugar de imposición será el mismo en caso de prestaciones realizadas a otras empresas (B2B) o a un consumidor final (B2C).

11.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración?

Cuando el organizador de un evento venda entradas para este directamente al cliente que desee asistir a él, está claro que el IVA que deba pagarse por las entradas se devengará en el lugar donde tenga lugar efectivamente el evento.

Las entradas que venda el organizador pueden distribuirse a través de un intermediario. Puede darse el caso de que el sujeto pasivo que actúe como intermediario en la venta de entradas compre y venda efectivamente las entradas en nombre propio y por cuenta propia. Sin embargo, el intermediario también puede actuar en nombre y por cuenta del organizador o actuar en nombre propio pero por cuenta del organizador.

Se necesitaban orientaciones adicionales para garantizar que no se oculte el impuesto por el modo de distribución de las entradas.

11.4. ¿Qué aporta la disposición?

Las entradas que permitan acceder a eventos culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares deben gravarse siempre en el lugar donde tenga lugar efectivamente el evento, según lo previsto en los artículos 53 y 54 de la Directiva del IVA. Esto también será aplicable cuando las entradas se distribuyan a través de un intermediario.

Cuando el intermediario actúe en nombre y por cuenta del organizador del evento, en términos jurídicos es el organizador quien realiza la venta efectiva de las entradas.

Si el intermediario interviene en la venta de las entradas, actuando en nombre propio y por cuenta propia, actúa como agente principal cuando vende las entradas.

No obstante, el intermediario también puede intervenir en la venta de entradas actuando en nombre propio pero por cuenta de un organizador del evento. En tal caso, el artículo 33 *bis* aclara que se considera que el intermediario que vende las entradas ha recibido el servicio

consistente en permitir el acceso al evento y que lo ha prestado él mismo. Esto es coherente con la ficción jurídica prevista en el artículo 28 de la Directiva del IVA.

En los tres casos resulta evidente que la venta de entradas se gravará en el lugar donde tenga lugar efectivamente el evento.

11.5. Dudas específicas que surgen de esta disposición

11.5.1. ¿Dónde deben gravarse las entradas que se reserven en línea?

Las entradas que permitan acceder a eventos culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares deben gravarse en el lugar donde tenga lugar efectivamente el evento. El tratamiento fiscal seguirá siendo el mismo independientemente de cómo se distribuyan las entradas.

El hecho de que las entradas se distribuyan por medios electrónicos no cambia la naturaleza del servicio prestado. Además, las entradas reservadas en línea se gravan en el lugar donde tenga lugar efectivamente el evento. El artículo 7, apartado 3, letra t), por el que dichas prestaciones no se consideran servicios electrónicos, confirma este extremo (véase también el apartado 2.4.3.2).

12. MEDIDAS TRANSITORIAS (ARTÍCULO 2 DEL REGLAMENTO 1042/2013)

12.1. Disposición pertinente

- Artículo 2 del Reglamento 1042/2013

12.2. Antecedentes

A partir del 1 de enero de 2015, la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos será en todo caso imponible en el lugar de establecimiento, domicilio o residencia habitual del cliente.

Esto ya sucede en el caso de transacciones de empresas a consumidores finales (B2C) pero solo cuando los servicios se prestan a o desde la Unión Europea (aunque en el caso de los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión esto se basa en la utilización y ejecución efectivas).

Sin embargo, dentro de la UE tales prestaciones seguirán siendo objeto de gravamen en el Estado miembro de establecimiento del proveedor hasta finales de 2014. A partir de 2015, estas prestaciones también se gravarán en la ubicación del cliente.

12.3. ¿Por qué se necesitaba una aclaración?

El momento en que debe pagarse el IVA se decide según cuándo se produzca el hecho imponible (obligación) y sea exigible el IVA (percepción).

El hecho imponible se define en los artículos 63 y 64 de la Directiva del IVA. En virtud del artículo 63, el hecho imponible tiene lugar en el momento en que se realice la prestación de servicios. En caso de prestaciones continuas, el artículo 64 aclara que el hecho imponible se producirá cuando concluya el período para el cual deban presentarse declaraciones o realizarse pagos sucesivos. En ese momento se habrá realizado la prestación.

Si el pago se efectúa en virtud del artículo 65 de la Directiva del IVA o si un Estado miembro hubiera recurrido a la opción prevista en el artículo 66 de la Directiva del IVA, el IVA puede devenir exigible antes o poco después de la prestación, a saber, antes o poco después de producirse el hecho imponible.

Cuando los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos se presten en una fecha próxima al 1 de enero de 2015, el cambio del lugar de prestación puede provocar casos de doble imposición o de no imposición si los Estados miembros aplican normas diferentes sobre el momento de devengo del IVA.

Para evitar casos de doble imposición y de no imposición y con vistas a facilitar este cambio de imposición, fue necesario adoptar medidas transitorias para determinar, de un modo común, qué servicios prestados en torno a esta fecha se enmarcarían en las nuevas normas y cuáles no.

12.4. ¿Qué aporta la disposición?

El artículo 2 del Reglamento 1042/2013 deja claro que el momento decisivo para determinar el lugar de prestación es aquel en el que se produzca el hecho imponible (y se contraiga la obligación). Esto se aplica a prestaciones de servicios normales y continuadas.

Cuando el hecho imponible se produzca con anterioridad al 1 de enero de 2015, el lugar de prestación será aquel en el que esté establecido el proveedor, y no será exigible ningún impuesto en el Estado miembro del cliente en relación con el mismo hecho imponible (artículo 2, letra c)). Esto se aplicará con independencia del momento en que se efectúe el pago o se emita la factura.

Si el hecho imponible se produce el 1 de enero de 2015 o en una fecha posterior, el lugar al que pertenezca el cliente será decisivo a la hora de establecer dónde se debe abonar el impuesto (artículo 2, letra b)). A este respecto, no tiene importancia el momento en el que se haya emitido la factura.

Sin embargo, cuando se origine un pago a cuenta con respecto a la prestación en cuestión antes del 1 de enero de 2015, el IVA por dicho pago a cuenta será exigible en el Estado miembro donde esté establecido el prestador, con arreglo a las normas previstas en el artículo 65 de la Directiva del IVA (artículo 2, letra a)). En cuanto a cualquier pago que quede pendiente y se pague posteriormente (el 1 de enero de 2015 o en una fecha posterior), el IVA deberá abonarse en el lugar al que pertenezca el cliente.

12.5. Dudas específicas que surgen de esta disposición

12.5.1. Pagos a cuenta efectuados antes de que tenga lugar la prestación

Cuando un pago a cuenta se efectúe antes del 1 de enero de 2015, el proveedor aplicará el IVA con arreglo al artículo 65 de la Directiva del IVA. Como las normas vigentes siguen siendo las de 2014, el IVA sobre dicho pago será exigible en el Estado miembro de establecimiento del proveedor.

Si el servicio solo se presta el 1 de enero de 2015 o con posterioridad a dicha fecha, la norma del artículo 2, letra b), del Reglamento 1042/2013 implica que el lugar de prestación de dicho servicio sería el lugar de establecimiento o residencia del cliente.

Puede pensarse que, como el lugar de prestación del servicio es el Estado miembro del cliente, el proveedor debería rectificar la factura o recibo referente al pago a cuenta efectuado, rembolsando el IVA pagado en el Estado miembro del proveedor y aplicando el IVA en el Estado miembro del cliente.

No obstante, esto implicaría una gran carga para todas las partes implicadas: proveedores, clientes y administraciones tributarias, y sería contrario al objetivo que persiguen las medidas transitorias.

Por este motivo, el Comité del IVA acordó orientaciones[22] casi por unanimidad con el fin de aclarar la interpretación que debe conferirse a las medidas transitorias del artículo 2 del Reglamento 1042/2013, con respecto a los pagos a cuenta.

En estas directrices se aclara expresamente que, cuando el pago a cuenta se efectúe antes del 1 de enero de 2015, se aplicará en todos los casos la norma del artículo 65 de la Directiva del IVA, de modo que el IVA se aplicaría en el Estado miembro de establecimiento del proveedor tras percibir el pago y sobre el importe percibido.

Cuando la prestación se realice finalmente el 1 de enero de 2015 o con posterioridad, el IVA será exigible en el Estado miembro del cliente, pero solo sobre el importe no afectado por cualquier pago a cuenta anterior.

Por lo tanto, si el cliente realiza un pago a cuenta antes del 1 de enero de 2015 por el importe total del precio del servicio, el IVA se aplicará en el Estado miembro del prestador y no se aplicará ningún IVA en el Estado miembro del cliente.

Cuando un cliente pague a cuenta antes del 1 de enero de 2015 por ejemplo el 40 % del precio total del servicio, el IVA se aplicará en el Estado miembro del proveedor (sobre dicho 40 %). El 60 % restante se gravará con IVA en el Estado miembro del cliente en el momento en que se produzca el hecho imponible o cuando se efectúe otro pago a cuenta el 1 de enero de 2015 o con posterioridad a dicha fecha, pero antes de la prestación.

Las directrices también dejan claro que esta norma solo se aplicará en casos en que el pago a cuenta se efectúe con arreglo a la práctica comercial normal del proveedor, es decir, cuando en el pasado este haya estado utilizando dicha política para esas prestaciones. Si las circunstancias de la prestación son tales que muestran que se ha efectuado el pago a cuenta con el único fin de evitar la imposición en el Estado miembro del cliente (por ejemplo, cuando el contrato no exija el pago a cuenta o si se supera el importe previsto en dicho contrato), este Estado miembro puede reclamar el IVA sobre la transacción con arreglo a la norma prevista en el artículo 2, letra b), del Reglamento 1042/2013.

También debe tenerse en cuenta que, puesto que la imposición se divide entre dos Estados miembros, el proveedor debe poder demostrar al Estado miembro del cliente que efectivamente se efectuó un pago a cuenta antes del 1 de enero de 2015 y que el IVA sobre dicho importe se pagó en el Estado miembro del proveedor. Por lo tanto, en la factura o recibo emitidos cuando tenga lugar la prestación sería apropiado incluir una referencia a la factura o recibo emitidos cuando se efectuó el pago a cuenta, así como la fecha en que se efectuó el pago.

12.5.2. ¿Qué repercusión tiene la emisión de una factura sobre el lugar de prestación?

La fecha en que se emite una factura no tiene importancia a la hora de determinar el lugar de prestación del servicio.

El IVA será imponible en el Estado miembro del proveedor o del cliente dependiendo del momento en que se produzca el hecho imponible o se efectúe el pago. La emisión de una factura no altera esta norma.

---

22 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

12.5.3. ¿Qué nivel de pruebas se requiere para demostrar que se ha producido un hecho imponible o que se ha efectuado un pago antes del 1 de enero de 2015?

Los medios de prueba que utilicen los sujetos pasivos en cuanto a sus transacciones habituales también serían los utilizados para demostrar que se ha producido un hecho imponible antes o después del 1 de enero de 2015. No se requieren medios de prueba especiales a este respecto.

12.5.4. Lista de ejemplos

Prestación de servicios de prepago

Ejemplo 1: Se efectúa un pago anticipado o un pago a cuenta antes del 1 de enero de 2015 y la prestación del servicio también se realiza o completa antes de dicha fecha. El IVA se devenga antes del 1 de enero de 2015 en el Estado miembro del prestador.

Ejemplo 2: Se efectúa un pago anticipado o un pago a cuenta antes del 1 de enero de 2015 pero la prestación del servicio solo se realiza o completa en 2015 o con posterioridad. En este caso, el IVA se devenga sobre el importe del pago a cuenta en el Estado miembro del prestador en el momento de efectuarse dicho pago. En cuanto al importe no cubierto por el pago a cuenta, el IVA se devenga en el Estado miembro del cliente en el momento en que se produzca el hecho imponible.

Ejemplo 3: Tanto el pago anticipado como el hecho imponible se producen con posterioridad al 31 de diciembre de 2014. El IVA se devenga entonces en 2015 en el Estado miembro del cliente.

Ejemplo 4: Se efectúa un pago anticipado del 20 % del precio antes del 1 de enero de 2015. Se efectúa otro pago a cuenta del 40 % con posterioridad al 31 de diciembre de 2014. El servicio se presta finalmente tras el segundo pago a cuenta. El IVA se devenga en 2014 en el Estado miembro del prestador con respecto al primer pago a cuenta (20 % del precio). El IVA se devenga en 2015 en el Estado miembro del cliente con respecto al segundo pago a cuenta (40 % del precio) y con respecto al importe restante cuando la prestación se complete (40 % del precio).

Prestación de servicios continuados

Ejemplo 5: Antes del 1 de enero de 2015 tiene lugar una prestación de servicios continuados en el momento de la expiración del período para el cual deban presentarse declaraciones o realizar pagos sucesivos. En este caso, el IVA sobre las cantidades exigibles o pagos debe aplicarse en el Estado miembro de establecimiento del proveedor.

Ejemplo 6: El 1 de enero de 2015 o con posterioridad a dicha fecha, aunque la prestación comenzara en 2014, tiene lugar una prestación de servicios continuados en el momento de la expiración del período para el cual deban presentarse declaraciones o realizar pagos sucesivos. En este caso, hay tres supuestos posibles:

(a) El pago se efectúa en el momento de la expiración del período. En este caso, como el hecho imponible se produce el 1 de enero 2015 o con posterioridad y no hay nada que active la exigibilidad del IVA antes de dicha fecha, el IVA se adeudará al Estado miembro del cliente.

(b) El pago del importe total de la prestación se realiza anticipadamente antes del 1 de enero de 2015. En este caso, el IVA se devenga en el Estado miembro del proveedor, ya que el pago activa la exigibilidad del impuesto.

(c) Se efectúa un pago a cuenta (una señal) anticipadamente antes del 1 de enero de 2015. Una vez expira el período, el cliente paga el importe restante de la prestación del servicio. En este caso, el IVA sobre el importe del pago a cuenta se devenga en el Estado miembro del proveedor en el momento de efectuarse el pago. El IVA sobre el importe que no cubra el pago a cuenta se devengará en el Estado miembro del cliente en el momento en el momento de la expiración del período.

Prestaciones con respecto a las cuales se emite una factura antes de que tenga lugar la prestación

Ejemplo 7: El 20 de diciembre de 2014 se emite una factura (o un recibo cuando no se exija una factura) con respecto a un acceso en línea de un año (que comienza en 2014 y termina en 2015). El cliente paga la factura el 29 de diciembre de 2014. En este caso, el IVA se devengará antes del 1 de enero de 2015 debido a que el pago se ha efectuado antes de dicha fecha, así que se gravará en el Estado miembro de establecimiento del proveedor.

Ejemplo 8: El 20 de diciembre de 2014 se emite una factura (o un recibo cuando no se exija una factura) con respecto a un acceso en línea de un año (que comienza en 2014 y termina en 2015). El cliente paga la factura el 3 de enero de 2015. En este caso, el hecho imponible se produce tras el 1 de enero de 2015. El pago también se efectúa tras dicha fecha. El IVA tendrá que devengarse en el Estado miembro del cliente independientemente de la fecha de emisión de la factura.

Prestaciones con respecto a las cuales se emite una factura después de que tenga lugar la prestación

Ejemplo 9: El servicio se completa antes del 1 de enero de 2015, pero se emite una factura y el pago se efectúa exclusivamente tras dicha fecha. En este caso, el hecho imponible se ha producido antes del 1 de enero de 2015, así que el IVA se deberá abonar al Estado miembro del proveedor.

13. DISPOSICIONES JURÍDICAS PERTINENTES

13.1. Directiva del IVA

Artículo 24, apartado 2

….
2. Se considerará que los «servicios de telecomunicación» son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción, incluido el acceso a las redes de información mundiales.

Artículo 44

El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.

Artículo 45

El lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan desde un establecimiento permanente del proveedor que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.

Artículo 58

El lugar de prestación de los servicios que se enumeran a continuación a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo será aquel en el que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente:

a) servicios de telecomunicación;

b) servicios de radiodifusión y televisión;

c) servicios prestados por vía electrónica, en concreto aquellos enumerados en el anexo II.

Cuando el proveedor del servicio y el destinatario se comuniquen por correo electrónico, esto no significará por sí mismo que el servicio prestado constituye un servicio prestado por vía electrónica.

Artículo 59 *bis*

A fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, en lo que concierne a las prestaciones de servicios cuyo lugar de prestación se rija por los artículos 44, 45, 56, 58 y 59, los Estados miembros podrán considerar:

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

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

Anexo II

1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;

2) suministro de programas y su actualización;

3) suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;

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

5) suministro de enseñanza a distancia.

13.2. Reglamento de Ejecución del IVA

Artículo 6 *bis*

1. Los servicios de telecomunicación a tenor del artículo 24, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE abarcarán, en particular:

a) los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y conmutación de voz, datos y vídeo, comprendidos los servicios de telefonía que incluyan un elemento de vídeo (servicios de videofonía);

b) los servicios de telefonía prestados a través de Internet, incluido el Protocolo de transmisión de la voz por Internet (VoIP);

c) los servicios de telefonía prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet;

d) los servicios de radiobúsqueda

e) los servicios de audiotexto;

f) los servicios de fax, telégrafo y télex;

g) el acceso a Internet, incluida la World Wide Web;

h) las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente.

2. Los servicios de telecomunicación a tenor del artículo 24, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE no abarcarán:

a) los servicios prestados por vía electrónica;

b) los servicios de radiodifusión y televisión.

Artículo 6 *ter*

1. Los servicios de radiodifusión y televisión incluirán los servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión **suministrados** *al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.*

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

a) los programas de radio o de televisión transmitidos o retransmitidos a través de las redes de radiodifusión o de televisión;

b) los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (IP streaming), siempre que se emitan de forma simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes de radiodifusión o de televisión.

3. El apartado 1 no abarcará:

a) los servicios de telecomunicación;

b) los servicios prestados por vía electrónica;

c) el suministro de información, previa solicitud, sobre programas concretos;

d) la cesión de derechos de radiodifusión o de retransmisión televisiva;

e) el arrendamiento financiero de equipos técnicos o de instalaciones para su utilización en la recepción de una emisión;

f) los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (IP streaming), salvo que esa distribución sea simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes tradicionales de radio o televisión.

Artículo 7

1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;

b) los servicios que permitan o presten apoyo a la presencia de particulares o empresas en una red electrónica, como un sitio o una página web;

c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;

d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;

e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);

f) los servicios enumerados en el anexo I.

3. El apartado 1 no abarcará los casos siguientes:

a) los servicios de radiodifusión y televisión; y

b) los servicios de telecomunicación;

c) las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica;

d) los CD-ROM, disquetes o un medio tangible similar;

e) el material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas;

f) los CD y casetes de audio;

g) las cintas de vídeo y DVD;

h) los juegos en un CD-ROM.

i) los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico;

j) los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota;

k) los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos;

l) los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea;

m) los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión;

n) los servicios de ayuda telefónica;

o) los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal;

p) los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas;

t) las entradas a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares reservadas en línea;

u) el alojamiento, el alquiler de coches, los servicios de restaurante, el transporte de pasajeros o servicios similares reservados en línea.

Anexo I

1) Punto 1 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

a) alojamiento de sitios web y de páginas web;

b) mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas;

c) administración de sistemas remotos;

d) depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener electrónicamente datos específicos;

e) suministro en línea de espacio de disco a petición.

2) Punto 2 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

a) acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones;

b) programas para bloquear la descarga de banners publicitarios;

c) descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras;

d) instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web;

e) instalación automatizada en línea de cortafuegos.

3) Punto 3 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

a) acceso o descarga de fondos de escritorio;

b) acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas;

c) contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas;

d) suscripción a periódicos y revistas en línea;

e) weblogs y estadísticas de sitios web;

f) noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos;

g) información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados;

h) suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, banners en un sitio web o página web;

i) uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet.

4) Punto 4 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

a) acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles;

b) acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos;

c) acceso o descarga de películas;

d) descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles;

e) acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.

f) recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de la red de radiodifusión o televisión, de Internet o de redes electrónicas similares, para escucharlos o verlos en el momento elegido por el usuario y previa petición individual de este último basándose en un catálogo de programas seleccionado por el prestador del servicio de comunicación, como por ejemplo, televisión y vídeo a la carta;

g) recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (IP streaming), salvo que se transmitan o retransmitan simultáneamente a través de las redes tradicionales de radio o televisión;

h) suministro de contenidos de audio y audiovisuales a través de las redes de comunicaciones que no sean facilitados por un prestador de servicios de comunicación bajo su responsabilidad editorial;

i) entrega subsiguiente de producciones de audio o audiovisuales de un prestador de servicios de comunicación a través de las redes de comunicaciones por una persona distinta de dicho prestador.

5) Punto 5 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE:

a) enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno;

b) ejercicios realizados por el alumno en línea y corregidos automáticamente, sin intervención humana.

Artículo 9 *bis*

1. A efectos del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes.

Para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo, deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) la factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica deberá indicar con precisión cuáles son tales servicios y el prestador de estos servicios;

b) el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónica y el prestador de estos servicios.

A efectos del presente apartado, un sujeto pasivo que, respecto a la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios.

2. Se aplicará asimismo el apartado 1 cuando los servicios telefónicos prestados a través de Internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por Internet (VoIP), se presten a través de una red de telecomunicaciones, una interfaz o un portal como un mercado de aplicaciones y en las mismas condiciones que las establecidas en dicho apartado.

3. Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará a los sujetos pasivos que se encarguen solamente del procesamiento de los pagos relativos a servicios prestados por vía electrónica o a servicios telefónicos prestados a través de Internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por Internet (VoIP), y que no participen en la prestación de esos servicios telefónicos o prestados por vía electrónica.

Artículo 13 *bis*

El lugar de establecimiento de una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo, contemplado en el artículo 56, apartado 2, párrafo primero, y en los artículos 58 y 59 de la Directiva 2006/112/CE, será:

a) el lugar en que se realicen las funciones de su administración central, o

b) el lugar de cualquier otro establecimiento que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

Artículo 18, apartado 2

2. Salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene condición de sujeto pasivo si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA.

No obstante, con independencia de que disponga de información que indique lo contrario, el prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y de servicios por vía electrónica podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene la condición de sujeto pasivo mientras este último no le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA.

Artículo 24

Cuando los servicios comprendidos en el artículo 56, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE, o de sus artículos 58 y 59 sean prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo que esté establecida en más de un país o tenga su domicilio en un país y su residencia habitual en otro país, se dará prioridad:

a) en el caso de una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo, al lugar a que se refiere el artículo 13 bis, letra a), del presente Reglamento, a menos que se demuestre que el servicio se utiliza en el establecimiento a que se refiere la letra b) de dicho artículo;

b) en el caso de una persona física, a su residencia habitual, a menos que se demuestre que el servicio se utiliza realmente en su domicilio.

Subsección 3 *bis*. Presunciones en relación con la ubicación del cliente

Artículo 24 *bis*

1. A efectos de los artículos 44, 58 y 59 bis de la Directiva 2006/112/CE, cuando un prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica, preste dichos servicios en ubicaciones tales como una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico WIFI, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel, en las que ese prestador requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio.

2. Cuando la ubicación mencionada en el apartado 1 del presente artículo esté situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la Comunidad de conformidad con lo dispuesto en los artículos 37 y 57 de la Directiva 2006/112/CE, el país de la ubicación será el país de partida del transporte de pasajeros.

Artículo 24 *ter*

A efectos del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE, en el caso de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo:

a) a través de su línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar de instalación de la línea fija terrestre;

b) a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios;

c) para los que sea necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o, si ese lugar no se conociera, en el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada en ese lugar;

d) en circunstancias distintas de las mencionadas en los artículos 24 bis y en las letras a), b) y c) del presente artículo, se presumirá que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 septies del presente Reglamento.

Subsección 3 *ter*. Refutación de presunciones

Artículo 24 *quinquies*

1. El prestador de alguno de los servicios enumerados en el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE podrá refutar una presunción contemplada en el artículo 24 bis, o en las letras a), b) y c) del artículo 24 ter del presente Reglamento fundándose en tres elementos de prueba no contradictorios que demuestren que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en otro lugar.

2. Las autoridades tributarias podrán refutar presunciones formuladas en virtud de los artículos 24 bis, 24 ter, o 24 quater, cuando haya indicios de mala utilización o abuso por parte del prestador.

Subsección 3 *quater*. Elementos de prueba para la determinación de la ubicación del cliente y para la refutación de presunciones

Artículo 24 *septies*

A efectos de lo dispuesto en el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE y de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 24 ter, letra d), o en el artículo 24 quinquies, apartado 1, del presente Reglamento, serán en particular elementos de prueba los siguientes:

a) la dirección de facturación del cliente;

b) la dirección de Protocolo Internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier método de geolocalización;

c) los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco;

d) el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente;

e) la ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio;

f) otra información relevante desde el punto de vista comercial.

Artículo 31 *quater*

A efectos de determinar el lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, se considerará que esos servicios se prestan en dichas ubicaciones.

Artículo 33 *bis*

El suministro de entradas que permitan acceder a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares por parte de un intermediario que actúe en nombre propio pero por cuenta de un organizador o un sujeto pasivo, distinto del organizador, que actúe por cuenta propia, quedará regulado por el artículo 53 y el artículo 54, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE.

13.3. Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013

Artículo 2

En relación con la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios por vía electrónica, por un prestador establecido dentro de la Comunidad a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo que esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual dentro de la Comunidad, se aplicará lo siguiente:

a) el lugar de prestación respecto de cada hecho imponible que se produzca antes del 1 de enero de 2015 será aquel en que esté establecido el prestador, de conformidad con el artículo 45 de la Directiva 2006/112/CE, independientemente del momento en que se preste el servicio o termine su prestación continuada;

b) el lugar de prestación respecto de cada hecho imponible que se produzca el 1 de enero de 2015 o en una fecha posterior será aquel en que el cliente esté establecido, tenga su domicilio o su residencia habitual, independientemente del momento en que se haya prestado el servicio o haya terminado su prestación continuada;

c) cuando el hecho imponible se produzca con anterioridad al 1 de enero de 2015 en el Estado miembro en que esté establecido el prestador, el impuesto no podrá ser exigible en el Estado miembro del cliente el 1 de enero de 2015 o en una fecha posterior en relación con el mismo hecho imponible.