

DOCUMENTOS

**EL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS
PRESTACIONES DE SERVICIOS (TRANSPOSICIÓN
DE LA DIRECTIVA 2008/8/CE A LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO)**

Autora: *Mercedes Núñez Grañón*
Universidad de Alicante

DOC. N.º 25/09



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
 2. REGLAS DE LOCALIZACIÓN
 - 2.1. Regla general
 - 2.2. Reglas especiales
 - 2.3. Cláusula para evitar la doble imposición o la no imposición
 - 2.4. Regímenes especiales
 3. MODIFICACIÓN DEL SUJETO PASIVO
 4. TRANSPOSICIÓN AL DERECHO INTERNO: Anteproyecto de Ley, por el que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del IRNR para adaptarla a la normativa comunitaria
- ANEXO

1. INTRODUCCIÓN

El lugar de realización de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios siempre ha sido un tema de gran trascendencia y complejidad en el IVA. La localización de las actividades sujetas en un territorio u otro tiene implicaciones en otros aspectos y elementos del impuesto entre los que destacamos los sujetos pasivos (si las prestaciones de servicios y entregas de bienes se localizan en un territorio en el cual el prestador no está establecido, se puede considerar como sujeto pasivo al receptor, provocando lo que se denomina inversión de sujetos pasivos), el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado (si el servicio prestado se localiza en un Estado distinto al de establecimiento, los sujetos no podrán deducirse el IVA soportado en sus declaraciones periódicas sino que deberán acudir al mecanismo de devolución del IVA previsto en las Directivas comunitarias) y las obligaciones formales de los sujetos.

Esta importancia ya se reflejaba en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985¹, así como en las distintas Directivas comunitarias, aunque el planteamiento comunitario ha ido variando. La Sexta Directiva alteró por completo las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios contenidas en la Segunda Directiva, con objeto de eliminar las disparidades normativas existentes en las legislaciones de los distintos Estados miembros.

La Segunda Directiva recogía un criterio general de tributación de las prestaciones de servicio en el país de destino, atendiendo al lugar en el que se consumían, con independencia de la sede de quien los prestase o la naturaleza de quien los recibiera². Frente a esta situación, la Sexta Directiva establecía que el lugar de prestación de los servicios será el lugar donde el prestador tenga la sede de su actividad profesional y establecía un listado detallado del lugar de realización del hecho imponible prestaciones de servicio, intentando que todos los Estados miembros aplicasen los mismos criterios para evitar, de esta forma, situaciones de doble imposición o ausencia de la misma. La aplicación de los criterios contenidos en este listado ocasionaba que la mayoría de las prestaciones de servicios se gravaran en el lugar de destino, no en origen, motivo por el cual era necesario establecer muchas y detalladas reglas especiales del lugar de realización.

Por otra parte, la utilización cada vez más frecuente de nuevas tecnologías está conllevado que muchos servicios que se utilizan en el territorio común sean localizados en terceros Estados con la consiguiente pérdida recaudatoria que supone. Por ello, ya desde hace años, se han aprobado cláusulas antielusión y reglas especiales de localización para que determinados servicios sean gravados en el territorio comunitario aunque se presten por un empresario o profesional establecido en terceros Estados y el destinatario sea un particular³.

Estos mismos criterios de localización están contenidos en la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, que mantiene estas numerosas reglas especiales de localización. Este tema se está complicando cada vez más debido tanto al incremento de las reglas existentes como al complejo contenido de las mismas al incluirse elementos subjetivos como criterios de localización de determinados servicios, como el número de identificación fiscal a efectos del IVA, la naturaleza de los servicios prestados o el volumen de negocios realizado por el vendedor en el Estado miembro de consumo. Por estos motivos, el Consejo de la Unión Europea, a la vista de la propuesta

¹ En ella se resaltaba que: “la localización del hecho imponible en el contexto internacional tiene una gran relevancia en orden a la determinación de la sujeción al impuesto. Las Directivas de la Comunidad Económica Europea han establecido normas minuciosas reguladoras de los criterios de localización del hecho imponible, de necesaria aplicación por los Estados miembros, con el fin de evitar posibles supuestos de doble imposición o no sujeción al IVA en el ámbito comunitario”.

² El artículo 6.º, apartado 3 de la Directiva, se limitaba a establecer que “se considerará como lugar de las prestaciones de servicios, en principio, aquel en el que el servicio prestado, el derecho cedido o reconocido y el bien arrendado se utilizan o son explotados económicamente”.

³ Un reflejo claro de la evolución que estamos comentando lo encontramos en los servicios de telecomunicaciones. Inicialmente, los criterios de localización de estos servicios recogidos en la Sexta Directiva y en la ley española reguladora del IVA los situaban, aplicando la regla general, en el país donde se encontrara la sede o el establecimiento permanente del prestador. Esta regla, al ir proliferando las compañías que prestan este tipo de servicios ubicadas fuera del ámbito territorial de la Unión Europea, circunstancia unida a los avances tecnológicos que permiten utilizar estos medios desde cualquier parte del mundo, produjo una importante pérdida de ingresos causada por la no sujeción al impuesto de los mencionados servicios. Ante esta situación, el Consejo aprobó la Decisión 97/204/CEE, de 17 de marzo de 1997, por la que se autorizaba a los Estados miembros de la Unión Europea a localizar estos servicios en el país donde se encuentre situada la sede de la actividad del destinatario de los mismos.



de la Comisión y de los dictámenes del Parlamento Europeo y del Comité Económico y Social Europeo, ha aprobado la Directiva 2008/8/CE, con fecha de 12 de febrero de 2008, que modifica la Directiva 2006/112/CE en relación con el lugar de la prestación de servicios.

En la Exposición de Motivos de esta Directiva se resalta especialmente la necesidad de modernizar y simplificar el funcionamiento del régimen común del IVA, ante las modificaciones y cambios en el mercado interior⁴. Para conseguirlo, se ha considerado conveniente variar la actual regla general –intentando que las prestaciones de servicios se localicen en el país de consumo–, y simplificar las reglas especiales vigentes.

Debido a las posibles repercusiones de índole presupuestaria que la entrada en vigor de estas nuevas normas pueden ocasionar⁵, los Estados deberán adaptarse a su contenido de forma gradual, de manera que su entrada en vigor se prolongará hasta el 2015. Las primeras modificaciones deberán estar incorporadas en el año 2010, otras en los años 2011 y 2013 y las últimas en el año 2015.

2. REGLAS DE LOCALIZACIÓN

Para una mayor claridad del tema, consideramos conveniente analizar las distintas reglas previstas para localizar las prestaciones de servicios agrupando aquellos servicios a los que les sean aplicables las mismas reglas y resaltando, en cada uno de estos apartados, los cambios producidos mediante un análisis comparativo de la situación actual y donde se localizarán una vez que las distintas legislaciones nacionales hayan adaptado su normativa interna a las directrices contenidas en la Directiva. Por ello también analizaremos el desarrollo realizado por el legislador español en el anteproyecto de Ley, por el que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

Siguiendo la estructura de la Directiva 2008/8/CE, el primer punto a analizar son los cambios introducidos en relación con la regla general y sus efectos sobre los sujetos pasivos, para posteriormente ver las especialidades que se regulan.

2.1. Regla general

Con la finalidad de simplificar la normativa actualmente en vigor y conseguir que la mayoría de los servicios sean gravados en el país donde se consumen, la Directiva 2008/8/CE modifica los correspondientes artículos de la Directiva 2006/112/CE, variando la regla general de localización existente en la actualidad.

De acuerdo con los nuevos criterios, se van a aplicar dos reglas generales atendiendo a la naturaleza del destinatario. Si el destinatario no es empresario o profesional actuando como tal, se mantiene la regla actualmente vigente y las prestaciones de servicio se localizan donde se encuentre situada la sede del prestador. En cambio, si el destinatario es un empresario o profesional, se cambia radicalmente el criterio, gravando las prestaciones de servicios en el país donde esté establecido el destinatario⁶.

⁴ En el párrafo 1 de la Exposición de Motivos de la Directiva 2008/8/CE se destaca que “la realización del mercado interior, la globalización, la desregularización y la innovación tecnológica han contribuido, conjuntamente, a modificar de manera muy sustancial el volumen y el perfil del comercio de servicios. Es cada vez mayor el número de servicios que pueden prestarse a distancia. Para atender a tal circunstancia, se ha venido tomando desde hace años medidas específicas, y en la actualidad numerosos servicios se gravan, de hecho, con arreglo al principio del país de destino”.

⁵ Vid. el párrafo 10 de la Exposición de Motivos de la Directiva 2008/8/CE: “Algunos de los cambios introducidos en el lugar de la prestación de servicios podrían tener un impacto significativo en el presupuesto de los Estados miembros. A fin de garantizar una transición sin problemas, dichos cambios deben introducirse de manera progresiva”.

⁶ El artículo 44 quedaría redactado en los siguientes términos: “El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que éste tenga la sede de su actividad. 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 dicho 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”.

Con estas modificaciones se eliminan gran parte de las reglas especiales que actualmente existen y que son necesarias para obtener esta misma localización, con lo cual se simplifica, a su vez, las normas relativas al lugar de realización, sin que, obviamente, desaparezcan las reglas especiales, ya que también se prevén una serie de excepciones a la regla general; excepciones que son más sencillas que las existentes en la legislación actual y que se producen generalmente cuando el destinatario de los servicios no es un empresario o profesional actuando como tal.

Este cambio sustancial se refleja y justifica en la Exposición de Motivos resaltando que “en todas las prestaciones de servicios, el lugar de imposición debe ser, en principio, aquel donde se realiza efectivamente el consumo”. (...) “En lo que respecta a la prestación de servicios a sujetos pasivos, la norma general de determinación del lugar de prestación debe atender al lugar en el que esté establecido el destinatario de los servicios, en lugar de aquel donde esté establecido el proveedor”. (...) “Cuando los servicios se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, la norma general debe seguir siendo que el lugar de la prestación de servicios es aquel en el que el proveedor tenga establecida la sede de su actividad económica”⁷.

Si realizamos un análisis conjunto de la regla general y las reglas especiales de localización contenidas en la ley reguladora del IVA, nos damos cuenta que este nuevo criterio, aparentemente novedoso y radicalmente opuesto al existente en la actualidad, no introduce tantas modificaciones como a priori podría pensarse ya que mediante la aplicación de las reglas especiales, se estaban localizando las prestaciones de numerosos servicios en el país de destino. Lo que sí se consigue es una mayor simplificación y claridad a la hora de concretar el lugar de realización lo que es muy loable ya que la redacción actual de los artículos 69 y 70 de la Ley IVA complica, en ocasiones innecesariamente, la comprensión de las reglas del lugar de realización.

	DESTINATARIO	LUGAR REALIZACIÓN
LEY IVA española	SP	Origen
	No SP	Origen
DIRECTIVA	SP	Destino
	No SP	Origen

En la actualidad, la norma general nos lleva a localizar los servicios siempre en la sede del prestador, siendo indiferente quien sea el destinatario; en cambio, de acuerdo con la Directiva, en el futuro la localización dependerá de quien sea el destinatario. Si es una persona que no sea sujeto pasivo, se aplicará el criterio actual y se gravará en la sede del prestador: tributación en origen. Si el destinatario es un sujeto pasivo, se cambia totalmente la regla y se gravará en el país de destino.

Para concretar el lugar de prestación de los servicios tanto la Directiva como la Ley reguladora del IVA atienden al lugar donde el destinatario o el prestador, según los casos, tenga la sede de su actividad económica, a no ser que los servicios se presten desde un establecimiento permanente situado en otro Estado distinto o, en defecto de ambos criterios, al lugar en el que el sujeto pasivo tenga su domicilio o residencia habitual, sin que en ningún apartado de la Directiva se definan estos conceptos.

En cambio, en la ley española sí que concreta qué debe entenderse por sede de la actividad y por establecimiento permanente, disponiendo de conceptos específicos aplicables a algunas prestaciones de servicios, como veremos en los apartados correspondientes a cada uno de ellas.

Sin profundizar sobre este tema⁸ si que queremos realizar una serie de precisiones. Por lo que respecta al concepto de residencia, este término se emplea de forma residual en la LIVA ya que lo determinante es estar establecido en el territorio de aplicación del impuesto. El concepto de residencia y domicilio es empleado indistintamente y, generalmente, en relación con los sujetos que no actúan como empresarios o profesionales. No existe una definición genérica de residencia sino

⁷ Vid. respectivamente los párrafos 3, 4 y 5 de la Exposición de Motivos de la Directiva 2008/8/CE.

⁸ Vid. sobre este tema, Núñez Grañón, M. La sujeción al IVA. Capítulo III, pp. 159 a 194. Ed. Marcial Pons. 2001.



que se prevén distintas presunciones para considerar que un sujeto es residente o tiene su domicilio en el territorio en función del tipo de servicio de que se trate.

La propia LIVA, sin embargo, sí recoge una definición de establecimiento permanente, reproduciendo prácticamente la misma definición y supuestos que los previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y en el Modelo Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición con alguna peculiaridad ya que se incluyen supuestos que no tienen tal consideración en el ámbito de la imposición directa⁹. Igualmente, se detalla en el artículo 69. Uno que debe entenderse por sede de la actividad económica en términos muy similares al concepto de sede de dirección efectiva recogido en el Impuesto sobre Sociedades.

2.2. Reglas especiales

Como hemos resaltado en el apartado anterior, la Directiva 112/2006/CE localizaba las prestaciones de servicio en origen atendiendo a la sede del prestador, siguiendo la línea mantenida en relación con las entregas de bienes. Sin embargo, ante los problemas recaudatorios y de fraude que se estaban generando pronto se fueron introduciendo reglas especiales modificando este criterio.

Esta situación cambiará cuando entre en vigor la Directiva que es objeto de análisis ya que en ella se establece como regla general la tributación de las prestaciones de servicio en destino. Por ello, la normativa que entrará en vigor en el año 2010 contiene menos especialidades pues, inicialmente, la mayoría de las prestaciones de servicios se localizarán en el Estado miembro de consumo cumpliendo con la finalidad perseguida. Por este motivo, la Directiva 2008/8/CE sólo regula reglas especiales en relación con los siguientes servicios:

A. Servicios de mediación

En la vigente Ley del IVA, los servicios de mediación en nombre y por cuenta de terceros, se localizan donde se entienda realizado el servicio principal, a no ser que el destinatario del servicio de mediación comunique un NIF otorgado por otro Estado miembro.

Junto a esta regla general, existen dos especialidades atendiendo al tipo de servicio en el que se medie. Así, si se trata de un servicio de mediación en servicios relacionados con bienes inmuebles, se localiza en el Estado miembro donde radique el inmueble. En cambio, cuando se trate de alguno de los supuestos de prestaciones de servicios recogidos en el apartado 5 del artículo 70 (sede del destinatario si es empresario o profesional); de servicios prestados por vía electrónica; o de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, la prestación del servicio de mediación se localiza en el Estado miembro donde se encuentra establecido el destinatario del servicio de mediación, siempre que el destinatario del servicio principal sea un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro o una persona (empresario o particular) establecida fuera de la Comunidad.

Además, se prevé la aplicación de la cláusula de utilización o explotación efectiva, en virtud de la cual si el destinatario es empresario o profesional y las reglas anteriores localizan el servicio fuera de la Comunidad, pero se explota efectivamente en un Estado miembro, el servicio se localizará en ese Estado miembro.

Sintetizado, nos encontramos en la actualidad con una regla general que diferencia según se comunique o no un NIF otorgado por otro Estado miembro y dos reglas especiales. Así tendríamos las siguientes situaciones:

— *Regla general:*

DESTINATARIO	LUGAR DE REALIZACIÓN	
	LR servicio principal	NIF del destinatario mediación
CON NIF		X
SIN NIF	X	

⁹ Tienen la consideración de establecimiento permanente a efectos del IVA "los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título", letra g) del apartado cinco del artículo 69.

- *Servicios relacionados con bienes inmuebles*: Siempre se localizan donde se encuentre situado el bien inmueble.
- *Servicios del artículo 70.5, vía electrónica y telecomunicaciones, radiodifusión y televisión*: La localización de la prestación del servicio se hace depender de quien sea el destinatario del mismo y si se encuentra o no establecido en la Comunidad. Además se incorpora la cláusula de utilización o explotación efectiva

DESTINATARIO SERVICIO PRINCIPAL	LUGAR DE REALIZACIÓN	
	Prestad. materialmente	Sede destinatario mediación
SP comunitario		X
SP 3.º Estados		X
No SP comunitario	X	
No SP 3.º Estados		X

Frente a esta compleja y casuística norma en la que se atiende tanto al tipo de servicio en el que se intermedie, como a la naturaleza de los sujetos que intervienen, el lugar donde se encuentran establecidos –en la Comunidad o terceros Estados– o si tienen un NIF otorgado por otro Estado miembro distinto del de establecimiento, la Directiva es muy clara y concisa, disponiendo que los servicios de mediación se localizarán en el lugar donde se considera realizado el servicio principal cuando el destinatario no sea un sujeto pasivo. Si el destinatario es un empresario o profesional se localizarán en destino de acuerdo con lo dispuesto en la regla general.

Por lo tanto, estos servicios se deberán localizar:

DESTINATARIO	LUGAR DE REALIZACIÓN	
	LR servicio principal	Sede del destinatario
SP		X
NO SP	X	

B. Prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles

En la actualidad, la localización de estos servicios es inmediata y totalmente independiente del lugar de situación del prestador y del destinatario. Si el bien inmueble está situado en el territorio de aplicación del impuesto, el servicio se localizará siempre en el mismo.

La Directiva mantiene el mismo criterio de localización –el lugar de situación del bien– y detalla, en el artículo 47, los servicios que se consideran relacionados con bienes inmuebles, ampliando el catálogo existente en la actualidad al incorporar “la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada y la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles”.

Actualmente no existen reglas especiales en relación con los servicios de alojamiento en hoteles. Al aplicar la regla general –sede del prestador–, éstos se localizan en origen. En un futuro, si no se hubiera realizado la inclusión dentro de los servicios relacionados con los bienes inmuebles, los mismos se habrían localizado en la sede del destinatario si es un sujeto pasivo, justo lo contrario de lo que ocurre en la actualidad y ocurrirá en el futuro.

C. Prestaciones de transporte

Para concretar las reglas aplicables, debemos distinguir entre los servicios de transporte y los transportes intracomunitarios.

Por lo que respecta a los *servicios de transporte*, en la Ley del IVA se regula un criterio territorial, de tal forma que se localizan en el lugar en el que se realicen en función de la distancia recorrida.

DESTINATARIO	TRANSPORTE DE BIENES Y PASAJEROS	
	Territorio	
SP	X	
No SP	X	

En relación con los *transportes intracomunitarios*, la Ley española los localiza en el lugar donde se inician a no ser que el destinatario del servicio de transporte –no el destinatario de las mercancías transportadas– suministre un NIF otorgado por otro Estado miembro.

DESTINATARIO	LUGAR DE INICIO	LUGAR DEL NIF DEL DESTINATARIO TRANSPORTE
Con NIF		X
Sin NIF	X	
3.º Estados	X	

Igualmente, la Directiva diferencia entre la prestación de servicios de transporte y el transporte intracomunitario.

Respecto al transporte, se recogen dos reglas especiales, una aplicable a los transportes en general, y otra a los transportes de bienes cuando el destinatario no tenga la condición de sujeto pasivo. En ambos casos, el servicio se localizará en el lugar en el que se realice el transporte en función de las distancias recorridas. En consecuencia, a los restantes supuestos se les aplicará la regla general.

DESTINATARIO	TRANSPORTE DE PASAJEROS		TRANSPORTE DE BIENES	
	Territorio	Destino	Territorio	Destino
SP	X			X
No SP	X		X	

En cuanto al transporte intracomunitario, estos servicios se localizarán en el lugar de partida cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional.

DESTINATARIO	LUGAR DE INICIO	SEDE DEL DESTINATARIO TRANSPORTE
SP comunitario		X
No SP	X	

La aplicación de la nueva norma no modifica el lugar de realización ya que en la actualidad si el destinatario es un particular no podrá suministrar NIF y, por lo tanto, el servicio se localiza en el lugar de inicio. En cambio si el destinatario es un sujeto pasivo, si que puede haber variaciones en la localización pues, de acuerdo con la normativa actualmente en vigor el servicio se localiza en el lugar de inicio a no ser que el destinatario comunique un NIF. Frente a ello, en el futuro siempre se localizará en destino.

D. *Prestaciones de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares, servicios accesorios al transporte, tasación de bienes muebles y ejecuciones de obras sobre dichos bienes*

En la actualidad existen varias reglas especiales e individualizadas en relación con el conjunto de servicios mencionados.

Así, en primer lugar, se localizan en el lugar donde se realizan materialmente los servicios de carácter *cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similar* y los accesorios a los transportes de mercancías, excepto los del transporte intracomunitario que siguen un régimen particular. La localización de estos servicios variará a partir del año 2011 ya que en la Directiva se diferencia entre los servicios de acceso a manifestaciones este tipo y los servicios relacionados con estas manifestaciones, estableciendo reglas especiales de localización diferenciadas en cada caso, como veremos en el párrafo siguiente.

Por otro parte, en cuanto a *los servicios accesorios al transporte*, en la actualidad su localización difiere según sea transporte intracomunitario o no, ya que los transportes intracomunitarios tienen sus propias reglas diferenciadas de los restantes servicios.

La normativa vigente, localiza los servicios accesorios al transporte intracomunitarios donde efectivamente se preste el servicio accesorio a no ser que el destinatario del mismo suministre un NIF otorgado por otro Estado miembro. Con lo cual, en la práctica, se están aplicando las mismas reglas de localización que en el futuro ya que si el destinatario es un particular, y por lo tanto no puede suministrar NIF, el servicio se localiza donde se efectúa (regla especial prevista en la Directiva); en cambio si el destinatario es empresario o profesional lo lógico es que suministre un NIF y, por ello, el servicio se localizará en la sede del destinatario, como dispone la normativa comunitaria.

Por último, en relación con los *servicios de tasación sobre bienes muebles*, la Ley del IVA española incluye dos apartados: una regla general aplicable a los informes y trabajos realizados sobre bienes muebles y una especial prevista para cuando estos informes o trabajos se efectúen sobre medios de transporte.

En relación con los primeros, se aplica la misma regla que se regula en la Directiva comunitaria: los trabajos se localizan donde se efectúe materialmente el servicio, salvo que el receptor notifique un NIF atribuido por otro Estado miembro. En este caso se exige que el bien salga del Estado miembro donde ha recibido tal servicio, no siendo necesario que el bien vuelva al Estado de origen, basta con que salga de aquel Estado en el que ha recibido el trabajo. Como podemos comprobar, reproduce una situación idéntica a la comentada anteriormente en relación con los servicios accesorios al transporte.

En el caso de trabajos realizados sobre medios de transporte, se tiene en cuenta el Estado miembro en el que está matriculado el medio de transporte. De esta forma si se encuentra matriculado en el mismo Estado donde se realiza el servicio, éste se localiza allí con independencia de que el destinatario del servicio suministre o no un NIF a efectos de IVA otorgado por otro Estado miembro. Si no coincide el Estado de matriculación con el Estado en el que materialmente se realiza el trabajo, entonces se aplican las mismas normas que a los restantes bienes muebles, es decir, donde se realiza el servicio salvo que el destinatario comunique un NIF otorgado por otro Estado miembro.

La Directiva simplifica considerablemente las normas aplicables. En ella se prevé una excepción a la regla general localizando todas estas prestaciones de servicios en el lugar en el que efectivamente se realicen en vez de en la sede del destinatario.

Si se trata de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos o recreativos la localización en el lugar en el que se lleven a cabo materialmente se produce con independencia de quien sea el destinatario. Sin embargo, esta regla sólo se aplicará durante al año 2010, ya que a partir del 2011 se modifica el artículo correspondiente, variando la localización de los servicios mencionados en base a quien sea el destinatario, aplicando la misma regla que la prevista para los servicios accesorios al transporte y las tasaciones sobre bienes muebles y ejecuciones de obras sobre los mismos, que se localizarán en el lugar donde se prestan materialmente sólo si el destinatario no tiene la consideración de sujeto pasivo. Por lo tanto, si el destinatario fuera un sujeto pasivo del impuesto no se aplicaría la excepción y se localizaría en el lugar donde tuviera la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente.

Con efectos de 1 de enero de 2011, se modifica el contenido de los artículos 53 y 54 de la Directiva 2006/112/CE, como hemos resaltado anteriormente, diferenciándose entre los servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, así como los servicios accesorios en relación con el acceso, que se localizarán donde tengan lugar efectivamente estas manifestaciones si el destinatario es un sujeto pasivo; y la prestación de estos



servicios relacionados con manifestaciones culturales, científicas, deportivas, etc. que se localizarán donde se lleven a cabo materialmente si el destinatario no tiene la condición de sujeto pasivo.

Sintetizando la localización de este grupo de servicios, podemos diferenciar:

— *Servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, etc.:*

- Ley IVA vigente:

DESTINATARIO	MATERIALMENTE
SP	X
No SP	X

- Directiva:

DESTINATARIO	MATERIALMENTE	SEDE DESTINATARIO
SP		X
No SP	X	

— *Servicios accesorios al transporte*

- Ley IVA vigente:

DESTINATARIO	MATERIALMENTE	SEDE DESTINATARIO
SP	X	
No SP	X	

- Directiva:

DESTINATARIO	MATERIALMENTE	SEDE DESTINATARIO
SP		X
No SP	X	

— *Tasaciones y ejecuciones de obras bienes muebles*

- Ley IVA vigente:

DESTINATARIO	MATERIALMENTE	SEDE DESTINATARIO
Con NIF		X (debe salir el bien)
Sin NIF	X	

Esta regla general tiene una excepción cuando se trate de tasaciones o ejecuciones sobre medios de transporte que se localizan donde materialmente se realice el trabajo si coincide con el Estado en el que se encuentra matriculado, siendo, en este caso, indiferente, que se haya o no comunicado un NIF otorgado por otro Estado miembro.

- Directiva:

DESTINATARIO	MATERIALMENTE	SEDE DESTINATARIO
SP		x
No SP	X	

Como podemos comprobar, en la actualidad el NIF comunitario tiene una gran trascendencia en cuanto a la localización de estos servicios, en cambio, en la nueva regulación desaparece totalmente esta referencia.

E. Servicios de restaurante y catering

La vigente Ley del IVA no prevé ninguna regla especial para este tipo de servicios, por lo tanto será aplicable la regla general que los localiza en la sede del prestador. Sin embargo, la Directiva sí regula una regla especial disponiendo que el lugar de realización de estos servicios será donde se presten materialmente. Si se prestan a bordo de buques, aviones y trenes, se dispone que se localizarán en el lugar de partida del transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad.

Este punto ha sufrido diversas modificaciones desde la entrada en vigor de la LIVA. Inicialmente en el apartado 4.º del artículo 70 se contenía una regla especial aplicable a los servicios prestados a los pasajeros en el curso de un transporte realizado por el interior de la Comunidad, pero fue derogada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, administrativas y de orden social. El contenido de esta regla¹⁰ era coincidente con el previsto en la actualidad en la Directiva que es objeto de análisis.

- Ley IVA vigente:

DESTINATARIO	ORIGEN
SP	X
No SP	X

- Directiva:

DESTINATARIO	RESTAURANTE Y CATERING EN GENERAL	SERVICIOS PRESTADOS EN TRANSPORTE DE PASAJEROS
	Materialmente	Lugar de inicio
SP	X	X
No SP	X	X

F. Arrendamiento de medios de transporte

Con carácter general, los arrendamientos, excepto los de medios de transporte, se localizan en la sede del prestador a no ser que el destinatario sea empresario o profesional, en cuyo caso se localizan en la sede del destinatario. En cambio, si se trata de arrendamiento de medios de transporte, no existe actualmente ninguna regla especial, por lo tanto se localizan en el lugar donde esté situada la sede del prestador de conformidad con la citada regla general¹¹.

DESTINATARIO	SEDE PRESTADOR	SEDE DESTINATARIO
SP	X	
No SP	X	

¹⁰ El apartado 4.º del artículo 70 disponía: “Los servicios, exceptuando el transporte, prestados a pasajeros, a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del Impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad”.

¹¹ Frente a esta situación, la Ley 30/1985, de 2 de agosto, sí que preveía, en relación con los arrendamientos de medios de transporte, la aplicación de una regla especial –utilización efectiva de los mismos–, en lugar de la regla general –sede económica del arrendador–. El legislador español, en su momento, utilizó la opción prevista en la Décima Directiva que faculta a los Estados a no atender al lugar donde se ubique el establecimiento si la utilización del servicio se realiza en otro lugar distinto, distinguiéndose a estos efectos entre territorio comunitario y territorio extracomunitario.

En cambio, la Directiva sí prevé una regla especial aplicable a los arrendamientos de medios de transporte, diferenciando según la duración del arrendamiento. Si se trata de un arrendamiento a corto plazo, se considera que la prestación de servicio se realiza donde se pongan los medios de transporte a disposición del destinatario. Además, la propia Directiva precisa qué debe entenderse por la expresión a corto plazo, totalmente novedosa en la legislación española, que se aplicará “a la tenencia o el uso continuado de un medio de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a 30 días y, en el caso de los buques, no superior a 90 días”.

Junto a esta regla especial, el 1 de enero de 2013 entrará en vigor otra nueva regla aplicable a los arrendamientos de medios de transporte, con excepción del arrendamiento a corto plazo. En base a ella, esta prestación de servicio se localizará donde el destinatario esté establecido o domiciliado o resida habitualmente si no son sujetos pasivos del IVA, con excepción de los arrendamientos de embarcaciones de recreo que se localizarán en el lugar en el que la embarcación se ponga efectivamente a disposición del destinatario, cuando “el servicio sea efectivamente prestado por el proveedor desde la sede de su actividad económica o desde un establecimiento permanente situado en dicho lugar”.

Por tanto nos encontramos con las siguientes situaciones:

— Desde 1 de enero de 2010 hasta 31 de diciembre de 2012:

- Arrendamientos a corto plazo: donde se pongan a disposición del destinatario.

DESTINATARIO	PUESTA DISPOSICIÓN
SP	X
No SP	X

- Restantes supuestos: Regla general:

DESTINATARIO	SEDE PRESTADOR	SEDE DESTINATARIO
SP		X
No SP	X	

— Desde 1 de enero de 2013:

- Arrendamientos a corto plazo: donde se pongan a disposición del destinatario. No varía.

DESTINATARIO	PUESTA DISPOSICIÓN
SP	X
No SP	X

- Restantes supuestos, excepto embarcaciones de recreo, sea quien sea el destinatario, se localizarán en destino.

DESTINATARIO	SEDE PRESTADOR	SEDE DESTINATARIO
SP		X
No SP		X

G. Prestaciones de servicio por vía electrónica

En la actualidad, la Ley española atiende al lugar de establecimiento del destinatario para localizar estos servicios, diferenciando según que el destinatario se encuentre o no establecido en la Comunidad. Así, si el destinatario no se encuentra establecido en la Comunidad, no hay sujeción al IVA. En cambio, si el destinatario se encuentra establecido o tiene su residencia en la Comunidad, se diferencia, a su vez, según sea o no empresario o profesional. Si es empresario o profesional, el ser-

vicio prestado por vía electrónica se localiza en Estado de establecimiento del destinatario siendo indiferente quien sea el prestador. En cambio, si el destinatario es un particular, el lugar de realización será el Estado del prestador a no ser que el prestador no esté establecido en la Comunidad, en cuyo caso se localizará en el Estado miembro donde resida el destinatario de los servicios prestados.

Junto a estas reglas generales se prevé la aplicación de la “cláusula antielusión”, de tal forma que si el destinatario es empresario o profesional y las reglas anteriores localizan el servicio fuera de la Comunidad pero se explota efectivamente en un Estado miembro, el servicio se localizará en ese Estado miembro.

Para la aplicación de estos criterios, si el destinatario es un particular, se presume que reside en un Estado miembro cuando pague el servicio con cargo a cuentas abiertas en entidades de crédito establecidas en dicho Estado.

Resumiendo, nos encontramos con las siguientes situaciones actualmente:

DESTINATARIO	SEDE DESTINATARIO	SEDE PRESTADOR
SP comunitario	X	
SP 3.º Estados	X	
No SP comunitario		
a) Prestador comunitario		X
b) Prestador no comunitario	X	
No SP 3.º Estados	X	

La Directiva contempla la aplicación de la regla general y por tanto el gravamen en la sede del destinatario si éste es empresario o profesional, o en la sede del prestador si el destinatario es un particular. Para evitar que por la aplicación de esta última regla no se localicen en el territorio donde se consumen servicios de este tipo, la Directiva prevé una excepción a la regla general cuando el destinatario de los servicios no tenga la condición de empresario o profesional. Por ello se modifica el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE disponiendo que cuando los servicios prestados por vía electrónica tengan por destinatarios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos pero que se encuentren domiciliadas en un Estado miembro, si el prestador tiene la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad, el servicio se considerará realizado en el lugar donde resida o tenga su domicilio la persona destinataria del servicio.

Como podemos apreciar, este mismo criterio es el que se aplica en la actualidad a través de la regla especial contenida en el artículo 70, apartado 4.º. Las reglas contenidas en este apartado son más extensas pero con ellas se consigue la misma localización que en el futuro: los servicios consumidos en el territorio de la Comunidad son gravados en el mismo, con independencia de donde se encuentre situado el prestador, aunque su destinatario no tenga la condición de empresario o profesional.

Con efectos de 1 de enero de 2015, se modifica la subsección 8 dedicada a la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y electrónico prestados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, disponiéndose que estos servicios se localizarán en el lugar en el que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o tengan su residencia habitual, suprimiéndose estos servicios del artículo 59, que será analizado en el siguiente apartado, en el que se incluyen hasta el año 2015.

— Directiva desde 2010 hasta 2015:

DESTINATARIO	SEDE DESTINATARIO	SEDE PRESTADOR
SP comunitario	X	
SP 3.º Estados	X	
No SP comunitario		
c) Prestador comunitario		X
d) Prestador no comunitario	X	
No SP 3.º Estados	X	

— Directiva desde 1 de enero de 2015:

DESTINATARIO	SEDE DESTINATARIO	SEDE PRESTADOR
SP comunitario	X	
SP 3.º Estados	X	
No SP comunitario	X	
No SP 3.º Estados	X	

H. Servicio localizado en la sede del destinatario particular no comunitario

Por último, en el artículo 59 se recogen una serie de servicios cuya localización se hace depender de quién sea el destinatario. Los servicios comprendidos en este precepto coinciden con los previstos en la actualidad en el punto 5 del artículo 70, excepto los servicios de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes (letra f), que en la Ley del IVA se mencionan expresamente como servicios a los que es aplicable esta regla. En cambio, la normativa actualmente vigente no incluye los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión ni los servicios prestados por vía electrónica, regulados en la Directiva que comentamos.

En la actualidad, el criterio para determinar la localización varía en función de la naturaleza del destinatario de los servicios. Nos podemos encontrar con las siguientes situaciones:

En primer lugar, si el destinatario no se encuentra establecido en la Comunidad, no hay sujeción al IVA, ya que tributa en la sede del destinatario.

En segundo lugar, si el destinatario se encuentra establecido, es indiferente la situación del prestador. El servicio se localiza en el lugar donde se encuentre establecido el destinatario que se convierte, si es empresario o profesional, en sujeto pasivo de la operación. Si el destinatario es un particular domiciliado en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla o cuando no se puede conocer la residencia, se aplica la regla general y, por tanto, se localiza en la sede del prestador.

Junto a ello, el apartado Dos del artículo 70 prevé la aplicación de una cláusula antielusión que conlleva que si el destinatario es empresario o profesional y las reglas anteriores localizan el servicio fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, pero se explota efectivamente en el territorio de aplicación del impuesto, el servicio se localizará en él.

Resumiendo, aplicando el contenido de los artículos 70. Uno. 5.º y 70. Dos se derivan los siguientes criterios de localización:

DESTINATARIO	SEDE DESTINATARIO	SEDE PRESTADOR
SP comunitario	X	
SP 3º Estados	X	
No SP comunitario		X
No SP Canarias, Ceuta y Melilla		X
No SP 3º Estados	X	

Para todos los supuestos previstos en la actualidad en el apartado 5.º del artículo 70, así como para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y los servicios prestados por vía electrónica, que en la LIVA vigente tienen sus propias reglas especiales¹², la Directiva

¹² Las reglas aplicables en la actualidad a los servicios prestados por vía electrónica esta reproducidas en el apartado G.

En relación con las normas previstas en el artículo 70.Uno. 8.º de la LIVA para los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, los criterios de localización son prácticamente idénticos al del servicio prestado por vía electrónica, diferenciándose según que el destinatario se encuentre o no establecido en la Comunidad. Si no se encuentra establecido, tributará en destino, por lo tanto no hay sujeción al IVA. Si el destinatario se encuentra establecido o tiene su residencia en la Comunidad, si es empresario o profesional, tributará en el Estado de establecimiento del destinatario. Si, por el contrario, es un particu-

2008/8/CE regula una particularidad disponiendo que se localicen en la sede del destinatario, esté donde esté establecido el prestador, cuando el destinatario de los mismos no sea sujeto pasivo y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, es decir, particulares no comunitarios.

Por tanto nos encontramos que si el destinatario del servicio es un sujeto pasivo, con independencia de donde esté establecido, el servicio se localizará, aplicando la regla general, en la sede del destinatario. Si no tiene la consideración de sujeto pasivo, a su vez, habrá que diferenciar, si es o no comunitario. Si es comunitario, aplicamos, asimismo, la regla general y el servicio se localizará en la sede del prestador. En cambio, si no es comunitario, se debe aplicar la excepción prevista y se localizará en la sede del destinatario.

— *Directiva:*

DESTINATARIO	SEDE DESTINATARIO	SEDE PRESTADOR
SP comunitario	X	
SP 3.º Estados	X	
No SP comunitario		X
No SP 3.º Estados	X	

Como podemos comprobar, se gravan en la Comunidad todos los servicios contemplados en este precepto que se consumen en ella, tanto si los destinatarios son sujetos pasivos como si no. Estas reglas coinciden con las que existen actualmente en la Ley española, con una redacción mucho más farragosa, excepto por las precisiones que se han introducido para dar el mismo tratamiento a los particulares residentes en Canarias, Ceuta o Melilla que a los particulares domiciliados en un Estado miembro. Obviamente, al estar excluidos estos territorios del ámbito de aplicación del IVA comunitario ha habido que incluir esta matización en la legislación española, inclusión que no estaba prevista hasta 1997.

2.3. Cláusula para evitar la doble imposición o la no imposición

Igual que sucede en la actualidad, la Directiva establece, en el artículo 59. bis, unas medidas adicionales atendiendo a la utilización efectiva de los servicios que pueden ocasionar variaciones en la aplicación de las reglas anteriormente reseñadas.

En base a ello, se dispone que cuando por aplicación de las reglas anteriores, los servicios se localizaran en el territorio de la Comunidad pero su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo fuera de ella, los Estados podrán considerar que éstos se localizan fuera. Con el mismo criterio, pero en sentido inverso, se prevé que si las reglas de localización determinan que los servicios concretos se hallan fuera de la Comunidad pero se utilizan o se explotan efectivamente en su territorio, los Estados podrán considerar que el lugar de realización se encuentra en su territorio.

Esta cláusula antielusión sólo se aplicará cuando se localicen los servicios atendiendo a las reglas generales que los sitúa en destino o en origen según la naturaleza del destinatario, o cuando se aplique alguna de las dos siguientes reglas especiales contenidas en la Directiva: las referentes a la prestación de servicio de arrendamiento de medios de transporte o la prestación de los servicios previstos en el artículo 59 cuyo destinatario sea un particular no comunitario. No se aplica esta norma en relación con los servicios prestados por vía electrónica si su destinatario es un particular no comunitario; en cambio, en relación con los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, éstos se podrán localizar en la Comunidad cuando el destinatario sea un particular comunitario y el prestador tenga la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad.

lar, el servicio se localizara en el Estado donde reencuentre establecido el prestador, a no ser que este no esté establecido en la Comunidad, en cuyo caso se localizara en el Estado donde resida el particular destinatario del servicio. Estando, asimismo, prevista la aplicación de la cláusula antielusión.

La LIVA presume, cuando el destinatario es un particular, que reside en un Estado miembro cuando pague el servicio con cargo a cuentas abiertas en entidades de crédito establecidas en dicho Estado. Además, si el destinatario es particular y se trata de un servicio intracomunitario, se presumirá que es residente en la Comunidad cuando no sea posible determinar su domicilio.

Con efectos desde 1 de enero de 2015, se modificará el artículo 59 bis, manteniendo su contenido pero variando su redacción para adaptarse a las modificaciones que se regulan en la propia Directiva y cuya entrada en vigor también se producirá esa misma fecha. En concreto se modificarán los artículos 58 y 59 de la Directiva 2006/112/CE, incorporando en el artículo 58 servicios que antes se regulaban en el artículo 59¹³.

Además, se suprime la salvedad prevista en el artículo 59, en relación con la no aplicación de la cláusula de utilización efectiva a los servicios prestados por vía electrónica si su destinatario es un particular no comunitario. Asimismo se suprime el artículo 59 ter que sitúa los servicios de radiodifusión y televisión en la Comunidad cuando el destinatario sea un particular comunitario y el prestador tenga la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad.

La normativa actualmente vigente en España también prevé la aplicación de esta cláusula en relación con los mismos servicios que los que se recogen en la Directiva: los que se localizan en la sede del destinatario –artículo 70.5º–, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión; y los prestados por vía electrónica, como hemos comentado en sus correspondientes apartados.

2.4. Regímenes especiales

A. Incidencia en el actual régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica

La Directiva mantiene el régimen especial actualmente vigente aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, variando su denominación al haber incorporado nuevos servicios dentro de su ámbito de aplicación. Como consecuencia de esta ampliación, el régimen especial pasa a denominarse “Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad”, frente a la denominación actual de “Régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica”.

A pesar del cambio en la denominación, el contenido del régimen no ha variado y los sujetos que pueden acogerse al mismo tampoco. En la actualidad, y en el futuro a tenor de lo dispuesto en el artículo 359 de la Directiva, este régimen especial será aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad cuando presten alguno de los servicios mencionados si el destinatario es una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y esté establecida en un Estado miembro.

La única variación importante es su extensión a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión, ya que en la actualidad este régimen especial se circunscribe a los servicios prestados por vía electrónica. Por otra parte, se suprime la referencia a la obligación de mantener durante un periodo de 10 años el registro de las operaciones contenidas en el régimen especial.

B. Nuevos regímenes especiales

La Directiva que estamos analizando regula en la sección 3, artículos 369 bis a 369 duodécimos, un nuevo régimen especial bajo la denominación de “Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo”.

En estos artículos, tras definir qué debe entenderse por sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de consumo y por Estado de identificación, atendiendo en ambos casos al lugar donde se encuentre la sede de la actividad económica o, en su defecto, un establecimiento permanente, regula las características de este régimen especial y los requisitos para su aplicación.

Para intentar clarificar el contenido hemos clasificado los requisitos exigidos en los siguientes apartados.

En primer lugar, en relación con los requisitos subjetivos, se requiere que el prestador sea un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro de la Comunidad o tener un establecimiento

¹³ De esta forma, hasta el año 2015, en el artículo 58 se establecen las reglas especiales aplicables a la prestación de servicios por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, y desde el año 2015, estas reglas especiales se aplicarán a la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y electrónico a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos. Por otra parte, en correspondencia con esta variación, se suprimen las referencias a estos servicios del artículo donde se encontraban anteriormente –artículo 59–.

permanente en ella, distinto del Estado miembro donde se encuentre situado el destinatario del servicio. En relación con el receptor, éste debe de ser una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que esté establecida o domiciliada en la Comunidad.

En segundo lugar, respecto a los requisitos objetivos, el sujeto debe de prestar alguno de los servicios que recoge el propio título del régimen, es decir, servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos.

En tercer lugar, en cuanto al contenido, el prestador está obligado a declarar el IVA devengado en cada Estado miembro en el que opere aplicando el tipo vigente en cada uno de ellos. Por lo que respecta a la deducción del IVA, no podrá deducirse el IVA soportado pero tendrá derecho a solicitar la devolución, de acuerdo con lo previsto en la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

En cuarto lugar, deben de cumplirse determinados requisitos formales, referentes a la identificación, presentación de declaraciones y pago del impuesto. Por lo que respecta a la identificación, el sujeto pasivo deberá declarar por vía electrónica en el Estado miembro de identificación la fecha de inicio de estas actividades, su modificación o cese. Sólo debe de identificarse en un Estado miembro –el llamado Estado de identificación–, el cual le otorgará el mismo número de identificación a efectos de IVA que ya tenga asignado para sus obligaciones nacionales.

En relación con las declaraciones que debe presentar, la Directiva establece que el sujeto pasivo deberá presentar en el Estado miembro de identificación una declaración de IVA por cada trimestre civil con independencia de que haya o no prestado servicios, en la que se detallará el importe total de las prestaciones de servicios incluidos en este régimen especial –IVA excluido– prestados en cada Estado miembro de consumo, así como los tipos de gravamen aplicados. La declaración debe hacerse en euros. Los Estados miembros que no hayan adoptado el euro podrán exigir que las declaraciones se realicen en su moneda nacional.

Por último, respecto al plazo y lugar de ingreso, se dispone que el sujeto pasivo realizará el ingreso en la cuenta designada por el Estado miembro de identificación.

Como podemos comprobar este régimen guarda muchas semejanzas con el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica para operadores no comunitarios existente en la actualidad, pero presenta algunas diferencias. Por una parte, frente a la libertad que existe en el régimen actual que permite a los operadores identificarse en un solo Estado miembro, el cual es elegido libremente por ellos, en el nuevo régimen, la normativa comunitaria precisa claramente cuál debe ser el Estado de identificación, no dejando libertad al operador comunitario, si se encontrará identificado en varios, de elegir el que desee.

Por otra parte, el nuevo régimen que estamos comentando y el que actualmente está en vigor, abarcarán los mismos servicios, a partir del año 2010, ya que ambos serán aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos. Sin embargo su ámbito de aplicación difiere considerablemente ya que sólo podrán acogerse a este nuevo régimen sujetos pasivos que estén establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo. En cambio, el régimen vigente se aplicará cuando el prestador del servicio no esté establecido en la Comunidad.

En consecuencia, los requisitos subjetivos exigidos difieren en relación con el prestador de los servicios, no en cuanto al destinatario ya que en ambos casos debe de tratarse de un particular establecido o con residencia en la Comunidad.

3. MODIFICACIÓN DEL SUJETO PASIVO

El legislador, intentando ampliar la aplicación de la regla general que localiza las prestaciones de servicios en la sede del destinatario si es empresario o profesional y persiguiendo simplifi-



car las cargas formales de los empresarios o profesionales que realizan actividades no gravadas, modifica otros aspectos de la LIVA, en concreto, y exclusivamente a efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de realización, matiza qué debe entenderse por sujeto pasivo, disponiendo que tendrá tal consideración los empresarios o profesionales que realizan actividades no gravadas, así como las personas jurídicas que, sin tener la consideración de sujetos pasivos, estén identificadas a efectos de este impuesto¹⁴.

En la Exposición de Motivos se resalta que “a efectos de determinar las normas sobre el lugar de la prestación de servicios y de minimizar las posibles cargas para las empresas, los sujetos pasivos que tengan también actividades no gravadas deben ser tratados como sujetos pasivos con respecto a todos los servicios que se les presten. De igual modo, las personas jurídicas que, sin tener la condición de sujeto pasivo, estén identificadas a efectos del impuesto sobre el valor añadido, deben considerarse como tales.”(..)“Cuando un sujeto pasivo reciba servicios de un proveedor no establecido en el mismo Estado miembro, la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo debe ser obligatoria en determinados casos, lo que significa que el sujeto pasivo debe efectuar la autoliquidación de la cuota de IVA repercutida por el servicio adquirido”¹⁵.

La Directiva sigue mantenido la inversión de sujetos pasivos cuando el servicio se localice en un Estado distinto al de establecimiento del prestador. Consecuente con este cambio, se modifica el artículo 196 disponiendo que “serán deudores los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujetos pasivos identificados a efectos del IVA y sean destinatarios de los servicios a los que se refiere el artículo 44¹⁶, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro”.

Además, y debido a la extensión del concepto de sujeto pasivo, se incorporan una serie de obligaciones adicionales a las ya existentes intentando fomentar la correcta aplicación de la Directiva. De esta forma, se prevé que todos los sujetos presenten un estado recapitulativo de los sujetos pasivos y personas jurídicas que no sean sujetos pasivos pero que estén identificadas, a los que hayan prestado servicios gravados respecto a los cuales se aplique el mecanismo de la inversión de sujetos pasivo¹⁷.

4. TRANSPOSICIÓN AL DERECHO INTERNO: Anteproyecto de Ley, por el que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del IRNR para adaptarla a la normativa comunitaria

Dada la obligatoria transposición al derecho interno de las Directivas comunitarias, el legislador español ha elaborado un anteproyecto de ley para adaptar la Ley del IVA al contenido de la Directiva comunitaria que estamos analizando.

El anteproyecto, manteniendo la numeración y estructura actual de la Ley, realiza las correspondientes modificaciones en el articulado para adaptarlo a las disposiciones comunitarias que

¹⁴ En este sentido, se ha incorporado un nuevo artículo en el capítulo 3 de la Directiva 2006/211/CE, en el que se regula el lugar de prestación de los servicios, para ampliar el concepto de sujeto pasivo. El artículo 43 establece: “A efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios: 1) un sujeto pasivo que desarrolle asimismo actividades o realice operaciones que no se consideran entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto de conformidad con el artículo 2, apartado 1, tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de todos los servicios que le sean prestados; 2) una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y esté identificada a efectos del IVA tendrá la consideración de sujeto pasivo”.

¹⁵ Vid. respectivamente los párrafos 4, final y 7 de la Exposición de Motivos de la Directiva 2008/8/CE.

¹⁶ El artículo 44 regula la regla general que localiza los servicios en la sede del destinatario si es un sujeto pasivo actuando como tal.

¹⁷ Vid. el párrafo 9 de la Exposición de Motivos de la Directiva 2008/8/CEE “con objeto de fomentar la correcta aplicación de la presente Directiva, todo sujeto pasivo identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido debe presentar un estado recapitulativo de los sujetos pasivos y de las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos y estén identificadas a efectos del impuesto sobre el valor añadido a las que haya prestado servicios gravados respecto a los cuales se aplique el mecanismo de la inversión de sujetos pasivos”.

deben entrar en vigor en el año 2010. En cambio, las medidas cuya vigencia se iniciarán en los años 2011 y 2013 se ubican en las disposiciones adicionales.

Por último, el anteproyecto no ha recogido las medidas contenidas en la Directiva cuya vigencia debe iniciarse en el año 2015. Por lo tanto, será imprescindible que el legislador español apruebe en el futuro una nueva modificación de la Ley del IVA para incorporar estas últimas disposiciones.

Como se resalta en la Exposición de Motivos “la regulación existente hasta la entrada en vigor de la presente Ley, se ha fundamentado en un modelo de tributación de las prestaciones de servicios en origen. (...) Esta era la regla general, si bien su aplicación práctica había quedado reducida a supuestos residuales básicamente referidos a servicios de arrendamiento de medios de transporte, hoteles, restaurantes y aquellos otros formados por una multiplicidad de servicios que no permitía su encuadre en ninguna de las reglas especiales. Precisamente por el carácter residual de la regla general, dichas reglas especiales, previstas para una gran diversidad de servicios, se habían convertido en las aplicables prioritariamente. (...) Estas reglas especiales, respondían a un esquema de gravamen en destino, mucho más acorde con la necesaria coincidencia de dicho gravamen con el lugar en el que tiene lugar el consumo. Por ello, tales reglas son las que, con algún matiz, pasan a ser las aplicables con carácter general desde el 1 de enero de 2010”. “De esta forma, se efectúa una profunda modificación de los artículos 69, 70 y 72 a 74 de la Ley del IVA, con los objetivos prioritarios de la simplificación, la reducción de cargas administrativas, y una mucho mayor coincidencia entre el lugar de gravamen y el lugar de consumo”.

Como ya hemos tenido ocasión de manifestar anteriormente, la aplicación generalizada de las reglas especiales ha conllevado que, en la mayoría de los supuestos, las modificaciones introducidas en la Directiva no sean realmente variaciones en cuanto a la localización de los servicios. Con una mejor técnica legislativa y mucha más claridad y simplificación, se llegará en el futuro a los mismos resultados que se obtienen actualmente.

Por este motivo, el legislador español no ha tenido que realizar muchas modificaciones en cuanto a los criterios sustantivos de localización, sino que la reforma ha ido dirigida a la supresión de varias de las reglas especiales existentes en la medida en que con la aplicación de las nuevas reglas generales de localización de los servicios se llega al mismo resultado que con la aplicación de las reglas especiales actualmente existentes. Ello ha motivado, además, la derogación de algunos preceptos, en concreto los artículos 73 y 74, relativos a los servicios relacionados con el transporte intracomunitario.

Obviamente como consecuencia del cambio de criterio, el artículo 69, que contiene la regla general aplicable para determinar el lugar de realización de los servicios, ha variado totalmente adaptándose al contenido de la Directiva. De esta forma, se dispone la tributación en destino, si el destinatario es empresario o profesional que actúe como tal y la tributación en origen si el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal.

Esta regla general se completa con una serie de especialidades reguladas en el apartado Dos del artículo 69, aplicables a determinados servicios siempre que el destinatario de los mismos no sea empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o domiciliado fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla. Si se cumplen ambas circunstancias, los servicios que se detallan –los cuales deberían localizarse en la sede del prestador– se entenderán realizados en la sede del destinatario. Los servicios a los que afecta esta regla son los actualmente regulados en el apartado 5º del artículo 70, los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión¹⁸.

Para considerar el territorio donde se realiza la actividad, en el anteproyecto se sigue atendiendo al lugar donde radique la sede de su actividad económica, o tenga un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que los servicios tengan por destinatarios dicha sede, establecimiento o domicilio o residencia. E igualmente, se sigue definiendo en los mismos términos qué debe entenderse por establecimiento permanente y por sede

¹⁸ Con carácter general, estas prestaciones de servicios, mediante la aplicación de las reglas especiales previstas en los apartados 4.º, 5.º y 8.º ya se estaban localizando en destino como dispone el anteproyecto de Ley.



de la actividad económica¹⁹, pero no matiza, a diferencia de la Ley vigente, qué ocurre si ejerce la actividad simultáneamente en el territorio de aplicación del impuesto y en otros territorios²⁰.

En cambio, la Directiva 2008/8/CE, en el artículo 44, sí contiene esta precisión al disponer que “si los 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”.

Por último, el anteproyecto incorpora una serie de reglas especiales para determinar el lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios. Para ello utiliza la misma técnica legislativa que se emplea en la actualidad, especificando cuando los servicios se entienden realizados en España –“se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto”.

Haciendo un análisis comparativo nos encontramos con unas reglas especiales más sencillas que las vigentes aunque su número haya aumentado.

LEY IVA ACTUAL. (Artículo 70)	DIRECTIVA 2008/8/CE	ANTEPROYECTO (Artículo 70)
1.º Inmuebles	Inmuebles (Subsección 2)	1 Inmuebles
2.º Transporte	Transporte (Subsección 3)	2 Transporte
3.º Culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas Organización de ferias; juegos de azar; accesorios al transporte de mercancías	Culturales, artísticos, deportivos, científicos y similares (Subsección 4)	3 Culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares
4.º Vía electrónica	Vía electrónica (Subsección 8) Prestador: no comunitario Destinatario: no SP comunitario	4 Vía electrónica Prestador: no comunitario Destinatario: no SP en el TAI
5.º Servicios varios Destinatario: SP en el TAI o no SP comunitario, Canarias, Ceuta y Melilla	Subsección 9: Vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión y televisión Destinatario: no SP no comunitario	Artículo 69.2. Engloba: actuales 70.5.º y m) Vía electrónica; n) telecomunicaciones, radiodifusión y televisión Destinatario: no SP no comunitario, Canarias, Ceuta y Melilla
	Restaurante y catering, en general (Subsección 5); Prestados a bordo de buques, aviones o trenes. (Subsección 7)	5 Restaurante y catering, en general Prestados a bordo de un buque, avión o tren
6.º Mediación	Mediación a no SP (Subsección 1)	6 Mediación a no SP. Operación principal: TAI
7.º-j Trabajos sobre bienes muebles	Servicios accesorios al transporte; tasación y ejecuciones de obra sobre bienes muebles. (Subsección 4) Destinatario: no SP	7 Trabajos y ejecuciones de obras sobre bienes muebles y accesorios al transporte Destinatario: no SP
8.º Telecomunicaciones, radiodifusión y televisión		8 Telecomunicaciones, radiodifusión y televisión Prestador: SP no comunitario Destinatario: no SP en el TAI, con utilización efectiva
	Arrendamiento a corto plazo de medios de transporte (Subsección 6)	9 Arrendamiento a corto plazo de medios de transporte
Dos: utilizac Dos. Utilización o explotación efectiva Servicios: apartados 4.º, 5.º y 6.º b). Destinatario: SP Servicios: apdo 8.º. Destinatario: todos	Subsección 10: Utilización o explotación efectiva Servicios: vía electrónica Destinatario: SP; no SP comunitario Servicios: las reglas generales y subsección 9. Destinatario: todos	Dos. Utilización o explotación efectiva Servicios: Art. 69.2 a) a m); y mediación. Destinatario: SP Servicios: apartado 8.º y arrendamiento medios de transporte Destinatario: todos

¹⁹ En el anteproyecto de Ley, mantiene la definición actual de “sede de la actividad económica”, pero no se incluye la matización prevista en la actualidad, precisando que será donde centralice la gestión y el ejercicio habitual de su actividad, “siempre que carezca de establecimientos permanentes en otros territorios”

²⁰ El artículo 69. Tres de la Ley IVA dispone: “si el sujeto pasivo ejerciese su actividad simultáneamente en el territorio de aplicación del impuesto y en otros territorios, los servicios se entenderán realizados en el ámbito espacial del impuesto cuando radique en él el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos”.

En relación con las reglas especiales contenidas en el anteproyecto de Ley queremos efectuar una serie de consideraciones.

Primera, respecto de los *bienes inmuebles*, las reglas son iguales que las existentes en la actualidad, pero se añade un servicio relacionado con los inmuebles que anteriormente no estaba previsto, recogido en la letra h): “los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamiento y balneario”, adaptándose al contenido del artículo 47 de la Directiva.

Segunda, en relación con *los transportes*, se siguen excluyendo los transportes intracomunitarios de bienes que se regulan en un artículo diferente. Además, en el anteproyecto se diferencia entre transporte de pasajeros y el de bienes. Si se trata de transporte de pasajeros se aplica la regla especial que los localiza en el territorio por la parte de trayecto que discurra en el mismo, cualquiera que sea el destinatario; en cambio, si es transporte de bienes, sólo se aplicará esta regla especial si el destinatario no es empresario o profesional actuando como tal, frente a la regulación actual que no diferencia entre transporte de pasajeros y de bienes y esta misma regla especial se aplica con independencia del destinatario.

Tercera, el anteproyecto varía la localización de los servicios relacionados con manifestaciones *culturales, artísticas, deportivas* y similares, según la naturaleza del destinatario y diferencia entre la prestación del servicio y el acceso a este tipo de manifestaciones cumpliendo con las disposiciones contenidas en la Directiva. En cambio, se mantiene la aplicación de esta regla especial a los juegos de azar, que no están expresamente previstos en la Directiva.

Cuarta, frente a la compleja y exhaustiva regla prevista en la vigente Ley del IVA para los *servicios prestados por vía electrónica*, que los localiza atendiendo a quien sea el destinatario y donde se encuentre establecido el prestador, el anteproyecto de ley recoge una regla especial de localización más sencilla y acotada. En la misma se dispone que estos servicios se localizarán en el lugar donde se encuentre situado el receptor cuando el servicio sea prestado por un empresario de terceros Estados y el destinatario sea un particular establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Si no se hubiera regulado ninguna regla especial, estos servicios se habrían localizado en la sede del prestador, como consecuencia de la aplicación de la regla general.

De igual modo, se mantiene en el anteproyecto la presunción de que el destinatario está establecido o es residente en el territorio “cuando se efectúe el pago con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio”. Asimismo, también se define qué debe entenderse por servicio prestado por vía electrónica en los mismos términos que en la vigente Ley, aunque esta definición se incorpora al artículo 69 y no al 70 como en la actualidad.

Quinta, el apartado 5.º del anteproyecto incorpora una regla especial –no prevista actualmente– en relación con *servicios de restaurante y catering*, estableciendo diferentes criterios de localización según que estos servicios se presten a bordo de un buque, avión o un tren, o en cualquier otra situación. De esta forma, los servicios de restaurante y catering en general, se localizarán donde se presten materialmente. En cambio, se localizarán en el lugar donde se inicien el transporte cuando se presten estos servicios a bordo de un buque, un avión o un tren, en el transcurso de un transporte de pasajeros en la Comunidad.

El legislador ha reproducido la misma regla que se encuentra contenida en el actual artículo 68. Uno.4.º en relación con las entregas de bienes a los pasajeros de buques, aviones o trenes, cuando se realicen en el curso de la parte de un transporte realizado en el interior de la Comunidad. Con ello, se equipara el tratamiento otorgado a las entregas de bienes y a las prestaciones de estos servicios efectuadas en los transportes de pasajeros en la Comunidad, procediendo a definir qué debe entenderse por “transporte de pasajeros realizado en la Comunidad”; “lugar de inicio” y “lugar de llegada”, en los mismos términos que los recogidos en el apartado 4 del artículo 68 antes mencionado.

Sexta, en relación con *los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena*, la aplicación tanto de la regla general como de la regla especial previstas para este tipo de servicios en el anteproyecto de Ley simplifica considerablemente su localización, ya que en la actualidad se diferencia según el tipo de operación principal sobre la que se media y según la naturaleza y lugar de establecimiento del destinatario –tanto del servicio principal como del servicio de mediación–, pudiendo, además, variar las reglas de localización si el destinatario del servicio de mediación suministra un número de identificación fiscal suministrado por otro Estado miembro.

Frente a estas complejas y, en ocasiones, confusas reglas, en el anteproyecto se prevé la aplicación de una regla especial cuando el destinatario no sea empresario o profesional, atendien-

do al lugar donde se considera realizada la operación principal en la que se intermedia. De esta forma, si la operación respecto a la que se intermedia se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, también se localizará en el mismo el servicio de mediación. En cambio, al no existir ninguna otra matización, si el destinatario es empresario o profesional la prestación del servicio se localizará en destino, con independencia de la naturaleza de la operación sobre la que media.

Séptima, los servicios accesorios al transporte y trabajos y ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales e informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes, se localizarán donde se presten materialmente, de acuerdo con la regla contenida en el apartado 7.º del anteproyecto.

Con respecto a los servicios *accesorios al transporte*, dentro de los cuales se incluyen los de carga y descarga, trasbordo, manipulación y servicios similares, queremos resaltar que la actual Ley los recoge en el apartado 3.º junto a los servicios culturales, artísticos, deportivos y similares, localizándolos donde se presten materialmente con independencia de quien sea el receptor. En cambio, en el anteproyecto de Ley sólo se localizan donde se presten materialmente cuando el destinatario no sea empresario o profesional actuando como tal.

Por lo que se refiere a los *trabajos y ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales e informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes*, el anteproyecto prevé la aplicación de una regla especial que los localiza donde efectivamente se realicen, cuando el destinatario que no sea empresario o profesional actuando como tal. Por tanto, si el destinatario es un sujeto pasivo, se localizarán en destino.

Ello supone también simplificar significativamente la regulación actual que contiene reglas especiales mucho más complejas y detalladas al diferenciar los trabajos realizados sobre bienes muebles, de los realizados sobre medios de transporte y, además, la localización también se ve afectada por el hecho de que el destinatario suministre o no un número de identificación fiscal otorgado por otro Estado miembro.

Octava, por lo que respecta a *los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión*, el apartado 8.º del anteproyecto prevé la aplicación de una regla especial cuando sean prestados por un empresario o profesional establecido fuera de la Comunidad y el destinatario sea un particular establecido o con domicilio o residencia en el territorio de aplicación del impuesto y “la utilización y explotación efectiva de dichos servicios se realicen en el citado territorio”. Es decir, se traslada la localización al lugar de destino cuando el destinatario es un particular y el prestador es un empresario o profesional no comunitario, pero se exige, además, la utilización efectiva del servicio en el territorio.

De esta forma, con esta excepción nos encontraremos que si el destinatario es empresario o profesional actuando como tal, el servicio se localiza en destino. Pero si el destinatario es un particular, entonces debemos diferenciar según quien sea el prestador. Si el prestador está establecido en la Comunidad, se aplica la regla general y se localiza el servicio en origen, en la sede del prestador. En cambio, si el prestador no es comunitario, aplicaremos la regla especial y, por tanto, tributará en destino, aplicándose la cláusula de utilización efectiva.

Por otra parte, igual que sucede actualmente, se presume que un sujeto está establecido o tiene su residencia en el territorio “cuando se efectúe el pago con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio”.

Novena, en relación con los *servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte*, podemos manifestar que nos encontramos ante una regla de localización nueva, en virtud de la cual estos servicios se localizan en el territorio si los bienes se ponen efectivamente en posesión del destinatario en él. Asimismo, se define qué debe entenderse por arrendamiento a corto plazo, estableciendo que tendrá tal consideración cuando la tenencia o el uso de los medios de transporte no sea superior a treinta días o a noventa en el caso de los buques.

Décima, todas estas reglas especiales se completan con el contenido del artículo 70.Dos, que mantiene la regulación actualmente vigente en la LIVA²¹.

²¹ Esta regla de localización en el territorio cuando la utilización efectiva de determinados servicios se produzca en el mismo es idéntica a la contenida en la actualidad en el artículo 70.Dos, en la que se diferencia, también, según el tipo de servicios que se preste y la naturaleza del destinatario. Si se trata de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, se aplica esta cláusula con independencia del destinatario. En cambio, si se trata de alguno de los servicios contenidos en el apartado 5.º; 4.º (vía electrónica) y 6.º, letra b) (los de mediación en las prestaciones de los servicios del apartado 4.º, 5.º y 8.º), los destinatarios deben ser empresarios o profesionales.

De acuerdo con este apartado, cuando un servicio se localiza en un tercer Estado –no se aplica si se localiza en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla–, éste se entenderá realizado en el territorio de aplicación del impuesto si se utiliza o explota efectivamente en el mismo. No obstante, dicha regla sólo se aplicará a los siguientes servicios: a) todos los regulados en el apartado 5º del actual artículo 70 y los prestados por vía electrónica, si el destinatario es empresario o profesional, y los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cualquiera que sea el destinatario; b) los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuando el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal; c) los de arrendamiento de medios de transporte.

En estos casos, la norma no precisa quien debe ser el prestador y el destinatario, pero tendiendo en cuenta que los servicios se deben localizar en el territorio de terceros Estados, esta situación sólo se producirá cuando el destinatario sea un empresario establecido en terceros Estados –se localizan en destino– o cuando sea un particular de terceros Estados, ya que, aunque la regla general localiza estos servicios en origen, la mayoría de reglas especiales provocan que se modifique esta regla y se localicen, igualmente, en destino.

Como podemos comprobar, el anteproyecto amplía el ámbito de aplicación de esta medida que localiza el servicio en el territorio si se utiliza o explota materialmente en el mismo, incluyendo a todos los servicios de mediación cuando el destinatario sea un sujeto pasivo y a los servicios de arrendamiento de medios de transporte, sea quien sea el destinatario.

Undécima, el anteproyecto sigue manteniendo una regla específica -artículo 72- aplicable al *transporte intracomunitario de bienes*, que lo localiza en el lugar de inicio si el destinatario no es empresario o profesional, como se prevé en la actualidad²². Asimismo mantiene los conceptos de transporte intracomunitario, lugar de inicio y lugar de llegada, pero se suprime el párrafo que considera como transportes intracomunitarios a los transportes interiores “cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en el territorio de un mismo Estado miembro y estén directamente relacionados con un transporte intracomunitario de bienes”.

Además, el anteproyecto deroga los actuales artículos 73 y 74 referentes a los servicios accesorios al transporte intracomunitario de bienes y los servicios de mediación en los transportes intracomunitarios de bienes y en los servicios accesorios a dichos transportes.

Duodécima, para finalizar con las modificaciones introducidas por el anteproyecto de Ley, vamos a referirnos a los cambios que se efectuarán en relación con los *sujetos pasivos*.

Por un lado, se añade al artículo 5, que contiene el concepto de empresario o profesional a efectos del impuesto, un nuevo apartado en el que se regula un concepto específico de empresario o profesional a los solos efectos de determinar el lugar de realización en los supuestos previstos en los artículos 69 –regla general–, 70 –reglas especiales– y 72 –transporte intracomunitario–, disponiendo que tendrán tal consideración quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas; y a las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del IVA suministrado por la Administración española.

En este artículo se precisa que “se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales” sólo respecto a “los servicios que les sean prestados”, no para los que prestan. Esta matización responde a la finalidad perseguida que es poder aplicar la regla general de localización en destino, cuyo ámbito está limitado al hecho de que el destinatario sea un empresario o profesional.

Por otro lado, en relación con los sujetos pasivos, las reglas generales no se han modificado. Así, se consideran sujetos pasivos a los empresarios y profesionales que presten los servicios y se regula, asimismo, la inversión de sujetos pasivos, convirtiendo en tales a los receptores de los servicios cuando las entregas de bienes y prestaciones de servicios se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación, tal y como se prevé en la actualidad. También se mantienen exactamente igual tanto las reglas como las excepciones referentes a las entregas de bienes. Sin embargo, por lo que respecta a las prestaciones de servicios, sí que se introducen varias modificaciones.

²² El vigente artículo 72 localiza los transportes intracomunitarios en el lugar donde se inicie el transporte a no ser que el destinatario del transporte suministre un número de identificación fiscal otorgado por otro Estado miembro.



Por una parte, se produce una variación de tipo formal en relación con el orden de los apartados. Por otra, en cuanto a la consideración como sujeto pasivo de las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, se establece su consideración como sujetos pasivos si son las destinatarias de cualquiera de las prestaciones de servicios previstas en los artículos 69 y 70.

En cambio, la normativa vigente solamente considera sujetos pasivos a las personas jurídicas cuando sean las destinatarias de determinados servicios, siempre que hayan comunicado al prestador el número de identificación fiscal que a efectos del IVA tengan atribuido por la Administración española. Los servicios concretos a los que se aplica en la actualidad este supuesto de inversión de sujetos pasivos son: los servicios de mediación y los trabajos realizados sobre bienes muebles corporales; los transportes intracomunitarios; los servicios accesorios a los transportes intracomunitarios y los servicios de mediación en los transportes intracomunitarios y en los servicios accesorios a dichos transportes.

Como podemos comprobar, en el anteproyecto de Ley se amplía considerablemente los supuestos en los que se produce inversión de sujetos pasivos cuando sea una persona jurídica la destinataria de la prestación de servicio ya que no se restringe su aplicación a algunos servicios, como en la actualidad, sino que se extiende a todos y, además, se suprime el requisito formal de comunicar el número de identificación fiscal.

Por otra parte, en el anteproyecto se define qué debe entenderse por sujetos establecidos en los mismos términos que antes, pero con una importante diferencia. Se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, siempre y cuando dicha sede, establecimiento o domicilio “intervenga en la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto”, precisando, asimismo, cuando se considera que interviene en la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicio, disponiendo que se produce esta circunstancia si ordena sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.

La necesidad de que intervenga en la realización de las operaciones es totalmente novedosa, ya que actualmente se considera establecido aunque no realice operaciones desde el establecimiento. Así, el vigente artículo 84.Dos dispone expresamente “aunque no realicen las operaciones sujetas al Impuesto desde dicho establecimiento”.

Por último, en la actualidad se establece la inversión del sujeto pasivo cuando el servicio se realiza por personas o entidades no establecidas, no aplicándose esta regla cuando se trata de prestaciones de servicios si el destinatario tampoco está establecido en el territorio, excepto en una serie de supuestos en los cuales, a pesar de no estar establecido en el territorio ni el prestador ni el destinatario sí se produce inversión de sujetos pasivos. En concreto, esta norma afecta a prestaciones relacionadas con los siguientes servicios: de mediación; trabajos realizados sobre bienes muebles corporales; transportes intracomunitarios; servicios accesorios a los transportes intracomunitarios y de mediación en los transportes intracomunitarios y en los accesorios a dichos transportes. Como podemos comprobar son los mismos supuestos en los que también se invierten los sujetos pasivos en cuanto a las personas jurídicas que no actúan como empresarios, que hemos señalado anteriormente.

Junto a estas modificaciones que entrarán en vigor el 1 de enero de 2010, el anteproyecto regula otras medidas cuya entrada en vigor se producirá en años posteriores, de ahí que se hayan recogido en las disposiciones adicionales. Dichas medidas afectarán a los siguientes servicios:

1.º Servicios accesorios a actividades culturales prestadas a empresarios actuando como tales, que se localizarán desde el 1 de enero de 2011 donde se produzcan dichos servicios, modificándose el apartado 3 del artículo 70.

2.º Servicios sobre bienes muebles; accesorios al transporte y manifestaciones culturales prestadas a empresarios o profesionales no actuando como tales, que se localizarán “donde se presten materialmente”. Su entrada en vigor está prevista igualmente con efectos de 1 de enero de 2011 y conllevará la modificación del apartado 7 del artículo 70 y

3.º Arrendamientos de medios de transporte, que provocará la modificación del apartado 9 del artículo 70, desde el 1 de enero de 2013. En este supuesto, se diferencia entre arrendamientos a corto plazo, que se localizarán en el lugar donde se pongan en posesión del destinatario, como

se prevé en la actualidad y los arrendamientos a largo plazo, que también se localizarán en el lugar donde se pongan en posesión del destinatario, cuando no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o domiciliado en el citado territorio.

Como excepción, se recoge el supuesto de arrendamiento de embarcaciones de recreo que se localizarán donde se pongan en posesión del destinatario, si el prestador está establecido en el territorio. Se exige que tanto el prestador, como el destinatario y como la puesta a disposición de la embarcación de recreo se produzcan en el territorio de aplicación del impuesto.

Para finalizar las modificaciones introducidas en el anteproyecto de ley, nos referiremos a las que afectan al *régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica*, de las que podemos afirmar que son más de tipo formal que de contenido. Así, para concretar qué comprenden los términos “servicios electrónicos” o “servicios prestados por vía electrónica” se modifican las remisiones al nuevo articulado. Igual ocurre con las obligaciones formales previstas en el artículo 163.ter: se mantienen las mismas pero se varían las referencias de los artículos por la nueva numeración, al igual que ocurre en el artículo 163.quarter, donde se regula el derecho a deducción de las cuotas soportadas. El contenido es idéntico, pero se modifican las referencias a los artículos; en este caso el artículo 119 bis, que recoge las modificaciones introducidas en materia de devoluciones por la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008.

ANEXO. CUADROS COMPARATIVOS DE LA ACTUAL REDACCIÓN DE LA LIVA, LA DIRECTIVA 2008/8/CE* Y EL ANTEPROYECTO DE LEY QUE ADAPTA LA CITADA DIRECTIVA

A) Regla general

DESTINATARIO	LEY IVA ARTÍCULO 69		DIRECTIVA 2008/8/CE		ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULO 69.UNO	
	Origen	Destino	Origen	Destino	Origen	Destino
Sujeto pasivo	X			X		X
No sujeto pasivo	X		X		X	

B) Reglas especiales

1.º *Servicios varios localizados en destino*

DESTINATARIO	LEY IVA ARTÍCULO 70.5º		DIRECTIVA 2008/8/CEE		ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULO 69.DOS	
	Origen	Destino	Origen	Destino	Origen	Destino
SP comunitario		X		X		X
SP 3.º Estados		X		X		X
No SP comunitario	X		X		X	
No SP Canarias, Ceuta y Melilla	X				X	
No SP 3º. Estados		X		X		X

2.º *Servicios relacionados con bienes inmuebles*

DESTINATARIO	LEY IVA ARTÍCULO 70.1º	DIRECTIVA 2008/8/CEE	ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULO 70.1º
	Situación del bien	Situación del bien	Situación del bien
SP	X	X	X
No SP	X	X	X

3.º *Servicios de transporte*

DESTINATARIO	LEY IVA ARTÍCULO 70.2º	DIRECTIVA 2008/8/CEE				ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULO 70.2º			
	Transporte	Transporte pasajeros		Transporte bienes		Transporte pasajeros		Transporte bienes	
	Territorio	Territorio	Destino	Territorio	Destino	Territorio	Destino	Territorio	Destino
SP	X	X			X	X			X
No SP	X	X		X		X		X	

* Los cuadros comparativos contienen la normativa introducida por la Directiva 2008/8/CE que debe ser adaptada por los Estados miembros antes del 1 de enero de 2013. Las modificaciones que también introduce la citada Directiva, pero que deben ser adaptadas antes del 1 de enero de 2015, no se han incorporado en los cuadros comparativos, ya que el legislador español no las ha incluido en el anteproyecto que hemos estudiado. No obstante, en los apartados correspondientes del presente trabajo puede consultarse con detalle el contenido y plazos de adaptación de todas las modificaciones introducidas por la Directiva.



4.º *Servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, etc*

DESTINATARIO	LEY IVA ARTÍCULO 70.3º		DIRECTIVA 2008/8/CEE		ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULO 70.3º DISPOSICIÓN ADICIONAL X2	
	Materialmente	Destino	Materialmente	Destino	Materialmente	Destino
SP	X			X		X
No SP	X		X		X	

5.º *Servicios prestados por vía electrónica*

DESTINATARIO	LEY IVA ARTÍCULO 70.4º		DIRECTIVA 2008/8/CEE		ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULOS 69.DOS Y 70.4º	
	Origen	Destino	Origen	Destino	Origen	Destino
SP comunitario		X		X		X
SP 3º Estados		X		X		X
No SP comunitario						
a) Prestador comunitario	X		X		X	
b) Prestador no comunitario		X		X		X
No SP 3.º Estados		X		X		X

6.º *Servicios de restauración y catering*

DESTINATARIO	LEY IVA	DIRECTIVA 2008/8/CEE		ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULO 70.5º	
	Todos	General	Transporte pasajeros Comunidad	General	Transporte pasajeros Comunidad
	Origen	Materialmente prestados	Lugar inicio	Materialmente prestados	Lugar inicio
SP	X	X	X	X	X
No SP	X	X	X	X	X

7.º *Servicios de mediación*

DESTINATARIO	LEY IVA ARTÍCULO 70.6º		DIRECTIVA 2008/8/CEE		ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULO 70.6º	
	LR servicio principal	Destino	LR servicio principal	Destino	LR servicio principal	Destino
SP		X		X		X
No SP	X		X		X	

8.º *Servicios accesorios al transporte*

DESTINATARIO	LEY IVA ARTÍCULO 70.2º		DIRECTIVA 2008/8/CEE		ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULO 70.7º DISPOSICIÓN ADICIONAL X2	
	Materialmente	Destino	Materialmente	Destino	Materialmente	Destino
SP	X			X		X
No SP	X		X		X	

9.º Trabajos y ejecuciones de obras sobre bienes muebles

DESTINATARIO	LEY IVA ARTÍCULO 70.7º		DIRECTIVA 2008/8/CEE		ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULO 70.7º DISPOSICIÓN ADICIONAL X2	
	Materialmente	Destino	Materialmente	Destino	Materialmente	Destino
SP		X		X		X
No SP	X		X		X	

10 Servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión

DESTINATARIO	LEY IVA ARTÍCULO 70.8º		DIRECTIVA 2008/8/CEE		ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULOS 69.DOS Y 70.8º	
	Origen	Destino	Origen	Destino	Origen	Destino
SP comunitario		X		X		X
SP 3.º Estados		X		X		X
No SP comunitario						
a) Prestador comunitario	X		X		X	
b) Prestador no comunitario		X		X		X
No SP 3.º Estados		X		X		X

11 Arrendamientos de medios de transporte

a) Arrendamiento a corto plazo

DESTINATARIO	LEY IVA		DIRECTIVA 2008/8/CEE		ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULO 70.9º	
	Puesta a disposición	Origen	Puesta a disposición	Origen	Puesta a disposición	Origen
SP		X	X		X	
No SP		X	X		X	

b) Arrendamiento a largo plazo

DESTINATARIO	LEY IVA		DIRECTIVA 2008/8/CEE		ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULO 70.9º DISPOSICIÓN ADICIONAL X3	
	Origen	Destino	Origen	Destino	Origen	Destino
Sujeto pasivo	X			X		X
No sujeto pasivo	X			X		X

12 Transporte intracomunitario

DESTINATARIO	LEY IVA ARTÍCULO 72		DIRECTIVA 2008/8/CEE		ANTEPROYECTO DE LEY ARTÍCULO 72	
	Lugar de inicio	Destino	Lugar de inicio	Destino	Lugar de inicio	Destino
SP con NIF		X		X		X
SP 3.º Estados	X			X		X
No SP	X		X		X	

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.ª Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.ª Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000)
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijts, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antigueira Pérez.
- 30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?.
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros, así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Myrian de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre Casa Central y Establecimientos Permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la dirección general de tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?.
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.
Autora: Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
Autor: J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.
Autor: Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.
Autora: Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.
Autora: Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.
Autores: Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.
Autores: Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda:* Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.
Autor: Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.
Autor: Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.
Autor: Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.
Autor: Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.
Autora: Silvia López Ribas.
- 8/09 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea
- 9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.
- 10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o expareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.
Autora: María Naredo Molero.

- 11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.
- 12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.
Autor: Vicente Enciso de Yzaguirre.
- 13/09 La experiencia educativa de la Administración Tributaria española.
Autor: Varios autores. Fernando Díaz Yubero (coord.).
- 14/09 Fiscalidad de los Recursos Naturales en América Latina.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 15/09 Opiniones y actitudes de los españoles en 2008.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/09 Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2009 y deuda en circulación en 2008.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 17/09 Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes.
Autores: Alfredo Iglesias Suárez, M.^a Gabriela Lagos Rodríguez, Cristina García Nicolás y Raquel del Álamo Cerrillo.
- 18/09 La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española.
Autor: Jesús Eduardo Camarena Gutiérrez.
- 19/09 Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autoras: Mónica Arribas León y Montserrat Herminos Álvarez.
- 20/09 El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios.
Autor: Jesús Félix García de Pablos.
- 21/09 El cierre del sistema: la articulación de la Hacienda Local en el sistema de financiación territorial.
Autora: M.^a Consuelo Fuster Asencio.
- 22/09 El peaje en sombra y el IBI: ¿gratuidad del servicio?.
Autor: Álvaro Jesús del Blanco García.
- 23/09 Impacto de género de las políticas públicas.
Autora: María Pazos Morán.
- 24/09 La fiscalidad de las *nonprofit organizations* en Estados Unidos: el disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales.
Autora: Marta Montero Simó.
- 25/09 El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la directiva 2008/8/CE a la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido).
Autora: Mercedes Núñez Grañón.