



## Bloque 2: Localización

### Capítulo 6. Reglas de Localización (Artículos 68, 69 y 70)

Una vez determinado que una operación está sujeta y no exenta, la pregunta inmediata que debe resolver el opositor es ¿Dónde se paga el impuesto?

La localización es el filtro geográfico que determina la soberanía fiscal. Si una operación se localiza en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI), se aplicará la Ley del IVA español (Ley 37/1992). Si se localiza fuera, por ejemplo, en Francia o en Canarias, la operación será "no sujeta" al IVA español, sin perjuicio de que deba tributar por el impuesto equivalente en dicho territorio de destino.

#### 6.1. El Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) (Artículo 3)

A efectos fiscales, el concepto de "España" no coincide con el territorio político nacional. El artículo 3 de la Ley define el ámbito espacial de aplicación (TAI) delimitando una frontera tributaria específica.

- El TAI comprende la España peninsular y las Islas Baleares. Se incluye también el espacio aéreo suprayacente y las aguas jurisdiccionales hasta el límite de las 12 millas náuticas.
- Excluye expresamente: Las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

#### El Estatus Híbrido de Canarias (TAI vs. TAU)

Es fundamental que el opositor no confunda el territorio fiscal con el territorio aduanero, ya que Canarias tiene un estatus jurídico único en Europa.

1. **Territorio Aduanero de la Unión (TAU):** Canarias **SÍ** forma parte del territorio aduanero común.  
**Consecuencia:** Existe libre circulación de mercancías. No hay aranceles ni barreras comerciales entre la Península y Canarias.
2. **Territorio de Aplicación del IVA (TAI):** Canarias **NO** forma parte del territorio armonizado del IVA (tienen su propio impuesto, el IGIC).

#### ¿Qué implica esto para el tráfico de mercancías?

Al enviar bienes de la Península a Canarias (o viceversa), se produce una situación dual:

- **Desde el punto de vista Aduanero:** No es una exportación/importación "pura" (no se pagan aranceles ni se pasa por el control de comercio exterior restrictivo).
- **Desde el punto de vista Fiscal (IVA):** La Ley obliga a tratar la operación **"como si fuera"** una exportación/importación exclusivamente para ajustar el impuesto (quitar el IVA en origen y poner el IGIC en destino, o viceversa).

#### En resumen:

**Entrada Canarias → Península:** Aduaneramente es libre circulación (sin arancel), pero Fiscalmente se produce el Hecho Imponible "Importación" (Art. 18 LIVA) para liquidar el IVA.

**Salida Península → Canarias:** Aduaneramente es libre, pero Fiscalmente es una entrega exenta (Art. 21 LIVA) asimilada a la exportación.

## 6.2. Localización en las Entregas de Bienes (Art. 68)

En el tráfico de bienes corporales, la regla de localización persigue la ubicación física de la mercancía. La Ley distingue dos escenarios básicos según si el bien se mueve o permanece estático.

### A) Entregas sin transporte (Bienes inmuebles o estáticos)

Cuando la mercancía no necesita ser transportada para su entrega (por ejemplo, la venta de un edificio, o la venta de una maquinaria que ya está instalada en la fábrica del comprador), **la operación tributa allí donde el bien se encuentre** en el momento de la entrega.

#### Ejemplo

Si una empresa de Madrid vende a una de Barcelona una nave industrial situada en Lisboa, la operación se localiza en Portugal (donde está el inmueble). No se aplica IVA español, sino IVA portugués.

### B) Entregas con transporte

Es el supuesto más habitual en el comercio. Cuando los bienes deben ser transportados para llegar al adquirente, la entrega se entiende realizada en el **lugar donde se encuentren los bienes al tiempo de iniciarse la expedición** o el transporte.

#### Ejemplo:

Un fabricante de muebles de Valencia envía una partida de mesas a un cliente en Sevilla. El transporte comienza en Valencia (TAI), por tanto, la operación se localiza en el TAI y lleva IVA español.

#### Matiz Internacional

Si el transporte se inicia en España, pero el destino es otro Estado Miembro (Francia) o un país tercero (Canarias o Brasil), la operación nace localizada en España por el inicio del transporte, pero posteriormente se declara EXENTA, como Entrega Intracomunitaria o Exportación, para que la operación tribute finalmente en destino.

## 6.3. Localización en Prestaciones de Servicios (Art. 69)

La Ley divide el mundo de los servicios en dos categorías: operaciones B2B (entre empresas) y operaciones B2C (con consumidores finales).

### 1. Regla General B2B (Business to Business)

Cuando el destinatario del servicio es un empresario o profesional **actuando como tal**, el servicio se localiza en la sede del destinatario (donde el cliente tenga la sede de su actividad económica).

El objetivo de esta regla es la tributación en destino. Se busca que el IVA lo recaude el país donde la empresa cliente va a consumir o utilizar ese servicio.

Si el cliente está en otro país, el prestador no cobra IVA y es el cliente quien aplica la "Inversión del Sujeto Pasivo" en su país, si es que existe esa figura.

### 2. Regla General B2C (Business to Consumer)

Cuando el destinatario es un particular o sin serlo actúa como consumidor final, el servicio se localiza en la sede del prestador, donde quien realiza el trabajo tenga su sede.

Por razones de simplicidad administrativa, no se puede exigir a un turista o a un particular que liquide impuestos en otro país. Por tanto, el prestador aplica siempre su propio IVA.

**Cuadro Comparativo**

TIPO DE OPERACIÓN	DESTINATARIO	REGLA DE LOCALIZACIÓN (Lugar de realización)	PRINCIPIO RECTOR
B2B (Empresarial)	Empresario o Profesional	Sede del DESTINATARIO (Donde esté el cliente)	Tributación en Destino (Neutralidad para las empresas)
B2C (Consumo)	Particular	Sede del PRESTADOR (Donde esté quien hace el servicio)	Tributación en Origen (Simplicidad de gestión)

**Ejemplo:**

Un arquitecto español asesora sobre decoración de interiores a un cliente residente en Francia.

- Si el francés es una empresa (B2B), se localiza en Francia (Sede del destinatario) y la operación se califica como no sujeta a IVA español.
- Si el francés es un particular (B2C), se localiza en España (Sede del prestador) y sujeta al 21% de IVA español.

## 6.4. Las Reglas Especiales (Las Excepciones del Art. 70)

Como hemos visto, el Artículo 69 establece una regla general basada en la "Sede". Sin embargo, el **Artículo 70** impone excepciones por una razón de lógica económica, ya que hay servicios tan vinculados a un lugar físico que carece de sentido gravarlos en la sede de la empresa.

Podemos agrupar estas situaciones en cuatro grupos que suelen caer en exámenes:

### 6.4.1. Servicios relacionados con Bienes Inmuebles (Art. 70. Uno. 1º)

No puede ser más sencillo, se localizan donde radique el inmueble. Da igual quién sea el cliente (B2B o B2C) y da igual dónde viva. Lo único que importa es dónde está la casa, el terreno o el edificio.

**¿Qué incluye?**

- Servicios de Arquitectos y aparejadores (diseño de planos, supervisión).
- Alquiler de viviendas, locales o naves.
- Servicios de hostelería (Hotel, camping) → *El hotel se considera servicio inmobiliario porque duermes en un inmueble.*
- Servicios de limpieza, vigilancia o construcción del edificio.

**Ejemplo:**

Un arquitecto de Madrid (Sede TAI) diseña una casa en la playa de Biarritz (Francia) para un cliente de Madrid.

- *Regla General:* Nos lleva a pensar que se aplica el IVA español (Sede prestador/cliente).
- *Regla Especial:* El inmueble está en Francia por lo que va a tributar en Francia.
- *Resultado:* No Sujeto al IVA español (Tributa en Francia).

### 6.4.2. Restauración y Catering (Art. 70. Uno. 5º)

El IVA quiere gravar la comida allí donde te la comes, por lo que regla que debemos aplicar es que se localizan donde se presten **materialmente** los servicios.

- **Restaurante:** Si comes en un asador en Segovia, pagas IVA español, aunque seas un turista chino o una empresa alemana.
- **Catering en transporte:** Si te sirven comida a bordo de un barco o avión, la regla cambia y tributa en el lugar de inicio del transporte.

Mientras que en un restaurante normal pagas el IVA de donde está la mesa, cuando el restaurante se mueve, como ocurre cuando comes en un avión, barco o tren, localizar el impuesto sería un caos si tuviéramos que cambiar el tipo impositivo cada vez que cruzamos una frontera aérea o marítima.

Para solucionar esto, la Ley del IVA crea el concepto de "**Parte del transporte realizado en la Comunidad**". De todas formas, no es tan sencillo, recordad que estamos con IVA, porque hay transportes dentro de la Comunidad europea y transportes internacionales que nos sobrevuelan sin pararse y otros que se paran

A ver si ponemos un poco de orden en este caos:

#### **Transportes que se realizan en la Unión europea.**

Si el transporte de viajeros se realiza íntegramente dentro de la Unión Europea, sin escalas en terceros países, el servicio de catering y restaurante se localiza **en el lugar de inicio del transporte**.

- **Punto de partida:** El primer lugar previsto para el embarque de viajeros dentro de la Comunidad.
- **Punto de llegada:** El último lugar previsto de desembarque dentro de la Comunidad.

La consecuencia es que se aplica un **único IVA** para todo el trayecto, basado en el país de origen.

#### **Transporte Internacional / Fuera de la UE**

Si el transporte no es comunitario, como un barco que va de España a Brasil, o un trayecto que discurre íntegramente fuera de la UE, volvemos a la regla básica de la restauración que nos dice que se tributa **donde se realice materialmente** el consumo.

En la práctica resulta que lo consumido en aguas internacionales o espacio aéreo internacional no está sujeto a ningún IVA.

#### **Ejemplos:**

Analicemos la tributación de una botella de agua y un bocadillo servidos a bordo de un avión de Iberia en diferentes rutas.

#### **Caso A: Vuelo Madrid → Berlín (Intracomunitario)**

- Trayecto: Origen en TAI, destino en Alemania. Es un transporte comunitario.
- Localización: Se localiza en el Punto de Partida (Madrid, España).
- Tributación: Todo lo que se venda a bordo lleva IVA español (10%), incluso si el bocadillo te lo sirven cuando el avión está volando sobre cielo francés.



#### Caso B: Vuelo Berlín → Madrid (Intracomunitario de vuelta)

- Trayecto: Origen en Alemania, destino en TAI.
- Localización: Se localiza en el Punto de Partida (Berlín).
- Tributación: NO SUJETO al IVA español. Llevará IVA alemán, aunque te comas el bocadillo aterrizando en Barajas.

#### Caso C: Crucero Barcelona → Nueva York (Internacional)

- Trayecto: Sale del TAI pero termina fuera de la UE. No se considera "transporte intracomunitario" a efectos de esta regla especial.
- Localización: Se aplica la regla material (dónde está el barco en cada momento).
- Mientras el barco está en aguas españolas: Sujeto a IVA Español (10%).
- En cuanto cruza las 12 millas (aguas internacionales): No Sujeto. (Por eso las tiendas y bares de los cruceros abren al salir de puerto).

Nota para el Opositor / estudiante:

Fíjate que en los vuelos de ida y vuelta (Madrid-París-Madrid), la tributación cambia a la mitad. A la ida cobras IVA español y a la vuelta IVA francés, aunque sea el mismo avión y la misma tripulación.

### 6.4.3. Acceso a Eventos Culturales, Deportivos y Ferias (Art. 70. Uno. 3º)

Aquí la Ley distingue claramente entre "entrar a ver" y "organizar".

#### A) Solo ACCESO (Entradas):

Si cobras una entrada por acceder a un concierto, partido de fútbol, museo, feria o exposición, la norma nos dice que la prestación se localiza donde se celebre **materialmente** el evento.

#### Ejemplo:

Una empresa alemana manda a un empleado a una Feria en IFEMA (Madrid). La entrada lleva IVA español (21% o 10% según el caso), porque la feria es aquí.

#### B) Organización del Evento:

Si contratas a alguien para que monte todo el evento.

- **Si es B2B (para empresas):** Aplica la Regla General (Sede del Destinatario).
- **Si es B2C (para particulares):** Aplica la Regla Especial (Donde se celebre).

#### Ejemplo: The Rolling Stones en el Bernabéu"

**Espero que todos sepáis quien son.** Para consolidar la diferencia entre "Acceso" y "Organización/Servicio Artístico", analicemos un supuesto de un macroconcierto.

La empresa española "**Music Spain S.L.**" (con sede en Madrid) organiza un concierto de los Rolling Stones en el Estadio Santiago Bernabéu.

1. Contrata a la banda, representada por "**Stones Ltd.**", empresa establecida en Reino Unido, para que actúen y les abona su caché de 2 millones de euros.
2. Vende entradas online a fans de todo el mundo.
  - **Fan A:** John, un turista que vive en Londres (Particular).
  - **Fan B:** "Tech Berlín GmbH", una empresa alemana que compra un palco VIP para sus directivos.

## ¿Cómo tributarán las distintas operaciones implicadas?

### 1. La Venta de Entradas (El Acceso)

Aquí aplicamos la **Regla Especial de Acceso (Art. 70.Uno.3º)**.

La Ley dice que el derecho a entrar a un evento cultural se localiza **donde se celebre materialmente** el evento.

- **Lugar del evento:** Madrid (TAI).
- **Consecuencia:** Todas las entradas llevan **IVA ESPAÑOL (10% Reducido)**.

COMPRADOR	REGLA APLICABLE	FACTURA
John (Fan de Londres)	<b>Acceso (B2C)</b> Evento en Madrid = IVA ES.	Paga su entrada con el 10% de IVA español. No importa que él viva fuera.
Tech Berlín GmbH (Empresa)	<b>Acceso (B2B)</b> Excepción a la regla general. Evento en Madrid = IVA ES.	Paga su factura con el 10% de IVA español. <i>(Nota: Luego tendrá que pedir la devolución a la Hacienda española como no establecido, modelo 360, pero paga el IVA en la factura).</i>

**Conclusión:** Da igual quién compre la entrada o dónde viva. Si cruzan el torno en Madrid, pagan IVA español.

### 2. El Caché del Artista (El Servicio B2B)

Aquí hemos de fijarnos en la factura que "Stones Ltd." le emite a "Music Spain S.L." por tocar.

Es un servicio artístico/organización prestado de una empresa a otra.

- **Tipo de operación:** Empresa británica a Empresa española.
- **Regla de Localización:** Aquí **NO** aplicamos la regla del evento (Art. 70), sino que volvemos a la **Regla General B2B (Art. 69.1)**, por lo que la operación se localiza en la **sede del destinatario**.
- **Destinatario:** "Music Spain S.L." (España).
- **Localización:** TAI (España).

#### Mecánica de Liquidación - Inversión del Sujeto Pasivo:

Aunque se localiza en España, la empresa británica no va a venir aquí a liquidar impuestos por lo que "Stones Ltd." emite factura por 2 millones de € **SIN IVA**, indicando "Inversión del Sujeto Pasivo".

"Music Spain S.L." recibe la factura y en su Modelo 303 se repercute el 21% y se deduce el 21%, por lo que el efecto financiero es neutro.

### 6.4.4. Servicios Prestados por Vía Electrónica (La Regla "Netflix")

Esta es la norma que ha revolucionado el comercio digital B2C. Antes, si comprabas un antivirus o veías una película online, pagabas el IVA del país del vendedor (ej. Luxemburgo o Irlanda, que tenían tipos de IVA más bajos). Para evitar esa competencia desleal, la norma cambió.

**Servicios incluidos:** Descarga de software, apps, música, películas en streaming, alojamiento web, enseñanza a distancia automatizada.



### Regla para B2C (Consumidores Finales):

Se localizan **donde el consumidor esté establecido** o tenga su residencia habitual.

#### Ejemplo:

Un particular que vive en Madrid se suscribe a una plataforma de música sueca (Spotify). Aunque la empresa sea sueca, como el cliente es un consumidor español, la operación se localiza en el TAI.

La empresa sueca debe cobrar el 21% de IVA español e ingresarla en Hacienda (usando la ventanilla única OSS)

Cuadro Resumen de Excepciones (Art. 70)

TIPO DE SERVICIO	REGLA DE LOCALIZACIÓN	EJEMPLO
Inmuebles (Arquitectos, Hoteles)	Donde esté el Inmueble	Hotel en París → IVA Francés.
Restaurantes	Donde esté el Restaurante	Comida en Madrid → IVA Español.
Entrada a Ferias/Eventos	Donde sea el Evento	Entrada al Mobile World Congress (BCN) → IVA Español.
Transporte de Pasajeros	Distancia Recorrida	Parte del trayecto que discurre por el TAI.
Servicios Digitales (B2C)	Donde viva el Consumidor	App comprada por español → IVA Español.

## 6.5. La Cláusula de Cierre: Uso y Explotación Efectiva (Art. 70. Dos)

La verdad es que este apartado me hace gracia explicarlo en clase porque cuando los alumnos parece que se van enterando aparece la maravillosa cláusula de cierre, un invento del demonio según algunos. Pero, ¿Qué esperáis? ¡Esto es el IVA!

### 6.5.1 Particulares de Canarias, Ceuta y Melilla (Art. 69. Dos)

Antes de llegar al artículo 70, el artículo 69. Dos establece una regla especialísima para los servicios intangibles (asesoría, abogacía, ingeniería, publicidad, etc. consulta la lista en la ley que tienes al final del libro) prestados a **particulares (B2C)**.

La norma dice que estos servicios tributan en destino si el cliente está fuera de la UE, **PERO** hace una salvedad expresa: **si el cliente está en Canarias, Ceuta o Melilla, se consideran realizados en el TAI**.

**La consecuencia es clara**, si prestas un servicio intangible a un particular de Canarias, la operación lleva **IVA ESPAÑOL (21%)** por aplicación directa del Art. 69. No hace falta invocar ninguna cláusula de cierre de uso efectivo. Se les trata, a estos efectos, como residentes en la Península.

### 6.5.2 Servicios intangibles prestados a no UE (ni Canarias, Ceuta o Melilla) (Art. 70.Dos)

Aclarado lo anterior, ¿cuándo usamos entonces el artículo 70.Dos para "traer" el IVA a España? Se aplica para rescatar servicios que, por las reglas de localización, se han ido a un **país tercero**, como China o Marruecos pero, que se consumen aquí.

**Requisitos para activar el Art. 70.Dos:**

1. Que la regla de localización sitúe el servicio **fuera de la Comunidad** o en Canarias, Ceuta o Melilla en el caso de transporte.
2. Que el **uso o explotación efectiva** sea en el TAI.
3. Que sea uno de estos dos tipos de servicio:

**1. Servicios Intangibles B2C (Prestados a Particulares NO UE)**

Como hemos visto, los canarios ya tributan en TAI por el Art. 69. Así que esta cláusula queda reservada para **particulares del resto del mundo** (EE.UU., Andorra, China...).

**Ejemplo:**

Un abogado de Sevilla que asesora a turista de EE.UU. sobre un piso en Cádiz. De acuerdo con la regla Art 69 la operación se localizaría en EE.UU siendo No sujeto. La cláusula de cierre implica que, al usarse en el TAI, se atrae a España quedando sujeto al IVA español del 21%.

**2. Arrendamiento de Medios de Transporte (Aquí da igual empresarios o particulares)**

Si alquilas un camión a una empresa china (que por regla se localizaría en China, pero el camión se usa para repartir por Andalucía:

**Enunciado:**

El prestigioso abogado de familia D. Luis Dosleyes, establecido en su despacho de la calle Serrano de **Madrid**, recibe el encargo de una pareja de particulares residentes en **Río de Janeiro, Brasil** que necesita asesoramiento jurídico para tramitar una adopción.

Analice la tributación del IVA en la factura que D. Luis emite a la pareja brasileña en los siguientes supuestos:

**Caso A:** El niño a adoptar es de nacionalidad china y el procedimiento se rige por el derecho internacional en China.

**Caso B:** El niño a adoptar es español, reside en un centro de menores de Madrid y el procedimiento se tramita ante los Juzgados de Madrid.

**Solución****1. Calificación de la Operación (Común a ambos casos)**

Respecto al servicio, se trata de un asesoramiento jurídico, calificado como servicio "intangible" al amparo del artículo 69.Dos).

**Prestador:** Abogado establecido en el TAI (Madrid).

**Destinatario:** Particulares (B2C) establecidos fuera de la Comunidad (Brasil).

**2. Regla General de Localización (Art. 69.Dos)**

Al tratarse de servicios intangibles prestados a particulares no comunitarios, la regla general sitúa el servicio en la **sede del destinatario**.

*Localización teórica inicial: Brasil.*

*Consecuencia inicial: Operación No Sujeta al IVA español.*

**3. Análisis de la Cláusula de Cierre (Art. 70.Dos)**

Al haberse localizado fuera de la UE, debemos comprobar obligatoriamente si se activa la regla de "**Uso y Explotación Efectiva**" en el TAI. La Dirección General de Tributos interpreta que el uso efectivo de un servicio jurídico se produce donde se aplica la normativa o se ejercen las acciones legales derivadas de dicho asesoramiento.

Resolución del Caso A (Niño Chino)



## Bloque 2: Localización

El asesoramiento jurídico sirve para un procedimiento que tendrá efectos en China o Brasil. No existe una conexión directa con el ordenamiento jurídico español ni el procedimiento se sustancia en España.

**¿Uso efectivo en TAI? NO.** El servicio se consume fuera de España.

**Conclusión:** Se mantiene la Regla General. La operación se localiza en **Brasil**.

**Factura:** D. Luis emitirá la factura **SIN IVA** (No sujeta).

Resolución del Caso B (Niño Español)

El asesoramiento es necesario para presentar demandas, escritos o solicitudes ante la Administración y los Tribunales españoles (Madrid). El "aprovechamiento" del servicio jurídico ocurre dentro del territorio español.

**¿Uso efectivo en TAI? Sí.** Aunque los pagadores viven en Río de Janeiro, el servicio se está explotando procesalmente en Madrid.

**Conclusión:** Se aplica la cláusula del Art. 70.Dos. La operación se atrae y se localiza en el **TAI**.

**Factura:** D. Luis debe emitir la factura con el **21% de IVA español**.