

# Análisis jurídico hacendístico de la norma general en la prestación de servicios en la UE

Yasser Iglesias Torrens

Facultad de Derecho  
Universitat Pompeu Fabra

### *Abstract*

*Los efectos jurídicos de la regla general en las prestaciones de servicios se han modificado desde enero de 2010. Aquí se analiza la ineficacia que aún presenta la aplicación de esta norma desde el punto de vista de la atribución territorial del impuesto. Aspecto que trasciende de forma importante a un tributo armonizado y de naturaleza real que recae sobre el consumo, como es el IVA. Además de analizar los aspectos teóricos, se pone de relieve que tanto la normativa como la jurisprudencia comunitaria están desempeñando un rol esencial a efectos de hacer más compatibles las reglas de localización con la naturaleza jurídica y finalidad del IVA.*

*The legal effects of the common criterion in services supplies have changed since January 2010. Here we analyze the inefficiencies that still presents the application of this rule from the point of view of the territorial allocation of the tax. Aspect that transcends significantly to a harmonized and real nature tax imposed on consumption such as VAT. In addition to analyzing the theoretical aspects, emphasizes that both the legislation and the Community case-law are playing a key role in order to make more compatible the place of supply rules with VAT end and legal nature.*

*Title: Legal analysis of the common criterion in services supplies in EU*

*Palabras clave: Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA, prestaciones de servicios, reglas de localización, regla general, sede del proveedor*

*Keywords: Value Added Tax, VAT, services supplies, place of supply rules, common criterion, provider place of business*

## *Sumario*

1. Introducción
2. Análisis jurídico hacendístico del hecho imponible prestación de servicios y atribución territorial del impuesto
  - 2.1 Observación preliminar
  - 2.2 El hecho imponible en tres perspectivas: su esencia jurídica, la dimensión espacial y los criterios de sujeción
  - 2.3 La dimensión espacial del hecho imponible
  - 2.4 Criterios de sujeción
  - 2.5 La problemática en los casos de la imposición directa e indirecta.
    - a. El caso de la imposición directa
    - b. La imposición sobre el consumo en el IVA europeo
  - 2.6 Puntos de conexión a efectos del IVA comunitario
  - 2.7 Objeto - fin del impuesto indirecto
  - 2.8 La sujeción territorial y la obligación real
3. Análisis de la norma general: la Directiva 2008/08/CE y la atribución territorial del impuesto.
4. Reflexión final
5. Tabla de sentencias
6. Bibliografía

## 1. Introducción

Si se propone un estudio jurídico hacendístico de la norma tributaria es porque nuestro objetivo es analizar la finalidad de esas normas. Si bien se realiza un análisis jurídico a lo largo de los capítulos de esta investigación, a mi juicio, se debe tomar en cuenta que los valiosos conocimientos de la ciencia de la Hacienda son un punto de partida obligado para la comprensión y explicación analítica de las normas que regulan los tributos en general en un ordenamiento jurídico.

No pretendemos hacer un análisis jurídico-positivista del IVA y de la prestación de servicios como uno de sus hechos imposables, pues el análisis netamente positivo de la norma tributaria está casi siempre desprovisto de criterios racionales lo que en ocasiones imposibilita la consecución de la finalidad misma del impuesto e incluso de los derechos y la justa protección del contribuyente.

A día de hoy, aún parte de la norma general que localiza las prestaciones de servicios a efectos del IVA en la Unión Europea (en adelante, UE), no es compatible con la finalidad del impuesto, que es hacer tributar las prestaciones allí donde al menos son presumiblemente consumidas. En efecto, a diferencia de la entrega de bienes -que tributan en destino y mantienen, al menos en principio, la neutralidad del impuesto gestionándose e ingresando el tributo en el territorio de consumo- debido al carácter intangible y transnacional de las prestaciones de servicios sujetas a IVA en la UE, las reglas de localización no dejan de plantear dudas en relación con el fin último que tiene el legislador a través de un impuesto que grava el consumo.

Efectivamente, en el contexto del sistema comunitario de IVA, el análisis jurídico de las reglas de localización en la prestación de servicios ha sido un tema controvertido desde los inicios de las sucesivas normas reguladoras del impuesto. Varios han sido los pronunciamientos de la Comisión en los que se ha destacado la importancia de las reglas de localización que vinculan a este hecho imponible con un determinado ámbito espacial<sup>1</sup>.

Una de las cuestiones esenciales en el análisis jurídico general de las reglas de localización la constituyen sin duda los criterios de sujeción del hecho imponible al espacio que determinan el punto de conexión. En el presente art. nos interesa comentar la compatibilidad que presentan los puntos de conexión con la atribución territorial del impuesto y en qué medida tales reglas son eficaces a efectos del IVA, desde el punto de vista de su naturaleza jurídica y atendiendo a las sucesivas modificaciones que han entrado en vigor en los ordenamientos de los Estados miembros a partir de la Directiva 2008/08/CE del Consejo, de 12 de febrero. En particular, analizamos las disfunciones jurídicas que se pueden generar a partir de la estructura de

---

<sup>1</sup> Por citar algunos ejemplos, la comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo en el año 2000 (Documento COM [2000] 348 final), el balance realizado de dicha Comunicación en el año 2003 (Documento COM [2003] 614 final), así como en la propuesta de la Comisión en su documento COM (2003) 822 final, recogen expresamente como prioridades importantes el tema de la localización de las prestaciones de servicios.

funcionamiento del impuesto, tomando como base los vínculos subjetivos y obligacionales existentes, pero llevado al plano del presupuesto objetivo del hecho imponible indirecto. Y abordando, en específico, el aspecto espacial y la finalidad que tiene el IVA como impuesto que grava el consumo. Cuestión que necesariamente nos llevará a valorar la aplicación de una interpretación de la norma tributaria indirecta desde un punto de vista teleológico.

Y lo haremos con la perspectiva de considerar que tanto en el ámbito de la imposición directa, como en el ámbito de la imposición indirecta, es posible analizar la eficiencia de los criterios de sujeción del hecho imponible al espacio tanto desde el punto de vista del reparto de la carga fiscal interindividual dentro de un mismo ámbito territorial, como desde el punto de vista del reparto entre distintos territorios, no de la carga fiscal, sino de los fondos tributarios recaudados<sup>2</sup>.

En consecuencia, a través de un análisis crítico, se podría delimitar jurídicamente el sentido y alcance de los puntos de conexión que gravan este tipo de transacciones económicas complejas, dinámicas y de gran importancia en el mundo empresarial. Y ello en el contexto de un impuesto armonizado que, por naturaleza y finalidad, demanda una norma coherente con los objetivos de la Comunidad, en el sentido de localizar el gravamen allí donde se haya producido el consumo de las prestaciones, pues el último elemento objetivo del tributo, en este caso el IVA, es ciertamente el consumo, y en tanto y en cuanto este no se realice, no se habrá realizado el impuesto; en cuya línea se ha pronunciado la jurisprudencia del TJCE<sup>3</sup>.

Así pues, nuestros comentarios los haremos a la luz de las modificaciones recogidas en la Directiva 2008/08/CE, en materia de reglas de localización, en particular sus arts. 44 y 45. Es decir, la regla general se analizará desde el punto de vista de la dimensión espacial del hecho imponible prestación de servicios, los criterios de sujeción y los efectos en la atribución territorial

---

<sup>2</sup> De este modo, no nos planteamos como objetivo de análisis cuáles son los criterios más idóneos para repartir la carga fiscal interindividual, al margen de que lo sea por voluntad constitucional el principio de capacidad económica, y por tanto los impuestos articulados personalmente. En cambio, nos centraremos en las características y finalidades de la imposición indirecta en particular y en el funcionamiento de la imposición real que grava el consumo, cuyo paradigma impositivo en la UE es el IVA.

<sup>3</sup> En el caso de la sentencia del asunto *Careda*, de 26.6.1997, C-370/97, el TJCE planteó que además de las características necesarias para considerar un tributo como impuesto que grave el volumen de negocios "*the tax must be transferable to the consumer*". De este modo, uno de los rasgos esenciales del IVA, que a juicio de la jurisprudencia comunitaria lo diferencia de otros impuestos que gravan el volumen de negocios en la UE -a la luz del art. 33.1 Sexta Directiva- viene a ser el hecho de gravar el consumo de forma general, haciendo recaer la carga fiscal sobre el consumidor final del bien o servicio (SSTJCE de 1.4.1982, C-98/81, *Hong Kong Trade Development Council*; de 27.11.1985, C-295/84, *Wilmot*; de 13.7.1989, asuntos acumulados 93/88 y 94/88, *Wisselink & CO*; de 31.3.1992, C-200/90, *Dans Denkavit*; de 24.10.1996, C-317/94, *Elida Gibbs*; de 8.6.1999, asuntos acumulados 338/97, 344/97 y 390/97, *Erna Pelzl y otros*; de 19.2.1998, C-318/96, *SPAR*; de 15.10.2002, C-427/98 *Commission v Germany*; de 29.4.2004, C-308/01, *GIL Insurance*; de 3.10.2006, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona* y sentencia *Careda*, ya citada). Y más específicamente, en relación con el consumo que necesariamente deberá producirse en la prestación de servicios a efectos de la sujeción al IVA, ha habido dos sentencias de obligada referencia, a saber: las sentencias de 29.2.1996, C-215/94, *Mohr* y de 18.12.1997, C-384/95, *Landboden-Agrardienste*.

del impuesto.

## ***2. Análisis jurídico hacendístico del hecho imponible prestación de servicios y atribución territorial del impuesto***

### **2.1 Observación preliminar**

Acontece, pues, que las reglas de localización funcionan sobre la base de determinados criterios de sujeción del hecho imponible al espacio y en función de la localización del hecho imponible, devienen en consecuencia el conjunto de obligaciones correspondientes al sujeto pasivo. Dicho esto, debemos tener en cuenta que constituyen razones esenciales de las disposiciones relativas al lugar de imposición evitar conflictos de competencia entre distintos entes impositivos, así como asegurar el reparto de la competencia territorial del gravamen entre los Estados miembros, permitiendo al territorio que ha recaudado el impuesto percibir directamente la recaudación del mismo.

Como afirma la doctrina española (SAINZ DE BUJANDA, CASADO OLLERO, FALCÓN Y TELLA, TEJERIZO LÓPEZ) en el caso del IVA, tales disposiciones parten de la especial estructura que -por razones de eficiencia recaudatoria- presenta el impuesto indirecto. Efectivamente, en éste se integran dos relaciones jurídicas: una de tipo obligacional frente a la Administración, a cargo del sujeto pasivo, por ser el realizador del hecho imponible gravable y que determina consecuentemente el lugar de recaudación; y otra relación de repercusión, que obliga al consumidor o destinatario de los servicios frente al sujeto pasivo, con el objetivo de gravar finalmente el consumo, que puede producirse en un territorio distinto en relación con el ámbito espacial donde tuvo lugar la recaudación. Y distinto no sólo desde el punto de vista espacial, sino en orden a la existencia de presupuestos nacionales a los cuales se deben las políticas impositivas de cada país.

Habiendo dicho esto, deben analizarse, pues, los efectos jurídicos que tienen las reglas de localización desde el punto de vista de la dimensión espacial de este hecho imponible en relación con la atribución territorial del impuesto. Y en base a ello, pretendemos analizar cómo se ha interpretado la aplicación de la norma general de localización de las prestaciones de servicios a la luz de las más recientes modificaciones normativas a nivel comunitario.

### **2.2 El hecho imponible en tres perspectivas: su esencia jurídica, la dimensión espacial y los criterios de sujeción**

Como bien afirmó SAINZ DE BUJANDA en la doctrina española, para que surjan relaciones tributarias sustantivas -aludiendo en este término a JARACH- la norma se sirve de un procedimiento técnico que define, por vía de hipótesis, un supuesto de hecho, y ordena que la

obligación tributaria surja cada vez que, en la realidad, se produzca el supuesto previsto<sup>4</sup>. Idea que dicho autor toma y cita de GIANNINI, cuando este último refirió que “el medio jurídico de que el legislador se sirve para procurar al Erario los ingresos que requieren sus necesidades financieras es el de una obligación pecuniaria, que surge para el contribuyente tan pronto como se producen determinados presupuestos de hecho, que varían según las diversas especies de impuestos”<sup>5</sup>.

En idéntica tesitura, planteaba el profesor DINO JARACH, que la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley<sup>6</sup>. En consecuencia –continuaba– por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo o hecho imponible. La conexión entre el hecho imponible y la norma vienen a demostrar ciertamente que el hecho imponible es un hecho jurídico que, por voluntad de la ley, genera efectos jurídicos<sup>7</sup>.

El fundamento jurídico del hecho imponible y la *intentio facti* presente en el conjunto de presupuestos de hecho generales que conforman los diferentes hechos imponibles en un ordenamiento tributario constituyen pilares indiscutibles en el análisis jurídico-tributario de cualquier institución impositiva. Así lo ha fundamentado un importante sector de la doctrina (JARACH, VICENTE-ARCHE, A. D. GIANNINI, SAINZ DE BUJANDA). En efecto, la ley tributaria, cualquiera que sea su estructura intrínseca, considera al presupuesto de hecho como el fundamento de la obligación tributaria<sup>8</sup>.

Y tal circunstancia propia del hecho imponible se debe precisamente a la significación de la noción jurídica de su naturaleza, es decir, lo que en la ciencia del Derecho debe entenderse por naturaleza del hecho imponible (SAINZ DE BUJANDA). Esto conduce inevitablemente a la depuración jurídica que debe hacerse del presupuesto de hecho en relación con su lógico sustrato

---

<sup>4</sup> SAINZ DE BUJANDA (1966, p. 320).

<sup>5</sup> SAINZ DE BUJANDA (1966a, pp. 285 y 320) citando a GIANNINI.

<sup>6</sup> DINO JARACH (1982, p. 73).

<sup>7</sup> Ciertamente el mecanismo de asociar la producción de efectos jurídicos a la realización de un presupuesto de hecho, no es privativo de las relaciones tributarias, sino que es el mecanismo propio de las obligaciones en general. En efecto, toda norma material consta necesariamente de dos elementos distintos: un supuesto de hecho (*Tatbestand*) y una consecuencia jurídica (*Rechtsfolge*). Lo que sucede es que como el presupuesto de hecho en las obligaciones tributarias tiene una significación fáctica y no voluntaria o negocial, la obligación se genera por virtud de la ley, esto es, *ex lege*.

<sup>8</sup> Para analizar más detalladamente la irrelevancia del negocio jurídico, en tanto manifestación de voluntad de las partes como fuente de la obligación tributaria, ver: DINO JARACH (1982, p. 118) y SAINZ DE BUJANDA (1966, p. 299).

económico; aspecto que debe tenerse presente en el análisis jurídico del presupuesto objetivo del IVA, cuando abordamos su dimensión y efecto en diferentes ámbitos espaciales.

De este modo, puede afirmarse que el hecho imponible tiene una naturaleza jurídica y una consistencia económica. En efecto, la sustancia jurídica está dada, por ejemplo, en el caso del IVA, a partir de los criterios que sigue el legislador para repartir la carga tributaria y a partir del método de exacción del impuesto. Aspectos que se deben tener en cuenta para valorar hasta qué punto la finalidad de gravar el consumo está presente en determinados supuestos y en qué medida existe una compatibilidad de los criterios de tributación con la finalidad última que se busca con el impuesto indirecto aplicado por antonomasia en la UE.

Como afirmó el citado autor español, la falta de rigor en el planteamiento de lo que constituye una realidad jurídica y de lo que es una realidad de otra naturaleza, ha provocado en el derecho tributario distinciones confusas trayendo graves consecuencias desde el punto de vista de la aplicación de las normas fiscales. Efectivamente, tales confusiones se generaron esencialmente a partir de la consideración de hechos de naturaleza económica y hechos de naturaleza jurídica, siendo los primeros aquellas situaciones de la vida económica que la ley tributaria configura por sí sola como hecho imponible; mientras que los segundos, serían aquellas otras situaciones que de suyo constituyen relaciones o negocios jurídicos, limitándose la ley a asumirlos como hechos imponibles<sup>9</sup>.

Sin embargo, el hecho imponible, en tanto figura jurídica en general, desarrolla una labor creadora y modificadora del presupuesto de hecho, en punto a establecer determinadas características de cada impuesto que se materializan en la forma de repartir la carga fiscal, los criterios de tributación, las estructuras de aplicación y exacción del tributo, etc., aspectos que hacen denotar la sustancia jurídica del mismo, en lugar de cumplir una mera recopilación e inventario de los presupuestos de hecho generales. Cosa que nos permite reafirmar que, sea cual fuere la índole del elemento material del hecho imponible, siempre tendrá naturaleza jurídica porque genera una realidad jurídico-tributaria.

Y tales referencias doctrinales ponerlas de relieve en el análisis de un impuesto como el IVA, debido a su concepción y estructura de funcionamiento como un impuesto en el cual se hace notar -con mucha más evidencia que en otros- el sustrato económico presente en la finalidad inmediata del gravamen de su hecho imponible; esto es, la finalidad a la que mejor sirve o más inmediatamente obedece: la recaudación<sup>10</sup>. Sin embargo, a nuestro juicio, no sería coherente desde un punto de vista jurídico, plantear que el IVA como impuesto no tiene razón de ser al margen de la labor de recaudación que desarrolla de manera bastante eficaz en el contexto

---

<sup>9</sup> SAINZ DE BUJANDA (1966, p. 581).

<sup>10</sup> Desde un punto de vista económico-financiero, debe recordarse que el IVA pertenece al género de impuestos a las transacciones, esto es, a la circulación económica de los bienes, rasgo distintivo que en su nomenclatura no hace referencia a la capacidad económica que se busca gravar por el legislador, sino más bien sólo a la realización de su hecho imponible.



comunitario.

Así –avanzando nuestro criterio– queremos significar que no se puede seccionar la finalidad del hecho imponible en el IVA comunitario, en una finalidad meramente económica –en el sentido de la inmediatez del gravamen– o en una finalidad jurídica, en el sentido de una finalidad secundaria. Ha sido esta la interpretación que ha dado el TJCE<sup>11</sup>.

De este modo, queremos subrayar que los criterios jurídicos que definen la naturaleza del hecho imponible son imprescindibles a los efectos de plantear la importancia de la finalidad del IVA en la UE, en el sentido que es un impuesto que pretende gravar el consumo general sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios, si bien a través de un mecanismo indirecto. Este es exactamente el objetivo que ha tenido la Comunidad desde los inicios del sistema común de IVA aplicado a las transacciones económicas en la UE.

En la doctrina española, el concepto de hecho imponible tiene su fuente de inspiración en las ideas primarias sobre el presupuesto de hecho de RUBINO Y HENSEL<sup>12</sup>. De este modo, se viene a definir el hecho imponible como el conjunto de circunstancias necesarias y suficientes para que nazca la obligación tributaria, el que distingue dos presupuestos o elementos constitutivos: el objetivo y el subjetivo. El presupuesto objetivo es un acto, un hecho o una situación en que se encuentran los bienes, hecho objetivo que puede ser considerado desde varios puntos de vista (material, espacial, temporal o cuantitativo) y que el propio supuesto de hecho relaciona entre sí. En cambio, el presupuesto subjetivo es la relación, establecida también por Ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con aquel primer elemento objetivo, a fin de que pueda surgir frente a él el crédito impositivo del ente público<sup>13</sup>. Su titular, como titular del presupuesto objetivo del hecho imponible, será consecuentemente el titular o sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Ahora bien, nuestro estudio se ha centrado en dos aspectos del presupuesto objetivo del hecho imponible: el material y el espacial. El aspecto material se centra en varios posibles elementos objetivos como se ha apuntado por la doctrina<sup>14</sup>. Estos pueden ser: a) un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias y transformado en figura jurídica, dotada de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo; b) un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y asumido como hecho imponible por virtud de la ley tributaria; c) un estado, situación o cualidad de la persona; d) la actividad de una persona no comprendida dentro del marco de

---

<sup>11</sup> SSTJCE *Landboden-Agrardienste y Mohr*, ya citadas.

<sup>12</sup> SAINZ DE BUJANDA (1966, p. 321).

<sup>13</sup> A.D GIANNINI (1957, p. 83).

<sup>14</sup> SAINZ DE BUJANDA (1993, p. 202).

una actividad específicamente jurídica y e) la mera titularidad jurídica de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ello se adicione acto jurídico alguno del titular.

A partir de tales supuestos materiales se identifica el elemento objetivo del presupuesto de hecho que se estudia, esto es, en nuestro caso, la prestación de servicios, que vendría a ser el acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y asumido como hecho imponible por virtud de la ley tributaria. Así pues, se recoge la prestación de servicios como hecho imponible europeo en el art. 24 Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28.11.2006 (Directiva IVA), antes art. 6 Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17.5.1977 (Sexta Directiva) y, en consecuencia, de una forma u otra, en el resto de ordenamientos de los Estados miembros. Así, en el art. 1 Ley 37 de 1992, de 28 de diciembre, en Derecho español (en adelante, LIVA); en art. 1 de la *Value Added Tax Act* inglesa; en el § 1 de la *Umsatzsteuergesetz* alemana; en art. 1 del Código Belga de la TVA; en el art. 1 de la Ley francesa de la TVA, etc.

Ahora bien, con miras a introducirnos en un análisis jurídico hacendístico del hecho imponible prestación de servicios, a efectos del IVA, se requiere de una labor analítica detallada en relación con su correspondiente aspecto espacial, pues en este aspecto es donde se pueden generar determinadas disfunciones jurídicas en el contexto del impuesto, cuando se proyecta territorialmente sobre varios Estados.

### 2.3 La dimensión espacial del hecho imponible

La doctrina francesa, desde siempre ha puesto de relieve que uno de los campos de aplicación de todo impuesto está definido clásicamente en cuatro aspectos, uno de los cuales es, sin duda, el relativo a su dimensión espacial o *rationae loci*, que estará determinado por un ente impositor de un ámbito espacial específico y relacionado con un presupuesto regional o sistema presupuestario regional<sup>15</sup>, aspecto que viene a desempeñar un rol fundamental.

Por su parte, ha planteado el profesor JARACH que los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben –necesariamente– ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos hechos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma y que, automáticamente, excluye los hechos imponibles que, si bien responden a la delimitación objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal<sup>16</sup>.

Como apuntaba ya la doctrina española y francesa (SAINZ DE BUJANDA, GUY GEST Y GILBERT TIXIER) la problemática del aspecto espacial del hecho imponible ha de ponerse en relación con la extensión del poder tributario, pues ambos son problemas dependientes y complementarios entre

---

<sup>15</sup> GEST y TIXIER (1990, p. 14).

<sup>16</sup> JARACH (1996, p. 382).

sí. De este modo, desde un punto de vista jurídico, el poder tributario de un Estado está conectado con un territorio.

En efecto, el hecho imponible, en su dimensión espacial, concebido como unidad, sólo puede producirse en un solo territorio. De esta manera, siempre el presupuesto de hecho se realiza en un único territorio de un mismo ente público impositor. Así pues, si acontece que en dos o más territorios se han producido elementos que pueden concurrir a la integración del presupuesto, este, concebido como unidad, sólo se realiza cuando todos los elementos han cobrado existencia, lo que sólo ha de acontecer en un mismo territorio, en aquel donde se ha producido el último elemento necesario para que el presupuesto de hecho pueda considerarse existido; o, como afirmó HENSEL, en aquel territorio donde se den el conjunto de circunstancias abstractas previstas por la norma para configurar el presupuesto legal<sup>17</sup>.

Ahora bien, tomando en cuenta las dos relaciones que están presentes en el IVA: la obligacional frente a Hacienda y la de repercusión que ejerce el sujeto pasivo frente al consumidor; siguiendo las ideas básicas de HENSEL, el tributo indirecto solo se podría considerar producido en el territorio donde culmine esa segunda relación. De tal manera, se podría decir que el tributo debe localizarse espacialmente en el territorio donde se complementan todos los elementos y relaciones que lo constituyen, a cuyo territorio se deberán atribuir los fondos generados por ese impuesto allí concluido<sup>18</sup>. De lo contrario, las colisiones jurídicas que se generarían entre los diferentes entes impositores –que pueden ser de diferentes Estados, con sus respectivos presupuestos nacionales– traería como consecuencia una disfunción jurídica en relación con el objetivo final del impuesto, esto es, el consumo y su respectiva atribución territorial como fondo recaudado.

En base al anterior planteamiento, nos situamos desde ya en la tesitura de afirmar que el hecho imponible indirecto, cuando sean diferentes desde el punto de vista espacial el territorio en el que se han producido algunos de sus elementos con el territorio donde se culmine la repercusión, se debería localizar en el ámbito espacial donde se ubique esta segunda relación. De esta misma forma, podría decirse que la localización espacial del elemento objetivo del hecho imponible, a los efectos de tomar en cuenta la finalidad última del impuesto indirecto y su atribución territorial, no debería generar colisiones jurídicas si la materia imponible, el consumo, se localizó en un territorio diferente.

En cambio, si el hecho imponible y el objeto del tributo -en este caso el consumo- se localizan en el mismo ámbito espacial, entonces no habría ningún desajuste en la atribución territorial del impuesto, pudiéndose adscribir territorialmente tal recurso tributario en el lugar donde se haya

---

<sup>17</sup> SAINZ DE BUJANDA (1966, p. 352).

<sup>18</sup> Cuando hablamos de atribución territorial del impuesto o adscripción territorial de fondos, nos referimos a la interiorización territorial de ingresos recaudados que percibe un ente impositor como resultado del poder tributario ejercido en el ámbito espacial en el que se hace efectiva la aplicación de la ley.

producido el hecho imponible y consecuentemente su recaudación, como sucede en las operaciones interiores. En cualquier caso, el análisis debería hacerse teniendo en cuenta en qué lugar culmina la repercusión y en qué lugar se localiza la materia imponible.

Y todo lo anterior se debe a que los elementos constitutivos o formativos del presupuesto de hecho que conforman el hecho imponible, pueden encontrarse dispersos en el ámbito geográfico de distintos poderes impositivos, por lo que tendrán lugar en el territorio de dos o más entes públicos dotados de poder tributario y bajo determinados criterios de sujeción al espacio.

## 2.4 Criterios de sujeción

En efecto, en el contexto del hecho imponible, el poder tributario de los Estados se materializa a través de dos principios básicos de asignación impositiva o criterios de sujeción, que cuentan con una aceptación general por parte de la doctrina fiscal<sup>19</sup>, a saber:

Criterio de vinculación subjetiva: que prioritariamente se concreta en la residencia, el cual implica que se gravará a los sujetos por toda la renta global obtenida, independientemente del lugar donde se obtuvo, es decir, la llamada renta “mundial”. Aquí los obligados quedan sujetos por virtud de una obligación personal. Este principio, según SAINZ DE BUJANDA, no es distinto al de territorialidad, pues la residencia es la vinculación territorial del contribuyente al espacio. La práctica generalidad de países asumen el criterio de la residencia efectiva como principio de sujeción de los tributos de naturaleza personal. En derecho español es así, por virtud del art. 11 de la Ley General tributaria española, Ley 58/03, de 17 de diciembre (en adelante, LGT).

Criterio de vinculación objetiva: que se concreta con la obligación real, que genera la sujeción por virtud del lugar de donde proceden o se sitúan los bienes y servicios producidos o su equivalente en forma de renta. Se basa en la sujeción a gravamen de rentas y riquezas producidas o situadas en un determinado territorio. Este criterio de sujeción justifica el derecho de gravamen de un país en relación con todas aquellas rentas producidas dentro de su territorio. De acuerdo con este criterio, las leyes tributarias sólo se aplican a los no residentes en un determinado país pero sin embargo tuvieran una relación con el mismo, al obtener rentas, o ser titular de determinados bienes en el situados, o, en definitiva, a aquellos que tengan relaciones económicas en territorio nacional (art. 11 LGT). Este principio se aplica tanto en el caso de la tributación indirecta como en la directa y en especial cuando se tenga por objeto los productos, el patrimonio y las explotaciones económicas. Materialmente, es el denominado criterio de la fuente o del país de origen.

---

<sup>19</sup> Independientemente de los matices a los que puedan estar sujetos tales criterios de tributación, cada uno determina una diferente extensión espacial de la ley tributaria: en virtud del criterio de residencia, el Estado grava manifestaciones de riqueza producidas fuera de su territorio –es decir, la ley fiscal alcanza a hechos acaecidos fuera de su territorio nacional; en función del criterio de territorialidad, la extensión de la ley tributaria se limita a la riqueza producida en el territorio nacional– esto es, se reduce a hechos o situaciones que tienen lugar en su territorio.

El criterio del país de origen y el criterio del país de residencia son principios básicos que en la disputa por el reparto del derecho de imposición de los productos del patrimonio entraron en lucha hasta la fecha casi constantemente y entran aún hoy principalmente en el contexto de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional. Se contraponen, pues, los dos principios del país de origen y del país de residencia, cuya validez, si bien no de manera exclusiva, constituye el problema básico en relación con los impuestos directos. Sin embargo, problemas paralelos se plantearon en relación con los impuestos indirectos, los cuales han jugado un rol importante en la política de la Unión Europea desde sus inicios como CEE<sup>20</sup>.

De forma general, en materia de imposición directa, la práctica fiscal de los países se basa en una aplicación combinada de ambos principios o criterios: tributación de los residentes por su renta mundial y de los no residentes por la renta doméstica. No obstante, puede afirmarse que el principio de territorialidad tiene preferencia respecto al de residencia, aspecto que determina que normalmente sea a este último país al que corresponda la responsabilidad de corregir el problema de la doble imposición internacional<sup>21</sup>. En este sentido, resulta evidente que aquellos países importadores de capital encontrarán ventajas en la aplicación del principio de la territorialidad, mientras que los países exportadores de capital obtendrán beneficios como resultado de la aplicación del criterio personalista que aplica la residencia como punto de conexión.

Como es sabido, el análisis de tales criterios o puntos de conexión, desde un punto de vista general, se debe enmarcar en la aplicación espacial de las normas tributarias (BERLIRI). Esto es, en la eficacia y la extensión de la ley en el espacio. Lo primero consistirá en determinar el espacio sobre el que la ley produce sus efectos, con la consecuencia de que todos los entes impositores y tribunales deberán aplicarla, como parte del ordenamiento jurídico positivo. Lo segundo y cuestión distinta será determinar la extensión de la ley en el espacio, es decir, determinar los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando los mismos se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o por ciudadanos de otro Estado. A este último aspecto es al que nos referiremos con mayor intensidad en lo adelante.

La problemática en torno a la aplicación de ambos criterios por parte de diferentes Estados, como es conocido, trae como consecuencia el fenómeno de la doble imposición internacional en materia de imposición directa, aspecto que no entraremos a debatir ahora, sino solamente referir que dicho fenómeno centra su causa, esencialmente, en la superposición de diversas soberanías fiscales, superposición que obedece a la adopción de los mencionados criterios jurisdiccionales de imposición (el real o territorial, gravando las rentas obtenidas y los patrimonios sitos en territorio

---

<sup>20</sup> Hay que hacer notar que en el plano terminológico respecto a estos impuestos se habla de país de origen y país de destino, ya que las relaciones personales del perceptor no juegan aquí papel alguno. En el seno de la CEE, como ya se explicó, el problema consistió pues en saber si el gravamen de los bienes por medio de los impuestos indirectos debería tener lugar en origen o en destino.

<sup>21</sup> CORDÓN EZQUERRO (Coord.) (2001, p. 43).

nacional; y el personal, gravando el patrimonio y renta mundial del contribuyente).

Ahora bien, cuando concurren dos o más Estados, como resultado de la práctica internacional se da por supuesta la vigencia del criterio territorial para la aplicación de las normas tributarias, criterio que obligará a aquellos sujetos obligados al pago del tributo a que lo realicen en el territorio del ente público impositor en el que se haya realizado el hecho imponible. En consecuencia, como se ha dicho, el hecho imponible habrá de estimarse producido o realizado allí donde se completen todos los elementos que lo constituyen. Sin embargo, en cualquier caso, habrá que determinar la eficacia de las normas que lo regulan, y en particular, en nuestro caso de estudio, analizar cómo se vincula el hecho imponible al espacio en función del territorio en el que se haya producido el hecho<sup>22</sup>.

Ciertamente, el hecho cuando se produce en un determinado territorio, será gravado por el poder tributario de ese Estado, en función del criterio de territorialidad, de esencial aplicación en las relaciones económicas a nivel internacional. Pero acontece que, en virtud de la diferente localización espacial de los presupuestos o elementos constitutivos mencionados, podría decirse, muy primariamente, que habría gravamen en cada territorio donde tuviese lugar una parte o determinados aspectos de tal hecho imponible. Esta circunstancia evidentemente provoca consecuencias jurídicas de significativo interés, siendo una de las más importantes, aquella que es capaz de generar colisiones que puedan surgir entre los distintos entes públicos a los que corresponda la titularidad de los poderes de imposición, al momento de exigir el cumplimiento de las prestaciones tributarias<sup>23</sup>. La importancia del problema queda más claramente de manifiesto si se tiene en cuenta que en los modernos ordenamientos prima el criterio territorial de sujeción al poder tributario sobre el criterio de sujeción personal.

En efecto, para la imposición directa por ejemplo, las colisiones o contradicciones jurídicas se generarían como resultado de la duplicidad de criterios de sujeción en relación con el hecho imponible; mientras que en el caso del IVA la problemática se centra, en la peculiar estructura del impuesto y en su naturaleza jurídica que demanda una determinada finalidad, de evidente aplicación en determinados supuestos donde la eficacia espacial de la norma tributaria juega un rol importante. Y para dar paso al análisis de tales situaciones jurídicas, haremos unas breves reflexiones en relación con la imposición directa y luego pasaremos a la imposición indirecta de forma más detallada.

---

<sup>22</sup> SAINZ DE BUJANDA (1966, p. 204).

<sup>23</sup> SAINZ DE BUJANDA (1966, p. 356). Por otra parte, debe quedar esclarecido que los objetivos de gravar toda manifestación de capacidad económica que acontezca en cada territorio, tratan de alcanzarse generalmente por la vía de convenios internacionales, ya por medidas unilaterales que eviten la doble imposición internacional o la evasión fiscal; las cuales buscan una equitativa distribución del producto del tributo entre los diferentes Estados, sin aumentar la carga que los sujetos pasivos deban soportar.

## 2.5 La problemática en los casos de la imposición directa e indirecta.

### a. El caso de la imposición directa

Ciertamente en el caso de la imposición directa, la distribución del poder tributario ha sido gestionada a través de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional. Sin embargo, por una razón u otra, el predominio del criterio rector en orden a la atribución territorial de los rendimientos recaudados en un Estado determinado, esto es, el criterio territorial o de la fuente, consideramos que está en total coherencia con la finalidad última que tiene la institución impositiva en un determinado ordenamiento jurídico. Esta es la razón por la cual consideramos útil profundizar, aunque de inicio pueda parecer obvio, en el análisis de la finalidad del impuesto en un contexto plural desde el punto de vista territorial. Y lógicamente no sólo para la imposición directa –en donde quizá la solución se muestra de forma más evidente– sino de manera particular en el caso de las prestaciones de servicios sujetas a IVA.

Primero que nada, cabe señalar que la coherencia básica en la aplicación de los principios de tributación demanda que el tributo cumpla su función última que lo justifica y siempre lo ha justificado históricamente, que no es otra que el detraer los recursos del lugar donde se han producido o donde se han consumido, para hacer revertir sus fondos en forma de servicios públicos a través de gasto público, en un determinado territorio.

A tales efectos y fines, se ha de tener en cuenta, pues, que el impuesto es la detracción de una parte de la renta privativa producida en un territorio que el Estado percibe con el fin de procurarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales, o simplemente para redistribuirla como recursos necesarios. Por tanto, si el impuesto tiene como función cubrir el coste de producción de bienes públicos (NEUMARK, DE VITI DE MARCO) y redistribuir la renta entre los ciudadanos, independientemente del carácter general que tiene la finalidad del gasto como servicio público<sup>24</sup>, normalmente el territorio debe ser el punto de conexión que deba fundamentar la función última del tributo; así como constituir a su vez, el lugar donde debe revertir como gasto público.

---

<sup>24</sup> Si bien uno de los problemas del impuesto consiste en cómo repartir sobre todos los contribuyentes el total de gastos que van en beneficio de todos (indivisibilidad del servicio público), ante un escenario donde existan diferentes autoridades fiscales procurando sujetar el hecho a su espacio territorial, a nuestro juicio es totalmente coherente con la finalidad de dicho servicio público, beneficiar a aquel territorio en donde se haya generado la riqueza gravable. Los denominados servicios indivisibles (seguridad ciudadana, defensa nacional, administración pública, etc.) a diferencia de aquellos que sí lo son (transportes, telecomunicaciones, financieros, etc.), no son susceptibles de fraccionarse en unidades de prestación al no ser posible determinar la cantidad de servicio aprovechado o consumido por cada ciudadano. Por lo tanto, el coste de tales servicios no podría repartirse en función del beneficio, sino en función de la capacidad económica, por entenderse que ese tipo de servicio es consumido por todos y que, a mayor capacidad económica, mayores índices de consumo. De ahí que su coste sea cubierto por los impuestos.

En este sentido, y aplicando una interpretación teleológica del tributo en el marco de la UE (interpretación que se desprende del propio concepto de IVA según la Primera Directiva IVA y de la jurisprudencia del TJCE) podemos decir entonces que su fundamento consiste, pues, en hacer detraer recursos privados para hacerlos revertir en gastos y servicios públicos en aquel territorio donde se han generado y detraído. A nuestro criterio, este concepto funcional de tributo, está en el centro mismo de la finalidad que tiene dicha institución en la UE, esto es, dar solución a cuestiones que estén relacionadas con la distribución del poder tributario entre los Estados miembros en el contexto de las instituciones comunitarias. De manera específica, para el caso de la imposición directa, veamos cómo se manifiestan concretamente las contradicciones para la atribución o adscripción territorial de recursos tributarios.

Se puede hacer coincidir sobre el mismo hecho tanto criterios territoriales u objetivos<sup>25</sup> (gravando la renta allí donde se ha producido) como criterios de carácter personal o subjetivo (aplicando el criterio personal que determina el gravamen por el hecho de residir en un territorio dado, independientemente del lugar donde se produjo la renta). La coincidencia de tales criterios de sujeción del hecho imponible, dará lugar a duplicidades que generan colisiones territoriales a la hora de la adscripción y recaudación de los recursos tributarios, ya sea a nivel de Estados, dando lugar evidentemente a la doble imposición, así como también podría darse dentro de un mismo sistema sin barreras fiscales, pero con diferentes territorios con asignaciones presupuestarias nutridas preferentemente de la cesión de cuotas de tributos estatales (como es el caso de las Comunidades Autónomas, en territorio español).

La segunda cuestión radica en las diferentes funciones a las que respectivamente pueden servir mejor los impuestos personales y los impuestos reales. Lógicamente aquí resalta la imposición personal, que tiene como fundamento un presupuesto objetivo que sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de manera que ésta actúa como elemento constitutivo o delimitador del propio presupuesto objetivo del impuesto, ya que es el factor que da unidad al mismo, al gravarse conjuntamente todos aquellos hechos o elementos del tributo cuya titularidad corresponde a un mismo sujeto. Con ello, por ejemplo, se grava la globalidad de la renta mundial que obtiene un sujeto. En cambio, los impuestos reales constituyen una unidad objetiva por las propias características materiales u objetivas del elemento material gravable. Dichos impuestos son aquellos cuyos elementos objetivos no toman en cuenta el elemento subjetivo de la relación jurídica tributaria<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Los calificados normalmente como criterios territoriales son en realidad de vinculación territorial en cuanto al presupuesto objetivo, esto es, en cuanto al hecho objetivamente considerado. Igualmente, los llamados personales, son también territoriales en sentido estricto, pues se vincula el sujeto al espacio territorial a través de su residencia.

<sup>26</sup> En consecuencia, se pueden gravar en la imposición directa, ya sea aisladamente los componentes gravables de una determinada renta, un acto, negocio o un bien (imposición real), así como también gravarlos conjuntamente a través de la titularidad que ostenta el sujeto pasivo sobre tales elementos gravables (imposición personal), como lo demuestran implícitamente los convenios de doble imposición, o la propia normativa interna al gravar diferenciadamente a los residentes de los no residentes.



Por tanto, el problema surge cuando coexisten dos soberanías fiscales sobre un mismo hecho imponible. A los efectos de solventar tales contradicciones, en el plano internacional como es conocido, muchos países han negociado y articulado convenios que evitan la doble imposición sobre el mismo hecho cuando el país de residencia aplica el criterio de vinculación subjetiva y el país donde esté situado objetivamente el elemento material gravable lo haga tributar por obligación real.

Cabe señalar que la coexistencia de ambos criterios de imposición es en ocasiones inevitable. La tensión entre personalidad y territorialidad es hasta cierto punto lógica y no está llamada a desaparecer; pues si, de un lado, el gravamen de la riqueza en el país de su fuente es una exigencia elemental de justicia, del otro lado, es igualmente evidente que, actualmente, son los impuestos personales los instrumentos más aptos para aproximarse a una justicia tributaria individualizada (BAENA AGUILAR)<sup>27</sup>. Sin embargo, en estos supuestos de solapamiento de soberanías fiscales que generan duplicidades de criterios de sujeción, el criterio de obligación real prevalece sobre el criterio de residencia u obligación personal, pues tienen preferencia el propio territorio, y su correspondiente jurisdicción tributaria, en donde se produce la renta o donde esté situada la riqueza o bien. Más adelante se harán algunas matizaciones.

En este sentido, como criterio de reparto interterritorial de los fondos tributarios en un Estado, el criterio de residencia cede en gran medida ante el criterio de obligación real. Prueba de ello es que el criterio de obligación real puede obligar tanto a sujetos residentes como a no residentes, los cuales deben tributar por virtud de las rentas producidas en un territorio determinado; o si se prefiere, puede afirmarse que el concepto de renta mundial en el impuesto personal, cede ante el criterio de obligación real, ya que el gravamen sobre la renta mundial queda prácticamente reducido, como gravamen personal, a las rentas estatales, o como mucho al diferencial de tipos sobre la renta foránea.

Veamos cómo funciona el tema en el caso del IVA y la prestación de servicios.

#### **b. La imposición sobre el consumo en el IVA europeo**

Con independencia del método de exacción del impuesto indirecto como elemento diferenciador desde un punto de vista jurídico en relación con la imposición directa, es indiscutible afirmar que mientras la imposición directa puede gravar tanto de forma real como de forma personal aquella renta o riqueza gravable que exterioriza una determinada manifestación de capacidad económica, los impuestos indirectos gravan los bienes y servicios a través de los consumos privados de los

---

<sup>27</sup> En dichos convenios normalmente se acuerda un método de deducción de la carga real en el impuesto personal, restando para el país de residencia el diferencial de tipo de gravamen que puede resultar entre obligación real y personal. En este sentido se afirma que el alcance del gravamen de la renta mundial en la imposición personal, en cuanto a las rentas de fuente extranjera, se reduce sólo al plus de progresividad, o al diferencial de tipos impositivos proporcionales.

ciudadanos y las transmisiones de propiedad. Esto es - como afirmó DUE - gravan la renta en el momento en que el ciudadano la emplea para adquirir otros bienes, o apropiarse de productos escasos, a través del acto que expresa su adquisición para el consumo.

En efecto, desde un punto de vista económico hay imposición indirecta cuando se utiliza la renta o el patrimonio para adquirir bienes escasos para su consumo. De esta forma se grava el consumo a través de la adquisición de los bienes, o lo que es lo mismo, a través de la utilización de renta o patrimonio. Desde una perspectiva jurídica, estaríamos ante un impuesto indirecto cuando el ente acreedor obtiene las cuotas impositivas de personas distintas de aquellas a las que la ley quiere gravar, haciendo que los contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos al fisco, posición que también defendieron en su día los economistas canadienses del Informe Carter<sup>28</sup>.

Cabe matizar, como se ha dicho ya, que en el caso del IVA, la situación de análisis parte de la especial estructura que -por razones de eficiencia recaudatoria- presenta dicho impuesto indirecto, en el cual se integran las dos relaciones jurídicas ya referidas anteriormente<sup>29</sup>, es decir la de tipo obligacional frente a la Administración, a cargo del sujeto pasivo, por ser el realizador del hecho imponible gravable y que determina consecuentemente el lugar de recaudación; y la relación de repercusión, que obliga al consumidor o destinatario de los servicios frente a aquel sujeto pasivo, con el objetivo de gravar finalmente el consumo, que puede producirse en un territorio presupuestario distinto del de la recaudación.

En tal sentido, cabe señalar que en el IVA no existe la duplicidad de vinculación objetiva y subjetiva que puede estar presente en la imposición directa, al menos de esta forma. Efectivamente, en el impuesto indirecto se busca gravar el consumo que tuvo lugar en un territorio determinado, independientemente de por quién se haya hecho, ya sea residente o no. No tiene en cuenta a la persona que resulta gravada por exteriorizar una determinada capacidad económica, en este caso, el consumidor que gasta la renta para la adquisición privativa de bienes escasos.

Pues bien, si en el contexto del hecho imponible indirecto el presupuesto objetivo del mismo se localiza espacialmente en otro territorio distinto de aquel en el cual está localizada la materia imponible, esto es, donde se produjo el consumo, habría que analizar detenidamente qué criterios de sujeción del hecho al espacio serían más eficaces, no para el reparto de la carga fiscal, sino para el reparto de los fondos tributarios y la correspondiente atribución territorial del impuesto, pues el Derecho Tributario también constituye un Derecho de reparto. A nuestro juicio, la ubicación territorial de los elementos o presupuestos constitutivos del hecho imponible indirecto viene a constituir un escenario idóneo para analizar en qué medida los puntos de conexión aplicables son compatibles con la finalidad del tributo indirecto.

---

<sup>28</sup> "Informe Carter. Presentación e introducción. Aspectos de Política Fiscal" (1975, p. 204).

<sup>29</sup> Dejando a salvo en este punto el derecho de deducción.

El planteamiento gira sobre la idea de tener presente que en impuestos como el IVA, desde la perspectiva del reparto de la carga fiscal interindividual, es el sujeto, en este caso el consumidor, el que revela con sus actos de consumo la disponibilidad consumida gravable. Cuestión distinta será si el criterio utilizado para repartir la carga fiscal –criterio subjetivo, desde el punto de vista del sujeto pasivo- y su lugar de recaudación –territorio del sujeto pasivo- sea válido también como criterio a efectos de la atribución territorial de fondos entre distintos territorios de Estados diferentes. Es en este contexto en el cual realizamos nuestro análisis jurídico y que más adelante concretaremos en el caso particular de la prestación de servicios, pues en materia de bienes parece que el tema está resuelto a partir de la aplicación del criterio de tributación en destino.

De esta manera, queda planteado así el supuesto contradictorio que viene a constituir una circunstancia resultante del mismo funcionamiento del impuesto y de su naturaleza y estructura jurídica; esto es, el criterio de tributación subjetivo a pesar de la distinta ubicación espacial del elemento objetivo del presupuesto de hecho del hecho imponible y de la materia o riqueza gravable, como finalidad que pretende gravar el legislador. Finalidad que en el IVA -como es sabido- no está recogida en la estructura del presupuesto de hecho que de forma inmediata resulta gravada.

Ahora bien, desde el punto de vista del enfoque de análisis que consideramos debe hacerse, a nuestro criterio existen dos aspectos fundamentales: 1) el criterio o punto de conexión que deberá ser más eficaz a efectos de la atribución territorial del impuesto y 2) el fundamento del objeto - fin del impuesto indirecto.

## 2.6 Puntos de conexión a efectos del IVA comunitario

En relación con el sentido y alcance de los puntos de conexión en materia de IVA, ciertamente es válido tomar como referencia la teoría de los puntos de conexión del Derecho Internacional Privado, por el desarrollo analítico y aplicativo del tema en esta rama del Derecho, a pesar de las diferencias en cuanto a los objetos de regulación por parte de las respectivas relaciones jurídicas que regulan. En estrecha vinculación con lo anterior, será necesario tomar en cuenta además los principios que inspiran el Derecho Fiscal Internacional, pues es en este contexto donde se enmarca el análisis del IVA en la UE.

El elemento central que pervive en el centro de los problemas del conflicto de leyes analizado en el contexto del Derecho Internacional Privado viene a ser el punto de conexión. Efectivamente, en la doctrina iusprivatista, el medio técnico utilizado por la norma conflictual para la designación de la ley material aplicable es la relación con que las personas, las cosas o los actos se encuentran con un determinado ordenamiento. Esta relación ha sido denominada punto, momento, concepto, medio o circunstancia de conexión (*Anknüpfungspunkt*, *Anknüpfungsmomente*, *circonstance de rattachement*, *momento di collegamento*, etc)<sup>30</sup>. Algunos de los más importantes puntos

---

<sup>30</sup> MIAJA DE LA MUELA (1979, p. 266).

de conexión pueden ser: los personales (residencia de personas físicas o jurídicas, por ejemplo), los reales (lugar de situación de un inmueble), el relativo a los actos (lugar de realización de un negocio jurídico), entre otros. Así, la misión del punto de conexión es dotar de relevancia jurídica a un elemento o circunstancia fáctica o jurídica que puede encontrarse en el supuesto de hecho, fijando a través del mismo la localización de la relación jurídica en un determinado Estado, cuya ley va a ser aplicada (FERNÁNDEZ ROZAS).

Sin embargo, debe quedar claro que la proximidad entre las teorías del Derecho internacional privado y su aplicación al Derecho Tributario Internacional está dada exclusivamente por el problema relativo que es común a ambas ramas del derecho: el conflicto de jurisdicciones; esto es, cuando el mismo objeto del asunto es sometido por ambas partes al mismo tiempo en diferentes Estados. En consecuencia, la delimitación de los poderes tributarios –por medio de las normas de conflicto- debe abarcar las normas que regulan la distribución o reparto de la soberanía fiscal (BUHLER). En el caso de las normas que regulan el IVA en la UE, vienen a constituir disposiciones de tipo supranacional, que ciertamente son normas de conflicto o de colisión. Sin embargo, a diferencia del Derecho Internacional Privado, el conflicto se plantea no entre diferentes ordenamientos jurídicos porque sólo uno deba prevalecer, sino por la concurrencia de varias normas de carácter material de diferentes Estados que podrían generar la doble o nula tributación de rentas.

Queda claro de esta manera que las normas de Derecho Tributario generadas en el marco de la UE son normas supranacionales de Derecho Tributario Internacional surgidas sobre la base de un acuerdo de Derecho Internacional y de un poder de legislar en él fundado. Tienen tal característica porque regulan y delimitan la soberanía fiscal de los Estados, si bien no la suplen en materia fiscal como poder tributario directo, pues los Estados comunitarios continúan con sus respectivas soberanías fiscales, que se armonizan en base a reglas supranacionales comunitarias<sup>31</sup>.

A partir de aquí, desde el punto de vista de la doctrina internacional privatista existen algunas corrientes metodológicas que resultan útiles a los efectos de fundamentar nuestros criterios: Esto es, la doctrina basada en el principio de la mayor proximidad<sup>32</sup> y la doctrina del análisis de los intereses de los gobiernos<sup>33</sup> (*governmental itnerest analysis*).

---

<sup>31</sup> El derecho originario y derivado de la UE es Derecho internacional supranacional y ello se fundamenta en tres cuestiones principales: 1) La limitación de la autonomía legislativa nacional en materia impositiva; 2) En los problemas de armonización, de importancia vital en el contexto del Mercado Único y 3) En la institución de un auténtico derecho de imposición (*Besteuerungsrecht*), donde juegan un rol esencial las cuotas de IVA que constituyen recursos propios de la UE.

<sup>32</sup> Concebida por SAVIGNY en su *Tratado de Derecho Romano* y elaborada por PAUL LAGARDE en *Le principe de proximité dans le droit international privé contemporain*.

<sup>33</sup> KRAMER (1990, p.280).

El principio de mayor proximidad implica que la regulación de la relación jurídica se deberá atribuir al ordenamiento con el que la relación en cuestión presente los vínculos más estrechos. En este sentido, en el contexto tributario, la función de los puntos de conexión radica en vincular el hecho imponible al espacio; o, si se prefiere, la manifestación de capacidad económica que se ha exteriorizado en un determinado territorio. Así pues, como resultado de esta función localizadora, se indica el ente impositor en cuyo territorio se ubica y desarrolla la relación jurídica.

La doctrina de los intereses gubernamentales parte del hecho de que las normas de conflicto tienen como finalidad “acomodar” los intereses de los Estados, pretendiendo que las relaciones jurídicas que tengan lugar y se localicen en sus respectivos territorios caigan bajo su esfera de competencia. Debe tenerse presente que al aplicar la doctrina de los intereses gubernamentales en un contexto pluriterritorial no tiene por qué ser de aplicación la ley territorial<sup>34</sup>. En este caso, para prever conflictos entre los diferentes Estados, las normas de conflicto vendrían a establecer una gradación de los intereses enfrentados estableciendo las reglas de decisión, de manera que se aplicaría la ley del Estado más concernido por la solución del caso (vínculo socio-económico o jurídico, más que una vinculación geográfica), donde el punto de conexión sería el reflejo de esos intereses<sup>35</sup>.

A partir de lo anterior, desde el punto de vista de los principios de Derecho Internacional en general, se evidencia la prioridad en la aplicación territorial de la norma tributaria, es decir, que en el contexto internacional –sobre todo en materia de imposición directa– el criterio territorial prevalece sobre el criterio o punto de conexión personal<sup>36</sup>.

Ahora bien, debe señalarse que los dos criterios o puntos de conexión que fijan las leyes (residencia y territorio) se pueden distinguir de determinados criterios que cuentan con cierto grado de particularidad o especificidad<sup>37</sup>, como es la realización de determinadas actividades generadoras de capacidad económica. El citado autor citaba como uno de los supuestos englobados en este punto de conexión, por ejemplo, las antiguas adquisiciones sujetas al impuesto sobre el lujo cuando la venta se realizaba en determinados territorios, salvo que la puesta a disposición se efectuase desde un establecimiento permanente, en cuyo caso se atenderá a la radicación territorial de éste. Supuesto en el cual podríamos incluir el caso del consumo,

---

<sup>34</sup> SHREVE (1997, p. 15).

<sup>35</sup> BOKOBO MOICHE (1998, p. 32), citando a T. KOGAN (1987).

<sup>36</sup> Sin embargo, cabe matizar que esto no significa que cuando se está ante un conflicto de leyes se abogue automáticamente por la aplicación inmediata de la *lex fori*, como resultado inmediato e incondicional de la doctrina de la aplicación de la norma de los vínculos más estrechos.

<sup>37</sup> LUEIRO LORES (1983, pp. 359 y ss.).

como manifestación de capacidad económica realizada en un determinado territorio.

Así pues, el carácter distintivo de este criterio reside en que se basa en el lugar de realización de las actividades por parte de los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, cuya actividad realizada tiene como nota importante que es representativa de una cierta manifestación de capacidad económica. Y ello, en consecuencia, viene a constituir el elemento esencial a los efectos de localizar el hecho imponible en un determinado ámbito espacial. De este modo, debe señalarse que el rendimiento tributario tendrá una determinación territorial –donde se realicen tales actividades que manifiesten capacidad económica- razón por la que los puntos de conexión deben concebirse y ser aplicados de forma que delimiten territorialmente los fondos recaudados.

Por tal razón, consideramos que este punto de conexión que responde al lugar de realización de las actividades económicas, es el más compatible con el IVA desde un punto de vista jurídico hacendístico siempre que la estructura de funcionamiento de este impuesto implique a dos o más jurisdicciones fiscales.

Efectivamente, como plantean GEST y TIXIER *“L’allégeances économique résulte de la participation de l’individu aux actes de production, de circulation ou de consommation de la richesse dans ce pays”*. De tal manera, la vinculación económica que existe entre sujeto y territorio, en el caso del IVA, estaría dada por el hecho del consumo realizado en el territorio, tomando en cuenta que es ciertamente la materia imponible lo que busca gravar el legislador con dicho impuesto. Aspecto que legitima la competencia tributaria del ente impositor sobre esa manifestación de capacidad económica en particular. De este modo, como afirma BOKOBO MOICHE<sup>38</sup>, no habrá que perder nunca de vista la realidad económica de la actividad en concreto ni el lugar donde la riqueza se hace más patente. De ahí su carácter territorial<sup>39</sup>.

De este modo, podría afirmarse que las mencionadas doctrinas o corrientes metodológicas aplicadas a los puntos de conexión en orden a la atribución territorial del impuesto, lógicamente tienen una estrecha relación con el principio general de sujeción al IVA en el lugar de consumo, criterio que recurre al territorio donde se localice la materia imponible para allí localizarse el ámbito espacial de tributación del sujeto pasivo. Como ha recogido la jurisprudencia del TJCE (caso Berkholz), este principio lleva en efecto a preferir el criterio que permite localizar la prestación con mayor exactitud. Jurisprudencia que va más allá cuando se determina la localización del hecho imponible allí donde ha tenido lugar la realidad económica (Caso DFDS). Tales criterios se hacen aún más patentes cuando el hecho imponible proyecta sus presupuestos constitutivos en diferentes ámbitos espaciales.

Lo anterior, por tanto, nos permitiría concluir que en cuanto a punto de conexión se refiere, en el

---

<sup>38</sup> BOKOBO MOICHE (1998, p.182).

<sup>39</sup> Y ciertamente la realidad económica es un criterio esencial a los efectos de la localización de determinadas prestaciones de servicios, como luego veremos a la luz de la jurisprudencia del TJCE.

contexto de un análisis jurídico hacendístico del IVA, no será el sujeto pasivo –y en consecuencia, el criterio de la residencia– quien podría determinar un territorio válido a efectos de la atribución territorial del impuesto en los supuestos espaciales analizados. A nuestro juicio, salvo una imposibilidad práctica de localizar el hecho imponible en un determinado ámbito espacial, el territorio donde se perfeccione la manifestación de capacidad económica que se busca gravar por el legislador con el IVA será aquel al cual le correspondan los fondos recaudados y, en consecuencia, los entes impositores de dicho territorio deberán por tanto atribuirse el impuesto. Ello es evidente en materia de prestación de servicios donde aún existen normas que localizan en origen consumos producidos en destino.

En estrecha relación con el fundamento de este principio, consideramos que los aspectos relacionados con el objeto-fin que presenta el legislador en el caso del IVA justifican también el criterio de tributación más idóneo y eficaz a los efectos de su atribución territorial en los supuestos que estamos analizando. Veamos a continuación algunos aspectos que fundamentan tal planteamiento.

## **2.7 Objeto - fin del impuesto indirecto**

Cabe matizar que una valoración formalista a efectos hermenéuticos en el IVA, obviaría por completo la finalidad última de este impuesto, la cual no se recoge en la descripción y nomenclatura de su hecho imponible, por constituir uno de tipo indirecto.

Sin embargo, para analizar este punto, consideramos que es necesario reflexionar sobre algunas cuestiones básicas que conforman la naturaleza y estructura del impuesto a partir de su construcción jurídica. Dichas cuestiones básicas están relacionadas con el objeto material del tributo, su diferencia con el presupuesto objetivo del hecho imponible, el funcionamiento de la obligación real a partir del criterio de territorialidad, así como la idea de equivalencia territorial entre impuesto y gasto público, particularmente en los supuestos donde están presentes varios entes impositores de distintos Estados. Hagamos algunas reflexiones al respecto.

El objeto del tributo constituye el soporte material de la imposición, que viene a ser la materia imponible o riqueza gravable. En los impuestos que gravan la renta, esa renta será el objeto material del tributo, mientras que en los impuestos que gravan el consumo, la riqueza imponible será el gasto de la renta, o el consumo que se realiza para la adquisición privativa de bienes escasos. Por tanto, con el término “objeto del tributo” se hace referencia a la manifestación concreta de capacidad económica que soporta el tributo. Es pues, la renta, el patrimonio o el gasto, (o, en su caso, el bien, la actividad, operación o rendimiento concreto), sobre el que se hace recaer la carga del tributo. Es un fenómeno de la realidad preexistente a la intervención normativa, un elemento expresivo de la riqueza que viene a constituir la mencionada materia imponible sobre la que el legislador acotará el hecho imponible<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> MARTÍN QUERALT *et al.* (2007, p. 263).

Sin embargo, el presupuesto objetivo del hecho imponible es cosa diferente. Y esta circunstancia se hace aún más evidente en el caso del IVA cuando apreciamos que en el hecho imponible no se recoge la manifestación de capacidad económica gravable. En efecto, por constituir un impuesto indirecto, los sujetos pasivos son en realidad los gestores del tributo, los mediadores entre los consumidores y la Hacienda Pública, los cuales sólo soportan una carga de gestión en aras de una eficacia recaudatoria, y quienes pueden estar en un territorio diferente al del consumidor, quien sí soporta la carga fiscal final del impuesto y quien sí refleja tanto la capacidad económica gravable, como la verdadera contribución al sostenimiento de los gastos públicos que sobre él recae.

En el IVA, el presupuesto objetivo es la actividad económica que da lugar al gravamen, que, indirectamente, busca hacer tributar la renta gastada por los consumidores en un determinado territorio. En consecuencia, el presupuesto objetivo no se identifica nunca con el objeto material del tributo, pues viene a ser la percepción u obtención de esa renta; o el gasto de dicha renta para un consumo determinado. En los impuestos indirectos, esta diferencia mencionada entre presupuesto objetivo y objeto material del tributo se muestra aún con más vigor, y no sólo desde el punto de vista terminológico, sino desde un punto de vista espacial. Por tal razón, a nuestro juicio es esencial tomar en cuenta que el consumo de la renta para adquirir bienes escasos, si bien es un concepto que define la imposición indirecta desde el punto de vista económico, es un criterio ciertamente útil a efectos de hacer una interpretación de la finalidad que busca gravar el legislador en el caso del IVA, es decir, el consumo. He aquí, pues, la importancia de mantener la visión económica-fiscal del impuesto.

Efectivamente, para gravar el consumo de la manera más eficiente posible, se utiliza por el legislador el mecanismo jurídico de la exacción indirecta, esto es, que la configuración del presupuesto de hecho asume como hecho imponible no el consumo en sí mismo considerado, sino la actividad económica que realizan los empresarios y profesionales. Y aquí radica la diferencia: el objeto material del impuesto es el consumo, mientras que el presupuesto objetivo está constituido por la actividad económica realizada por los sujetos pasivos; esto es, tanto la entrega de bienes como la prestación de servicios en el marco de las transacciones económicas realizadas como sujetos pasivos de IVA. De este modo, el hecho imponible, como presupuesto de hecho del IVA, no recoge la manifestación de capacidad económica que finalmente se busca gravar por la Ley, lo que significa que dada la construcción lógica del tributo indirecto, lo importante no es sólo el hecho imponible, sino su configuración global, que es la que debe conducir en su conjunto al gravamen de la capacidad económica seleccionada<sup>41</sup>.

Así pues, en el IVA la obligación tributaria no nace cuando se perfecciona o realiza el consumo, sino cuando se produce la actividad económica por los sujetos pasivos. La traslación de la carga impositiva, a través del mecanismo de la repercusión, será lo que permita al legislador que se

---

<sup>41</sup> PÉREZ ROYO *et al.* (2008, p. 638).



traslade finalmente el gravamen a aquellas personas cuya renta gastada se desea hacer tributar. En este caso, esa línea divisoria que diferencia en términos espaciales el presupuesto objetivo del objeto del tributo, es una de las circunstancias que pueden generar colisiones jurídicas y económicas entre los entes impositores de los respectivos territorios que pretenden recaudar los impuestos.

En efecto, el legislador ciertamente lo que busca gravar es el consumo, esto es, la renta en el momento que es gastada para la adquisición privativa de bienes escasos y a través del mecanismo de la exacción indirecta, estableciendo como sujeto pasivo no al consumidor, sino al sujeto que realiza determinadas transacciones económicas. Por lo tanto, la finalidad de la Ley, constituye una finalidad que se materializa de forma mediata, no inmediata, pues los que resultan ciertamente gravados son los sujetos pasivos, empresarios o profesionales, aunque estos finalmente no soportan la carga fiscal generada, por trasladar hacia delante la misma para que se soporte por el consumidor a través de la repercusión. De tal manera, por virtud de tal mecanismo de funcionamiento, no se grava directamente la renta gastada por el consumidor, sobre la cual recaerá la carga fiscal generada en las fases anteriores por virtud de la repercusión obligatoria<sup>42</sup>.

Por tanto, aquí necesariamente debemos distinguir entre riqueza que se quiere gravar -como objeto fin del impuesto- y riqueza gravada -sobre la que recae o pesa el tributo<sup>43</sup>. En derecho español, el art. 1 LIVA es un ejemplo evidente de la afirmación anterior, pues el tributo grava las transacciones económicas pero recaerá sobre el consumo<sup>44</sup>. De este modo, la riqueza que se quiere gravar, que viene a constituir el objeto fin del tributo -que en el caso del IVA, evidentemente es el consumo- viene a formar parte indiscutiblemente de los fines del impuesto, de su finalidad última. Y tales fines, como continúa afirmando el profesor FERREIRO, deben ser aclarados en lo posible si se quiere hacer una interpretación correcta de las normas que lo regulan.

Efectivamente, como ha afirmado un amplio sector de la doctrina española e italiana<sup>45</sup>, la *ratio legis* de la norma tributaria debe necesariamente formar parte de la labor interpretativa del precepto y del verdadero espíritu de la ley. Es decir, el problema de la interpretación de la ley

---

<sup>42</sup> Efectivamente, si bien en el impuesto que grava la renta de las personas físicas (IRPF), por ejemplo, la riqueza que se quiere gravar coincide con la riqueza gravada, en el caso del IVA esto no será así. Si el legislador quiere gravar el consumo - o, lo que es lo mismo, la renta al ser gastada luego de haber sido percibida - normalmente se establecerá a tales efectos un impuesto que no grava el consumo directamente, sino determinadas transacciones económicas. Este sería el supuesto, por ejemplo, de la prestación de un servicio de auditoría a una empresa que se realiza por un auditor independiente. Y en este caso se supone que el impuesto será trasladado por el sujeto pasivo - el auditor - hacia su cliente - la empresa - a través de la repercusión obligatoria.

<sup>43</sup> FERREIRO (2006, p. 390).

<sup>44</sup> Así también se recogió en el apartado 1 del art. 2 de la Primera Directiva del IVA (67/227/CEE, de 11 de abril).

<sup>45</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, SAINZ DE BUJANDA, DE CASTRO, FERREIRO LAPATZA, BERLIRI, CARNELUTI, entre otros que siguieron el método jurídico de interpretación por no poner en duda la naturaleza jurídica del hecho imponible.

tributaria está directamente ligado y en función de la naturaleza del hecho imponible, cuya interpretación se deberá hacer sin criterios predeterminados sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue. De este modo, en lo referente al sentido técnico y jurídico de la norma tributaria, así como en relación con su finalidad y espíritu, habría que hacer una reflexión a propósito de la estructura del hecho imponible presente en el IVA y el objeto-fin que tiene el legislador con el hecho imponible indirecto. Situación que adquiere una gran particularidad cuando trasladamos este tema a la dimensión espacial del impuesto y aún más en el caso de la prestación de servicios, por ser transacciones complejas sobre todo desde el punto de vista de su localización a efectos del gravamen.

Es importante tomar en cuenta las anteriores acotaciones pues a los efectos de un análisis jurídico hacendístico de este impuesto, necesariamente, o, en la medida de lo posible, en relación con los puntos de conexión se debe seguir una interpretación teleológica en función de los fines que pretende el legislador.

En este contexto, además de subrayarse el fundamento último del impuesto en general<sup>46</sup> se debe retener en todo momento que en la UE, el impuesto está concebido para solucionar la problemática de la asignación del poder tributario entre Estados miembros, rol en el que juega un papel importante el punto de conexión, por la vinculación que hace del hecho imponible al espacio.

En materia de las reglas de localización en servicios podíamos preguntarnos ¿qué sucederá a efectos jurídicos si el presupuesto objetivo del hecho imponible –aspecto al cual se deberá atender para localizar el hecho– se localiza en territorio distinto a donde se genera o realiza la riqueza gravable o materia imponible?<sup>47</sup> A tales efectos, se impone hacer algunas reflexiones de tipo general en relación con el criterio de sujeción territorial y la obligación real.

## 2.8 La sujeción territorial y la obligación real

La obligación real responde a un principio de tributación, que es precisamente el principio de obligación real de contribuir, el cual supone hacer tributar con arreglo al principio de territorialidad. El principio de territorialidad viene a suponer que los impuestos que lo adopten solo pueden gravar los hechos imponibles que tengan lugar en territorio nacional.

---

<sup>46</sup> El cual consiste en hacer detraer recursos privados para hacerlos revertir en gastos y servicios públicos en aquel territorio donde se han generado y detraído, dando lugar a una equivalencia territorial entre impuesto y gasto público.

<sup>47</sup> Aquí dejamos a salvo toda la teoría relacionada con los regímenes de tributación, pues ahora sólo nos interesa comentar algunas cuestiones básicas de la teoría de la imposición y sus posibles contradicciones con su finalidad última cuando se grava el consumo y las implicaciones espaciales entre el hecho imponible y la riqueza material gravable.

Ahora bien, gravar la riqueza del sujeto supone el fin primario del tributo y su fin esencial. En tal sentido, se podría decir que gravar la renta, el patrimonio o simplemente la riqueza del contribuyente, es el objeto del tributo, como fin primario y fundamental. Y tal gravamen, en principio, con independencia de quien lo realice. En consecuencia, todos estos objetos imponibles mencionados, son gravados por el ente impositor del territorio donde tengan lugar, por virtud del criterio de sujeción territorial, generador de la obligación real sobre esa manifestación de capacidad económica.

Por virtud de este sistema de imposición real, se gravan separada y singularmente las rentas netas que se derivan de cada uno de los objetos imponibles mencionados<sup>48</sup>. Mientras que en el sistema de imposición personal se atiende al gravamen de la globalidad de la renta producida por el sujeto, en el sistema de imposición real basta que exista una renta objetivamente considerada, por lo que basta poner en relación la renta neta con una fuente capaz de producirla<sup>49</sup>. En tal sentido, existe un vínculo de sujeción territorial, que puede existir por virtud de la producción de renta, o por virtud del consumo a través del gasto de esa renta en un ámbito espacial determinado.

De este modo, la obligación real se exige en función del principio de territorialidad o de la fuente. Entendido como criterio técnico de imposición, territorialidad es sinónimo de realización del hecho imponible en territorio nacional. Por tanto, en virtud de este criterio, las manifestaciones de riqueza son gravadas en el país donde tienen su origen, sin necesidad de vínculos cualificados entre la persona que percibe la riqueza gravable y el ente impositor<sup>50</sup>. Siguiendo a dicho autor, podría afirmarse que en la obligación real, la cuestión fundamental es la localización de la riqueza, esto es, el lugar de realización de su presupuesto objetivo<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> Y precisamente aquí radica una de las grandes diferencias existentes entre el sistema de imposición real y el sistema de imposición personal, posteriormente surgido como resultado de los criterios más acordes con la justicia tributaria. En este sentido, EINAUDI (1962, p. 133), el ilustre tratadista planteaba que "...Entre las razones que explican el nacimiento y la consolidación del sistema personal en el último cuarto del siglo XIX y primero del XX, una fue la de que en realidad, el impuesto no se paga por las cosas, sino por las personas, las que disfrutaban de los servicios del Estado. El Estado existe no para crear ventajas o beneficios, sino para los miembros de una determinada sociedad política. Por eso, en la repartición de los impuestos se debe también tener en cuenta este extremo, colocando en primer plano la persona del contribuyente y tratando de adaptar el impuesto a sus exigencias personales". Lógicamente, en esta ocasión analizamos un impuesto real y objetivo, al margen de la afortunada existencia, para la mayoría de contribuyentes, del sistema de imposición personal, en base al principio de capacidad económica y a través de la articulación de los impuestos personales.

<sup>49</sup> EINAUDI (1962, p. 121).

<sup>50</sup> BAENA AGUILAR (1994, p. 161).

<sup>51</sup> Aquí debe tenerse presente que abordamos la riqueza que el legislador quiere gravar como materia imponible, la cual se localiza en ocasiones en un territorio diferente al ámbito espacial donde se realiza el hecho imponible.

Pues bien, retomando la dimensión espacial en la que hemos centrado nuestro análisis, el problema jurídico se daría cuando esta obligación real grave una riqueza imponible allí en donde se generó, pero con la realización de un hecho imponible en otro territorio, que estaría por su parte sujeto por las normas territoriales aplicables.<sup>52</sup> En realidad, tal situación daría lugar a una disfunción jurídica desde el punto de vista del efecto de la propia obligación real en su dimensión espacial. En efecto, se generaría una contradicción entre los entes públicos impositores en orden a la adscripción territorial del rendimiento tributario, pues la riqueza imponible, representada en el consumo, se ha generado en otro ámbito espacial diferente a donde se realizó el hecho imponible, que será gravado allí por virtud del criterio de territorialidad.

Y lógicamente, aplicando una interpretación teleológica de la norma tributaria, en este escenario debe recordarse que el objeto fin o finalidad última del tributo, en este caso aquel que recae sobre el consumo, es reducir el consumo privativo no necesario para convertirlo en consumo público o en consumo necesario a través del gasto público, pero en el mismo ámbito territorial en el que se redujo, precisamente por la imposición de dicho consumo privativo. Así, el fundamento de la interpretación teleológica de la norma tributaria, debe ser coherente con el fundamento de la territorialidad de la imposición indirecta. Interpretación que se hace más evidente cuando estamos ante territorios diferentes desde un punto de vista de presupuestos y sistemas fiscales nacionales. Aquí, a nuestro juicio, se hace ciertamente compleja la “distancia” que existe entre riqueza que se quiere gravar y riqueza efectivamente gravada<sup>53</sup>.

Si bien en los impuestos directos habrá que recurrir al punto de conexión territorial u objetivo cuando el titular de la renta resida en territorio diferente al territorio de la fuente - gravando así la renta producida o el patrimonio- a efectos de la atribución territorial del impuesto de una forma compatible con su finalidad, en el caso de la imposición que recae sobre el consumo, cuando la materia imponible no es gravada en el mismo territorio donde se realizó el presupuesto de hecho, habría que atender a la vinculación espacial que hace la obligación real cuando grava el gasto a través del consumo y no a aquellos sujetos pasivos que realicen el presupuesto de hecho que resulta gravado por el criterio de territorialidad. A nuestro juicio, en este contexto de la dimensión espacial del IVA, esta sería la conclusión que fundamenta la aplicación de una interpretación teleológica del tributo indirecto ante la especial estructura y naturaleza jurídica de dicho impuesto. Y mucho más en aquellas disposiciones normativas que hacen tributar en origen los consumos generados en destino, como es el caso de determinadas transacciones de servicios, como veremos seguidamente.

---

<sup>52</sup> En tal circunstancia, no queremos llegar a conclusiones en relación con la razón de ser del fenómeno de la doble imposición –el cual ciertamente no tiene la misma perspectiva de análisis que el que puede hacerse en la imposición indirecta- sino hacer énfasis en cuanto a la función de la obligación real frente al gravamen de la riqueza imponible y frente a la sujeción del hecho imponible localizado en otro territorio en el contexto de un impuesto indirecto.

<sup>53</sup> FERREIRO (2006, p. 392).

De lo contrario, ¿Qué consecuencias jurídicas traería consigo que, en un impuesto de carácter real como aquel que grava el consumo, se vincule espacialmente a un territorio un hecho imponible que no sea representativo de aquella manifestación de riqueza que se busque gravar como objetivo del tributo? ¿Qué sucede si la obligación real no puede vincular espacialmente un hecho imponible al territorio donde se consumió el bien, porque el consumo no se produjo en donde se localizó territorialmente el presupuesto objetivo gravable? ¿Cómo juega entonces el fundamento territorial de las normas tributarias ante un hecho imponible desvinculado espacialmente de aquella riqueza imponible que se busca gravar por la Ley?

En efecto, la interpretación de la finalidad última del impuesto, en este caso el que recae sobre el consumo, pero que grava otros presupuestos de hecho, debe estar en función del gravamen de la capacidad económica que busca gravar el legislador, si bien de forma indirecta como en el caso del IVA. Según la doctrina italiana (DE MITA) *“Il consumatore finale, come destinatario di un obbligo tributario, é il soggetto che manifesta la capacità contributiva che costituisce la ratio economica del l’IVA”*<sup>54</sup>.

Y es una finalidad última, no secundaria, pues si bien se gravan las transacciones económicas de determinados sujetos –las cuales son transacciones intermedias y no de producto final- lo que se busca es que el consumidor soporte dicho gravamen, que se canaliza a través de un mecanismo de exacción indirecto. Y como hemos apuntado antes, esta finalidad la evidencia la obligación legal de repercusión que recae sobre el sujeto pasivo del impuesto.

Enmarcando el anterior razonamiento en el contexto espacial que tratamos, en modo alguno podría afirmarse que dicho impuesto no tiene sentido al margen de la función recaudatoria. Aceptando tal criterio, entre otras cosas, se limitaría erróneamente el sentido y finalidad jurídica del concepto de hecho imponible, así como se vulnerarían los más elementales principios de justicia y eficiencia tributaria que deben estar presentes en un ordenamiento jurídico.

Si en el hecho imponible prestación de servicios la manifestación de capacidad económica es la adquisición privativa de servicios para su consumo, y el gravamen se soporta en el territorio donde este se produjo, es en el ámbito espacial donde tuvo lugar dicho consumo donde deberá revertir como gasto ese gravamen recaudado a través de los sujetos pasivos. En consecuencia, podría afirmarse que, en tal escenario, la función última del tributo responde a un criterio de reparto eminentemente territorial y no a una configuración meramente técnica del impuesto con una exclusiva finalidad recaudatoria.

De esta forma –y retomando las ideas primarias y generales de Luigi EINAUDI en relación con este punto<sup>55</sup>- podría afirmarse que debe existir una equivalencia territorial entre impuesto y servicios

---

<sup>54</sup> DE MITA (1999, p. 373).

<sup>55</sup> EINAUDI (1962, p. 90).

públicos cubiertos por los rendimientos recaudados, debiéndose resaltar que tal equivalencia territorial es mucho más evidente y necesaria cuando estamos en presencia de dos o más entes impositores de dos o más ámbitos espaciales diferentes desde un punto de vista fiscal y presupuestario, es decir, de diferentes Estados<sup>56</sup>.

Sin embargo, toda la teoría hasta aquí comentada, en realidad no es de fácil aplicación en las transacciones de servicios, dada las características específicas presentes en este hecho imponible, las cuales son muy particulares. Ello -que ha sido expresamente reconocido por la Comunidad<sup>57</sup>- es lo que ha dificultado una aplicación de un criterio de tributación estrictamente jurídico que sea coherente con la naturaleza del IVA. De este modo, la uniformidad en la aplicación del criterio de tributación en destino en el caso de bienes, no es igualmente posible en las reglas de localización de servicios. No obstante, la cuestión merece algunos comentarios, dada la posición de la jurisprudencia del TJCE hasta el momento, así como a partir de las más recientes modificaciones normativas en la UE en materia de reglas de localización. Y tales comentarios estarán referidos a la regla general de localización de las prestaciones de servicios a la luz de la Directiva 2008/08/CE.

### ***3. Análisis de la norma general: la Directiva 2008/08/CE y la atribución territorial del impuesto***

La jurisprudencia del TJCE, en el caso *Trans Tirreno Express*<sup>58</sup>, se hizo eco del Considerando Séptimo de la Sexta Directiva redefiniendo la finalidad de las reglas de localización en materia de servicios, puesto que la estructura de las reglas vigentes hasta entonces había provocado conflictos de competencia entre los Estados miembros. Por lo tanto, a partir de una interpretación del TJCE del art. 9.1 de la Sexta Directiva, quedaba claro que la norma general en determinados supuestos podía ser una norma insuficiente y que podría crear conflictos de jurisdicción fiscal caso de que invadiese la jurisdicción de otros Estados miembros. Circunstancia que se podría traducir en un supuesto de aplicación de la norma general aunque una prestación de servicios determinada se localice territorialmente en otro territorio distinto al de la sede del proveedor. Situación que claramente se pone de manifiesto en el caso de las prestaciones de servicios transfronterizas.

En esta misma línea de razonamiento, el TJCE planteó que si bien la Sexta Directiva no restringía

---

<sup>56</sup> Sobre este mismo punto de la equivalencia territorial y la finalidad última del impuesto se ha pronunciado Xavier CORS MEYA, si bien de forma más específica. El profesor afirma que si el gravamen se soporta en el territorio donde se produjo el consumo, es en este ámbito espacial donde deberá revertir como gasto público tal detracción privativa del consumo. Es decir - concluye - que deberá existir una equivalencia territorial entre fuente del impuesto y gasto público.

<sup>57</sup> Documento COM (2005) 334 final, pp. 8 y 9.

<sup>58</sup> STJCE de 23 de enero de 1986, C-283/84, *Trans Tirreno Express/Ufficio provinciale IVA*.

la libertad de los Estados miembros para extender el alcance de su legislación fiscal más allá de los límites territoriales del Estado –concebido como territorio a efectos comunitarios- dicha extensión y aplicación se podría efectuar en tanto y en cuanto no se invadiese la jurisdicción de otros Estados miembros. A mi juicio, y con independencia de las modificaciones de tipo general y especial de las normas, esta sentencia deja esclarecido desde ese instante el límite de la norma general de tributación en sede del proveedor, así como su ineficacia en los supuestos de transacciones que presenten algún elemento transnacional o transfronterizo.

Por otra parte, está claro, *prima facie*, que el problema de la localización de las prestaciones de servicios –sobre todo por las particularidades de estas transacciones– se hace difícil que responda directamente al tema de la finalidad última que debe estar presente en la atribución territorial del IVA, lo cual está dado también por la naturaleza de las reglas de localización que intrínsecamente no son parte del sistema del impuesto.

Sin embargo, desde las normativas iniciales y en los trabajos subsiguientes, ha quedado claro que constituye un objetivo de la Comunidad que el punto de conexión permita vincular el hecho imponible al ámbito espacial donde se ha producido el consumo<sup>59</sup>, donde culmina la repercusión y donde se localiza la materia imponible; con independencia de la “ficción” que en no pocos casos caracteriza a las reglas de localización por la complejidad de hacer tributar estas prestaciones de acuerdo a la estricta técnica jurídica del impuesto. Es decir, como se ha dicho, la propia Comisión ha reconocido que en la práctica es muchas veces imposible localizar y hacer tributar las prestaciones de servicios de acuerdo al territorio donde ciertamente se han consumido<sup>60</sup>.

A la luz de la Directiva 2008/08/CE, podría afirmarse que el enfoque de norma general que había existido hasta el año 2009 en el sentido de localizar las prestaciones de servicios en el territorio de la sede del proveedor de servicios finalmente desaparece cada vez más. En efecto, esta norma general, que había surgido con la finalidad de gravar básicamente las transacciones de servicios que casi en su mayoría se realizaban en el territorio de aplicación del impuesto, es evidente que - como disposición genérica- ha sido muy poco satisfactoria, sobre todo en la medida en que las prestaciones de servicios transfronterizas, tanto en el contexto de las operaciones

---

<sup>59</sup> Empezando, en su momento, con la Segunda Directiva en su apartado 3 art. 6, hasta llegar al art. 44 de la Directiva 2008/08/CE, que forma parte del denominado paquete IVA, aplicable a partir de enero de 2010. Tal criterio ha sido un elemento prioritario y presente en las propuestas de la Comisión, si bien de difícil solución en determinadas transacciones. Las modificaciones en relación con las reglas de localización siempre han tratado de mantener el principio de que el IVA se devenga en el Estado de consumo y, por tanto, que en este territorio sea localizada la prestación de servicios. En este sentido podemos citar los Documentos COM (2003) 822 final, propuesta de modificación de la Sexta Directiva; COM (2000) 348 final, así como el balance realizado de dicha Comunicación en el año 2003 recogido en el Documento COM (2003) 614 final y finalmente el Documento COM (2005) 334 final.

<sup>60</sup> Documento COM (2005) 334 final, pp. 8 y 9.

intracomunitarias como fuera de tal ámbito espacial, hace mucho tiempo constituyen un factor muy importante en el desarrollo de las empresas. La evolución de los criterios de localización de las transacciones sigue dando muestras de lo evidente de la anterior afirmación.

El carácter eminentemente territorial de las reglas de localización –que ubican las transacciones tanto en el territorio de aplicación del impuesto como en el ámbito espacial intracomunitario- ciertamente tiene como razón de ser el reparto del producto de la recaudación que tiene lugar en un determinado ámbito espacial de la UE. En tal sentido, cabe matizar que las reglas de localización son normas que en gran medida se aproximan al lugar de consumo de las prestaciones, razón por la cual no necesariamente tienen que atender al territorio exacto en que los servicios se han consumido, sino a determinados puntos de conexión recogidos en la ley para determinado tipo de transacción o servicio. En consecuencia, en ocasiones constituyen normas ficticias pues no localizan la prestación allí donde esta se ha consumido<sup>61</sup>.

Pero en este mismo contexto territorial comunitario, no debe perderse de vista que hay que tomar en cuenta la finalidad última del IVA como impuesto que grava el consumo, así como las particularidades que presenta como hecho imponible indirecto en orden a su dimensión espacial. Razón por la cual no puede constituir un objetivo prescindible -a la luz de las tendencias y perspectivas en la regulación de las reglas de localización en general- el hecho de no tener presente que en este impuesto lo que busca gravar el legislador es el consumo final producido en un territorio determinado de la Comunidad.

En muchos supuestos la propia evolución económica ha hecho necesaria una aproximación del gravamen al territorio de consumo, no sólo por razones meramente teóricas y jurídicas, sino por motivos puramente de mercado, como quedó demostrado hace algún tiempo en los casos del gravamen de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, tanto en el territorio de la UE, como desde fuera del mismo siempre que el consumo haya tenido lugar en este<sup>62</sup>.

---

<sup>61</sup> Esta naturaleza de ficción es evidente cuando por ejemplo concurren supuestos donde resulta imposible localizar espacialmente la prestación y a tales efectos habrá que acudir a la aplicación de criterios prácticos (Sentencias del TJCE de 15.3.1989, *Hamann*, Asunto C-51/88 y de 7.5.1998, *Lease Plan*, Asunto C-390/96).

<sup>62</sup> En efecto, como es sabido, en este ámbito uno de los principales problemas que derivó en la necesidad de gravar las transacciones en destino fue el relacionado con las cuestiones de competencia entre las empresas europeas y las empresas de países terceros. La existencia de una regla general que localizaba las prestaciones en el país de origen obligaba a las empresas de la UE a repercutir el IVA a los destinatarios, ya fueren consumidores europeos o de países terceros, lo cual encarecía el precio de los servicios en comparación con las empresas que estaban establecidas en países o territorios fuera de la UE. Tal problema se solucionó con la Directiva 99/59/CEE, de 17 de junio, la cual reguló un régimen específico de localización dirigido a garantizar la igualdad de trato entre operadores establecidos en la UE y los que radicaban fuera de la UE. Esta fue la razón por la cual las importaciones de servicios se comenzaron a gravar en territorio de la UE y las prestaciones transfronterizas fuera de la UE quedaban -como a día de hoy están- exentas del impuesto.



Siguiendo el análisis de este hecho imponible en su dimensión espacial, si bien el impuesto genera valor añadido en las diferentes fases y territorios por los que transita, queda claro que hay un momento temporal posterior que define el objeto del tributo, como es en este caso el consumo. En tal sentido, podría afirmarse que no es la creación de algo –que a través de la retribución de sus factores productivos constituye una parte de la imposición directa- sino la apropiación restrictiva o consumo de ese algo – en este caso el gasto de la renta para adquirir servicios - lo que constituye el motivo u objeto de la imposición indirecta, y lo que legalmente justifica el objetivo y finalidad de la obligación de repercusión que obliga al sujeto pasivo sobre la base del mecanismo de exacción indirecto, propio de este impuesto.

Por lo tanto, si por una parte tomamos la esencia territorial presente en la norma general que subsistió hasta 2009, y en determinada medida aún subsiste para las operaciones en las que el destinatario es el consumidor final (B2C) –en el sentido de constituir una disposición pensada para ser aplicada preferiblemente a las operaciones interiores facilitando la recaudación del impuesto- y, por otra parte, tenemos presente el carácter cada vez más residual de la misma como resultado de las precisiones de la jurisprudencia y de las recientes modificaciones de las reglas de localización<sup>63</sup>, podríamos afirmar que la ficción presente en las reglas de localización, en el sentido de normas aproximadas al territorio de consumo, tiende a disminuir cada vez más y a presentarse un escenario más compatible y coherente en muchos supuestos con la técnica y naturaleza jurídica del IVA.

Con los casos *Berkholz* y *DFDS* la propia jurisprudencia asume el criterio de que la prestación de servicios podrá localizarse en un establecimiento permanente distinto espacialmente del territorio de la sede del proveedor, sólo si dicho establecimiento permanente –dotado de una consistencia temporal mínima o estructura apta en un Estado miembro concreto diferente del de la sede del empresario o profesional- fuera preciso a efectos de la prestación de servicios y si en este se reunían los medios humanos y técnicos necesarios a efectos de dicha prestación. De tal jurisprudencia, por tanto, se desprende que el acercamiento o ficción presente en las reglas de localización, en el sentido de que no siempre coinciden con el territorio de consumo, no es un elemento que las permita definir de forma general, pues a efectos de los puntos de conexión el criterio de realidad económica tiene preferencia en relación con el territorio donde simplemente tenga su domicilio fiscal la empresa proveedora del servicio.

Habiendo dicho esto, se podría afirmar que las reglas de localización –y en particular la regla de la sede del proveedor- en ocasiones pueden apartarse de los territorios en que materialmente se realicen las prestaciones, en el entendido de que, o bien el modo de suministro no exprese un vínculo de inmediatez suficiente con el territorio de prestación y consumo; o bien porque se torne muy complejo o incluso imposible localizar espacialmente el territorio de consumo debido al tipo

---

<sup>63</sup> Tal y como queda demostrado por virtud de las Sentencias del TJCE de 20.2.1997, *DFDS*, Asunto C-260/95 y de 26.9.1996, *Dudda*, Asunto C-327/94, así como por virtud del art. 43 de la Directiva 2008/08/CE y tendencia que se crea con la norma de tributación en sede del destinatario aplicable a partir del año 2015 en operaciones de servicios electrónicos, por ejemplo.

y característica del servicio o el modo en que este se suministre.

En segundo lugar, debe decirse que, con la entrada en vigor de la Directiva 2008/08/CE, se aprecia que las reglas de localización - y en específico la norma general - se acercan cada vez más al territorio donde se realiza la adquisición de la prestación del servicio, cuya proyección y tendencia normativa está presente en sectores realmente dinámicos y con gran importancia económica y valor añadido como es el caso de los servicios electrónicos. Ello hace evidente que la utilidad práctica de la antigua norma de la sede del proveedor realmente siga perdiendo sentido en el gravamen de un número considerable de transacciones.

Hay que reconocer, además, que el sentido y alcance de la regla de localización general - la cual en realidad, como se ha dicho, no funciona como tal regla general, sino más bien a base de un criterio de aplicación residual - ha evolucionado en su estructura y aplicación desde la Sexta Directiva hasta la Directiva 2008/08/CE, si bien la Directiva 2006/112/CE mantuvo la esencia de las disposiciones del art. 9 de aquella. En efecto, a la luz de los arts. 44 y 45 de la Directiva 2008/08/CE, la norma general tiene una doble perspectiva en cuanto a la aplicación de su sentido y alcance, esto es:

Constituye una norma que localiza las prestaciones de servicios en destino, cuando se realizan transacciones entre empresas (operaciones B2B), ( art. 44).

Es una disposición que mantiene la tradicional regla general que localiza la prestación en sede del proveedor, pero sólo en el caso de que se suministre el servicio a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (operaciones B2C), ( art. 45).

Pues bien, vigente la Directiva 2008/08/CE, podríamos analizar en qué medida esta regla general ha resultado eficaz a efectos de la atribución territorial del impuesto y en qué medida podría resultar eficaz a partir del ámbito objetivo de regulación específica que ahora tiene en relación con las operaciones B2C. En efecto, si bien las sucesivas Directivas han tenido como objetivo principal evitar la doble o nula tributación, a través de las reglas de localización que han recogido, resulta igualmente importante analizar si la aplicación de la norma general ha sido y es coherente con la atribución territorial del impuesto y con las notas características de este tipo de transacciones, las cuales tienen lugar en un contexto fraccionado por la existencia de presupuestos nacionales distintos<sup>64</sup>.

Desde un punto de vista general, primero que nada, debe tomarse en cuenta que en el caso que

---

<sup>64</sup> En el Documento COM (2003) 822 final, p. 4, se dice claramente lo importante que resulta el principio general de aplicación del impuesto en el lugar donde se realiza efectivamente el consumo, no sólo en las operaciones B2B, sino en las B2C, precisamente porque en este tipo de operaciones, a diferencia de las B2B, el IVA no será deducible y, por tanto, formará parte de los ingresos del Estado miembro en el cual se gravó al sujeto pasivo y no se soportó la carga fiscal final del impuesto, norma que, en buena lid, estaría requerida de un mecanismo de compensación que haga transferir los fondos recaudados al territorio de consumo.

analizamos la finalidad última del IVA gravita sobre el gasto que se realiza en la adquisición de servicios, que constituye la materia imponible; si bien el impuesto grava indirectamente estas prestaciones, como una de las actividades económicas recogidas en la ley del impuesto español ( art. 1 LIVA), que constituye el presupuesto objetivo del hecho imponible. Por tal razón, si sobre el mismo presupuesto de hecho concurren diferentes Estados miembros, los que tienen diferentes presupuestos nacionales, lógicamente la finalidad del IVA no podría limitarse a la mera función recaudatoria, pues ésta se atribuiría a un territorio que no soportó la carga fiscal del tributo, lo que atacaría frontalmente la neutralidad del impuesto, aspecto que ha sido uno de los problemas que ha venido a paliar el régimen de inversión del sujeto pasivo, por virtud de la norma general en transacciones entre empresarios o profesionales.

Por tanto, en tal contexto, una interpretación teleológica del tributo nos ubicaría en la tesitura de afirmar que hay una finalidad última a la cual se debe responder cuando existen transacciones económicas entre fronteras de carácter presupuestario, como sucede en el caso de las operaciones transfronterizas entre Estados de la UE. Desde un punto de vista genérico, en el IVA, la finalidad última de este impuesto debe observarse en dos vertientes: una, que exige que el gravamen debe recaer en el territorio donde se produce el consumo y dos, que si el gravamen no se produjo allí donde se consumen los servicios, pues deberá hacerse revertir al territorio que corresponda, con independencia del ámbito espacial donde se haya recaudado el impuesto.

En materia de bienes, la neutralidad del impuesto se trata de garantizar a través del régimen de tributación en destino, con independencia de cuántos territorios hayan sido parte en la cadena de producción y distribución, pues el IVA se soportará y se gravará finalmente donde tenga lugar el consumo del producto. En cambio, en materia de prestación de servicios, hay supuestos en que el impuesto se recauda en origen a pesar de que el consumo se haya producido en otro territorio, tal como sucede en la regla general en transacciones B2C en algunos sectores, como el caso de los servicios profesionales y en el caso de los servicios electrónicos hasta el año 2014. Regla general que técnicamente y desde el punto de vista hacendístico debería estar acompañada de un mecanismo de compensación para revertir los fondos recaudados allí donde los servicios son consumidos, lo cual ha previsto también la Comunidad<sup>65</sup>. Así, tal mecanismo se recoge en el Reglamento 143/2008, estableciendo un sistema de reparto de los ingresos mediante la modificación del art. 32 del Reglamento 1798/2003, transfiriéndose gradualmente los ingresos de IVA desde el Estado miembro suministrador al Estado miembro consumidor.

---

<sup>65</sup> Es el caso por ejemplo de las cuantías recaudadas que de forma gradual deberá transferir el Estado de Luxemburgo a los Estados miembros de consumo, como resultado de las prestaciones de servicios electrónicos a distancia que desde allí se suministran a un tipo IVA ciertamente bajo en relación con otros miembros comunitarios. A partir de que Luxemburgo se opuso a un cambio en la localización de este sector de servicios – al ser uno de los Estados que más ganancias obtenían a partir de la regla vigente hasta 2014 (en sede del destinatario) – hubo que negociarse con este miembro para poder acordar la Directiva 2008/08/CEE. Como resultado, la entrada en vigor de la nueva regla de localización será en enero de 2015 y no desde enero de 2010.

Lo anterior evidencia la dimensión y naturaleza presupuestaria del problema, a partir de la incidencia que tienen en cada presupuesto nacional los ingresos por concepto de IVA a pesar de ser además un impuesto europeo. De ahí que si el presupuesto de hecho se localiza en un Estado diferente a aquel donde se produce el consumo, lógicamente aquí habría que analizar qué criterios de sujeción del hecho al espacio serían más eficaces para la atribución territorial del impuesto<sup>66</sup>, en el contexto de una norma que, en su ámbito de regulación - en general - no distingue en rigor la dimensión espacial que puede estar presente en este hecho imponible.

En el art. 43 de la Directiva 2006/112/CE, la norma general tuvo como elemento central al sujeto pasivo proveedor del servicio, que lo define, como punto de conexión, a partir de la sede de sus actividades económicas, o, en su caso, del establecimiento permanente o, incluso, de su residencia habitual. A la luz de la construcción jurídica del IVA, volvemos a precisar, es el consumidor el que manifiesta con sus actos de adquisición la disponibilidad consumida gravable, pues es éste quien exterioriza la disponibilidad económica sujeta a gravamen, que constituye la materia imponible, es decir, el consumo realizado a través del gasto. Pero una cuestión muy distinta será si el criterio utilizado para repartir la carga fiscal en el IVA es válido también como criterio para la atribución territorial del impuesto cuando exista concurrencia entre distintos ámbitos territoriales presupuestarios, como sucede en el contexto de las operaciones intracomunitarias en este tipo de impuesto de carácter real.

Debe recordarse que el criterio de vinculación territorial subjetivo, que toma en cuenta al sujeto pasivo proveedor del servicio por virtud de la norma general, al abordar el domicilio social como elemento de conexión espacial del hecho, es un punto de conexión propio de impuestos personales y no de impuestos reales como el IVA. Por tanto, se acude en esta norma a criterios de sujeción propios del impuesto que grava la renta de las personas físicas o jurídicas, como son la residencia habitual, la sede de actividades económicas o el establecimiento permanente. No obstante, compartimos los criterios de la doctrina española, en el sentido que constituye un punto de conexión que en ocasiones -si bien de forma subsidiaria y, en este caso, por motivos de eficiencia recaudatoria- es aplicable a los impuestos reales y objetivos<sup>67</sup>.

---

<sup>66</sup> Como resultado de la naturaleza jurídica del IVA, el sujeto pasivo por medio del cual se recauda el impuesto resuelve sólo una parte del problema; digamos que resuelve de manera eficiente la fase recaudatoria. Cosa distinta es la atribución territorial del tributo al ente impositor que le corresponde por haberse producido en su ámbito espacial el consumo de los servicios prestados. Este caso puede darse con mucha frecuencia, baste sólo con que el presupuesto objetivo del hecho imponible se realice en un territorio distinto al ámbito espacial donde se consumió el servicio. Supuesto que sucede con facilidad en este tipo de impuesto por la propia naturaleza jurídica del hecho imponible, al no recoger en su definición la manifestación de capacidad económica que se busca gravar como finalidad última del legislador, esto es, el consumo.

<sup>67</sup> En efecto, existen algunas excepciones a la territorialidad como criterios de sujeción a impuestos no personales; así ocurre cuando el legislador no atiende para determinar la realización del hecho imponible al territorio del ente impositor, sino a una determinada condición de los sujetos que intervienen en dicha realización (BAYONA y SOLER ROCH [1999, p. 95]).

Pero acontece que, a efectos de la atribución territorial del impuesto, la aplicabilidad de tales criterios de sujeción subjetivos y, en consecuencia, la norma general aplicable a las prestaciones de servicios, tal y como se había recogido en la Directiva 2006/112/CE en su art. 43 y en el art. 69 LIVA previa transposición de la Directiva 2008/08/CE, ciertamente puede ser eficaz, pero cuando hablamos de prestaciones de servicios realizadas en un mismo ámbito territorial a efectos fiscales y/o presupuestarios, y no, salvo excepciones<sup>68</sup>, cuando la prestación de servicios desborda dichas fronteras.

En las operaciones realizadas entre sujetos que operan bajo un mismo presupuesto estatal, esto es, en las operaciones interiores, la norma general ha sido eficaz localizando la transacción en base a la sede de actividades económicas del proveedor de servicios, que, en este caso, es el territorio de aplicación del impuesto. Por virtud de las mismas, cuando el empresario o profesional preste los servicios con motivo de su actividad económica, cargará el impuesto en las facturas de cada una de sus ventas realizadas dentro del territorio de aplicación del impuesto y posteriormente ingresará en Hacienda la cuota correspondiente al tributo.

En este caso, el transcurso del tributo se suscita en el territorio de aplicación del impuesto, revirtiendo los recursos detraídos en el mismo<sup>69</sup>. En consecuencia, por virtud de tales operaciones interiores, podría decirse que existe una aplicación coherente de la norma general a efectos de la atribución territorial del impuesto, pues los recursos son detraídos en un territorio donde posteriormente se revierten. En este contexto, no hay variación ni superposición de los presupuestos del hecho imponible desde un punto de vista espacial, que nos lleven a un análisis crítico en relación con la vinculación del hecho al espacio. Lógicamente, el impuesto, en este marco, es eminentemente territorial y se hace depender en primer lugar de aquellos sujetos pasivos que realicen el hecho imponible en el territorio de aplicación del impuesto, como ámbito espacial generalizado. Este ha sido el esquema de aplicación de la norma general del art. 43 de la Directiva 2006/112/CE hasta el 31.12.2009.

Pero acontece que dicho esquema, a mi juicio, no tendría sentido jurídico, desde el punto de vista de la atribución territorial, cuando la prestación del servicio trasciende la frontera territorial presupuestaria. En efecto, salvo algunas excepciones ya mencionadas, este criterio general no era eficaz en modo alguno; por el contrario, ha constituido un supuesto normativo que ha generado cargas innecesarias para los empresarios y posibles distorsiones de la competencia derivadas de las diferencias de tipos existentes en cada Estado miembro; cuya norma general ha sido modificada en gran medida por la Directiva 2008/08/CE como apuntaremos en las siguientes

---

<sup>68</sup> Habíamos anteriormente mencionado que existen excepciones a esta regla que deben aplicarse con carácter general cuando hablamos de localizar transacciones en determinados espacios territoriales. Este es el caso cuando se hace imposible localizar el consumo de determinadas prestaciones de servicios como la referida al alquiler de medios de transporte que son utilizados en un espacio indeterminado desde el punto de vista de su localización a efectos fiscales, y hay que acudir lógicamente en estos casos a criterios prácticos para localizar la prestación (Sentencias *Hamann*, y *Lease Plan* ya referidas).

<sup>69</sup> Dejando a salvo en este punto las cuotas cedidas a las CCAA en materia de IVA, en España, por ejemplo.

líneas.

Con la entrada en vigor de dicha normativa, luego de más de tres décadas, la Comunidad ha resuelto una parte del problema estableciendo una norma con carácter general que localiza las prestaciones allí donde tenga su sede de actividades económicas el destinatario de las mismas, si bien siempre que éste sea sujeto pasivo o esté identificado al menos como sujeto a efectos del IVA (arts. 43 y 44). En consecuencia, la modificación de la norma general que recoge el art. 44, es ciertamente válida pero solamente necesaria cuando el servicio se presta fuera de las fronteras del territorio del proveedor<sup>70</sup>.

En tal sentido, podría afirmarse que la validez jurídica de esta modificación normativa, desde el ámbito de la atribución territorial del impuesto, reside en el caso de la prestación de servicios consumidos en otro territorio diferente a aquel donde está establecido el proveedor de servicios. Modificación normativa que viene a reafirmar que el IVA, como impuesto real y objetivo, es un tributo eminentemente territorial en cuyo funcionamiento es importante - y deseable por parte de los Estados - la atribución territorial del flujo de ingresos que dicho tributo genera a través de los mecanismos propios de tributación, en lugar de acudir a un proceso indirecto donde esté presente la competencia fiscal de otros Estados miembros<sup>71</sup>.

A partir de tal razonamiento podría decirse que, a los efectos de la localización de las transacciones B2B en un mismo ámbito espacial, incluso daría igual si se gravara en origen o en destino, pues estaríamos hablando de un mismo territorio, de un mismo presupuesto y de un mismo sistema fiscal con caja única a la cual se atribuirían territorialmente los rendimientos detraídos en ese ámbito espacial. Podría, pues, afirmarse, que es en este contexto donde el criterio de tributación es realmente coherente con la finalidad última del impuesto.

Por otra parte, abordando ahora el contexto de la segunda vertiente de la norma general -esto es, cuando la prestación se grava en sede del proveedor, aún cuando el destinatario es una persona

---

<sup>70</sup> Y así se demuestra con la regulación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, que localiza la transacción y permite realizar la deducción del impuesto en el territorio del sujeto destinatario del servicio, evitando recurrir a los infructuosos mecanismos de devolución de las cuotas de IVA soportadas extraterritorialmente por los empresarios y que, en definitiva, el IVA se recaude e ingrese en el territorio donde presumiblemente se efectuará el consumo de servicios.

<sup>71</sup> Debe tenerse en cuenta que entre Estados se aplica siempre el llamado criterio del ingreso (como lo demuestran todos los convenios y modelos de doble imposición en materia de imposición directa), en el sentido que, como mínimo, se han de adscribir a su territorio los ingresos tributarios que procedan objetivamente del mismo, ya sea porque es el lugar en que radican los factores productivos, los bienes gravables o donde se adquieren los bienes y servicios para su consumo. En este caso, el criterio de sujeción objetivo es el que prevalece. En consecuencia, esos ingresos revertirán como gasto en ese mismo ámbito territorial presupuestario. Con lo cual, los ingresos tributarios, que son prácticamente los que nutren los presupuestos estatales, condicionarán el volumen respectivo de gastos públicos de los territorios que evidentemente podrían afectarse por incoherencias jurídicas en la regulación del reparto de dichos ingresos generados por el consumo territorial. Situación que existe en los supuestos de prestación de servicios fundamentalmente.

que no es sujeto pasivo del impuesto, por no ser empresario o profesional (art. 45 de la Directiva 2008/08/CE)- es donde realmente podría tener continuidad el problema a efectos de la atribución territorial del impuesto. Es decir, en el contexto de las operaciones B2C, cuando la persona destinataria que no tenga la condición de sujeto pasivo (consumidor final) espacialmente esté localizada en un territorio diferente.

Esta situación evidentemente incide en la atribución territorial del impuesto y se da en sectores de servicios específicos creando, entre otras cosas, una total incoherencia con la finalidad del tributo, si bien deben reconocerse las dificultades a efectos de la localización de la residencia del destinatario, supuesto en el cual hasta el momento, que sepamos, aún no ha habido pronunciamientos por parte de la jurisprudencia del TJCE.

Este es el caso de los servicios electrónicos, sector que gravará las operaciones B2C en sede del destinatario sólo a partir del año 2015, manteniéndose la regla general de imposición en sede del proveedor hasta esa fecha. Hasta entonces, el proveedor de servicios podrá establecerse en un territorio de tributación aceptable a sus operaciones, con un régimen flexible en cuanto al tipo de gravamen por ejemplo, y desde aquí facturar este tipo de servicios incluyendo el coste en el precio de la prestación y que no se pueda deducir por el consumidor. Las empresas proveedoras continuarán deslocalizándose por esta causa pues como los consumidores no se pueden deducir el IVA, el impuesto formará parte del precio que éstos pagan en contraprestación, todo lo cual trae lógicamente como resultado un ambiente de distorsiones fiscales por razón de los tipos causado - en parte lógicamente - por el funcionamiento de la regla de localización, pues la causa directa estriba en los diferentes presupuestos que generan tipos IVA diferenciados entre los Estados miembros.

Debe subrayarse lo importante que resulta para la Comunidad el principio general de aplicación del impuesto en el lugar donde se realiza efectivamente el consumo en las transacciones B2C, precisamente porque en este tipo de operaciones, a diferencia de las B2B, el IVA no será deducible por los consumidores y, por tanto, formará parte de los ingresos del Estado miembro en el cual se gravó al sujeto pasivo, territorio en el que no se soportó la carga fiscal final del impuesto.

En tal sentido, de acuerdo a los comentarios anteriores, consideramos que aún queda mucho por hacer en este aspecto, pues desde el punto de vista espacial se mantiene el mismo problema que existía antes de esta última modificación a la luz del art. 43 de la Directiva 2006/112/CE. Y no sólo para regular coherentemente las transacciones en función de la finalidad del tributo, sino a efectos de evitar distorsiones fiscales que van en contra de los objetivos del Mercado Único.

En la Sexta Directiva, la norma general de la sede de las actividades económicas del proveedor dejaba de aplicarse en principio cuando había un segundo territorio donde presumiblemente se iban a consumir los servicios, así como en determinadas prestaciones que por sus características demandaban un trato diferente de esta norma, de ahí las disposiciones especiales del apartado 2 incisos e) y f) del art. 9 de dicha Directiva. Tales supuestos tuvieron una regulación más ordenada en los arts. 56 y 57 de la Directiva 2006/112/CE, si bien en el art. 56 ya se preveía la regla general

para las operaciones B2B del actual art. 44 de la Directiva 2008/08/CE.

Por tanto, los problemas que desde el punto de vista espacial pueden generarse por la aplicación de la norma general en sus dos vertientes reguladas por la Directiva 2008/08/CE, tienen su causa en aspectos similares. Cuando concurren diferentes presupuestos de diferentes territorios en relación con un mismo hecho imponible, no puede ser el sujeto pasivo proveedor del servicio establecido en un determinado Estado de la UE el elemento determinante del criterio que defina el punto de conexión. Es fundamental que a los efectos de la atribución territorial del impuesto, este se recaude e ingrese en el territorio de consumo, como se ha solucionado en las operaciones B2B a través del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Con ello se evitaría acudir a mecanismos de compensación que no son propios de las reglas de localización en este tipo de imposición, cuya finalidad radica en recaudar los fondos por virtud de los mecanismos impositivos propios del tributo en cada ámbito espacial.

Para las transacciones B2C de carácter transfronterizo -en relación con las cuales las reglas de localización recogidas en las Directivas tradicionalmente han mantenido una gran laguna técnica jurídica en su normativa por las dificultades que presentan- la aplicación del criterio subjetivo que localiza la transacción en sede del proveedor o en su establecimiento permanente o residencia habitual, lejos de solventar coherentemente los problemas de atribución territorial del impuesto, seguirá creando además problemas de competencia desleal y de neutralidad impositiva en forma de distorsiones fiscales; pues la diferencia de tipos IVA en la UE ha constituido desde antaño un aspecto negativo en algunas prestaciones de determinados servicios suministrados de manera transfronteriza, aspecto que, como hemos comentado, podrá continuar influyendo en la deslocalización de las empresas por motivos de índole fiscal.

Este viene a ser el caso de la vigente regla aplicable a las transacciones B2C de servicios profesionales por ejemplo. La regla que se aplica a este tipo de transacciones no se modifica y es la regla que aún mantiene el art. 44 de la Directiva 2008/08/CE, a pesar de su espíritu modificador; disposición normativa que no cambia en nada los problemas de neutralidad y competencia desleal, fundamentalmente cuando la operación es suministrada a distancia.

Efectivamente, y como otro elemento que justifica la posición que venimos apuntando, cuando las operaciones se realizan entre Estados miembros diferentes, no debería aplicarse ese mismo criterio de sujeción que se utiliza en las operaciones interiores que depende de los sujetos pasivos empresarios o profesionales que realizan aquellas transacciones en territorio nacional; al menos, salvando algunas excepciones ya mencionadas, no será una aplicación coherente de la norma a efectos de la atribución territorial del impuesto. Evidentemente, a diferencia de las operaciones interiores, no habría en tales casos una equivalencia territorial entre la fuente del impuesto y el gasto público, y ello por la simple razón de que se estaría vinculando un hecho al espacio donde no se localizó la materia imponible<sup>72</sup>.

---

<sup>72</sup> A diferencia del criterio del ingreso, en función de su fuente territorial, utilizado en el reparto de las competencias fiscales entre Estados como comentamos antes, a nivel intraestatal o de operaciones interiores,



#### 4. Reflexión final

La prestación de servicios constituye un hecho imponible a efectos del IVA donde la teoría de la naturaleza jurídica inherente a este impuesto en muchos casos no es posible que se aplique. Basta pensar en las dificultades de localizar a efectos tributarios a un consumidor final en la UE que ha adquirido un servicio profesional suministrado a distancia cuya cuenta corriente en la cual cargó el coste de la prestación se encuentra en un país extracomunitario. El carácter intangible y transfronterizo de las prestaciones de servicios a distancia determinan la localización y la tributación de este servicio.

Sin embargo, la jurisprudencia del TJCE en varios casos ha demostrado que no siempre se puede calificar a las reglas de localización como normas puramente ficticias y alejadas del territorio de consumo. Por tanto, el acercamiento o ficción presente en tales reglas - en el sentido de que no siempre coinciden con el territorio de consumo - no es un elemento que las defina de forma general. Prueba de ello es que a efectos de los puntos de conexión, el territorio donde resulte de aplicación el criterio de la realidad económica se hace prevalecer en lugar del territorio donde simplemente tenga su domicilio fiscal la empresa proveedora del servicio.

Es evidente que el objetivo de localizar las prestaciones de servicios en el territorio de consumo está avanzando en las tendencias normativas comunitarias. La inversión del sujeto pasivo permite un mayor ajuste en el funcionamiento de la estructura del impuesto, evitando además cargas innecesarias para los operadores económicos, lo cual está en línea con los objetivos de Lisboa.

Sin embargo, en las operaciones a distancia que tienen como destinatario al consumidor final, las modificaciones normativas aún son deficientes. Lejos de solventar coherentemente los problemas de atribución territorial del impuesto, ciertamente se seguirán creando problemas de competencia desleal así como falta de neutralidad en el impuesto, pues las decisiones empresariales estarán determinadas en gran medida por los tipos IVA existentes y no por las condiciones netamente de mercado.

---

puede que no se mantenga este principio, sino el llamado criterio del gasto, en el sentido que no se adscriben a cada territorio intermedio o subestatal los recursos tributarios que sobre las mismas bases les puede corresponder a los territorios de distinto presupuesto nacional. En efecto, a nivel subestatal se pretende que todos esos niveles intermedios tengan un mismo o similar nivel relativo de gasto público con independencia de sus diferentes niveles de ingreso tributario potencial. Un ejemplo lo tenemos en el caso español, ya que en el régimen general de financiación de las CCAA se aplica en alguna medida tal régimen de gasto, (aunque no se cubre realmente el gasto que requieren las competencias que han asumido) y, en cambio, en los territorios forales, País Vasco y Navarra, se aplica plenamente el criterio del ingreso, con lo cual sus niveles relativos de gasto son muy superiores a los del régimen común. En el contexto de las CCAA, desde este punto de análisis, sería válido el punto de conexión subjetivo.

Lo anterior, continuará generando distorsiones fiscales, pues la diferencia de tipos IVA en la UE ha constituido desde antaño un aspecto negativo en algunas prestaciones de determinados servicios suministrados a distancia, aspecto que lógicamente influirá en la deslocalización de las empresas por motivos de índole fiscal. No obstante, es un gran avance la articulación de mecanismos que de forma gradual permitirán la atribución territorial de los fondos recaudados en el territorio donde no se generó el consumo hacia el Estado miembro donde sí se produjo el mismo.

Tal situación es evidente debido a la gran causa que genera tanto los diferentes tipos de IVA como la necesidad de mantener una norma de tributación en destino en materia de bienes y otras reglas que localicen indistintamente en origen o destino las prestaciones de servicios en la UE: la existencia de presupuestos nacionales diferenciados entre los Estados miembros.

De ahí que, cuando las operaciones se realizan entre Estados miembros diferentes, en principio, no debería aplicarse ese mismo criterio de sujeción que se utiliza en las operaciones interiores que depende de los sujetos pasivos empresarios o profesionales que realizan aquellas transacciones en territorio nacional. Salvo determinadas excepciones, no será una aplicación coherente de la norma a efectos de la atribución territorial del impuesto, lo que se desvía de la necesaria equivalencia territorial entre la fuente del impuesto y el gasto público, y ello por la simple razón de que se estaría vinculando un hecho al espacio donde no se localizó la materia imponible.

Por tanto, en cuanto al punto de conexión en el IVA, en el contexto de un análisis jurídico hacendístico de este impuesto indirecto, no será el sujeto pasivo -y en consecuencia, el criterio de la residencia- quien podría determinar un territorio válido a efectos de la atribución territorial del impuesto en los supuestos espaciales que se han analizado, básicamente en la prestación de servicios. Salvo una imposibilidad práctica de localizar el hecho imponible en un determinado ámbito espacial, el territorio donde se perfeccione la manifestación de capacidad económica que se busca gravar por el legislador con el IVA deberá ser al que le correspondan los fondos recaudados y, en consecuencia, los entes impositores de dicho territorio deberán por tanto atribuirse el impuesto.

Así pues, cuando la materia imponible no es gravada en el mismo territorio donde se realizó el presupuesto de hecho, habría que atender a la vinculación espacial que hace la obligación real cuando grava el gasto a través del consumo y no a aquellos sujetos pasivos que realicen el presupuesto de hecho que resulta gravado por el criterio de territorialidad. Esta sería la conclusión que fundamenta la aplicación de una interpretación teleológica del tributo indirecto ante la especial estructura y naturaleza jurídica del IVA.

Si en el hecho imponible prestación de servicios la manifestación de capacidad económica es la adquisición privativa de servicios para su consumo, y el gravamen se soporta en el territorio donde este se produjo, es en el ámbito espacial donde tuvo lugar dicho consumo donde deberá revertir como gasto ese gravamen recaudado a través de los sujetos pasivos. En consecuencia,

podría afirmarse que, en tal escenario, la función última del tributo responde a un criterio de reparto eminentemente territorial y no a una configuración meramente técnica del impuesto con una exclusiva finalidad recaudatoria.

Creo que las tendencias normativas en materia de prestación de servicios a efectos del IVA en la UE -a partir de la entrada en vigor de la Directiva 2008/08/CEE- van en una dirección francamente correcta.

## 5. Tabla de sentencias

### *Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea*

<i>Fecha</i>	<i>Asunto</i>	<i>Magistrado Ponente</i>	<i>Partes</i>
27.11.1985	C-295/1984	-	<i>SA Rousseau Wilmot Sa c. Caisse de Compensation de l'organisation autonome nationale du commerce.</i>
23.1.1986	C-283/1984	-	<i>Trans tirreno Express Spa vs Ufficio provinciale IVA.</i>
15.2.1989	C-51/1988	-	<i>Knut Hamann c. Finanzamt Hamburg Eimsbüttel.</i>
13.7.1989	C-93/1988	-	<i>Wisselink Co c. Staatssecretaris van Financien</i>
31.2.1992	C-200/1990	-	<i>Dansk Denkavit c. Skatteministeriet</i>
29.2.1996	C-215/1994	C. Gulmann	<i>Jürgen Mohr c. Finanzamt Bad Segeberd.</i>
26.9.1996	C-327/1994	C. N. Kakouris	<i>Jürgen Dudda c. Finanzamt Bergisch Gladbach.</i>
24.10.1996	C-317/1994	C. N. Kakouris	<i>Elida Gibbs Ltd c. Commissioners of Customs and Excise</i>
20.2.1997	C-260/1995	J.P. Puissechet	<i>Commissioners of Customs and Excise c. DFDS A/S.</i>
26.6.1997	C-370/1997	-	<i>Careda</i>
18.12.1997	C-384/1995	C. Gulmann	<i>Finanzgericht des Landes Branderburg c. Landboden Agrardienste GmbH &amp; Co.</i>
19.2.1998	C-318/1996	J.P. Puissechet	<i>Spar Osterreichische c. Finanzlandesdirektion fur Salzburg</i>
7.5.1998	C-390/1996	Moitinho de Almeida	<i>Lease Plan Luxembourg SA c. Belgische Staat.</i>
8.6.1999	C-338/1997	J.P. Puissechet	<i>Erna Pelzl y otros c. Steiermarkische y otros</i>
15.10.2002	C-427/98	V. Skouris	<i>Commission c. Alemania</i>
29.04.2004	C-308/01	A. Rosas	<i>GIL Insurance Ltd c. Commissioners of Customs and Excise</i>

3.10.2006	C-475/03	N. Colneric	<i>Banca popolare di Cremona c. Agenzia entrate Ufficio Cremona</i>
-----------	----------	-------------	---

## 6. Bibliografía

Ángel BAENA AGUILAR (1994), *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Cizur-Menor, Navarra.

Juan José BAYONA DE PEROGORDO y María Teresa SOLER ROCH (2006), *Materiales de Derecho Financiero*. 6ª ed., Compás, Alicante.

Antonio BERLIRI (1964), *Principios de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

Susana BOKOBO MOICHE (1998), *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid.

Otmar BUHLER (1968), *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

José Manuel DE BUNES IBARRA *et al.* (2007), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. II. 3ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

---- (2008), *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de Hacienda Pública, Madrid.

Ricardo CALLE SÁIZ, (1990), *La armonización fiscal europea: un balance actual*, Editorial AC, Madrid.

Gabriel CASADO OLLERO *et al.* (1987), *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*, TAT, Granada.

Antonio CAYÓN GALIARDO (1990), *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Clemente CHECA GONZÁLEZ (1984), "El sistema IVA: Notas sobre su estructura jurídica", *Hacienda Pública Española*, núm. 86, pp. 147-165.

Alberto COMELLI (2000), *Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Serie I Volumen XCI, CEDAM, Padova.

Teodoro CORDÓN EZQUERRO *et al.* (2007), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 3ª ed., Madrid.

Cesare COSCIANI (1960), *Principios de la Ciencia de la Hacienda*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

---- (1969), *El impuesto al valor agregado*, Ediciones Desalma, Buenos Aires.

Brainerd CURRIE (1959), *Notes on Methods and Objectives in the Conflict of Laws*, Duke L. J. , Durham (N.C.).

Matías CORTÉS DOMÍNGUEZ, (1985), *Ordenamiento tributario español*. 4ª ed., Civitas, Madrid.

Miguel CRUZ AMORÓS (1982), “Devengo y aplicación territorial del Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 157/1, pp. 109-132.

Philippe DEROUIN (1981), *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE*, Editorial de Derecho Financiero: Ediciones de Derecho Reunidas, Madrid.

Fernando DÍEZ MORENO (2005), *Manual de Derecho de la Comunidad Europea*, 3ª ed., Thomson-Civitas, Cizur-Menor, Navarra.

John F. DUE (1972), *La Imposición indirecta en los países en vías de desarrollo*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid.

John F. DUE y Ann F. FRIEDLANDER (1990), *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, Editorial de Derecho Financiero: Ediciones de Derecho Reunidas. Madrid.

Georges EGRET (1979), *El IVA (impuesto sobre el valor añadido)*, 1ª ed., Oikos-Tau, Barcelona.

Luigi EINAUDI (1958), *Principios de Hacienda Pública*, Aguilar. Madrid.

Enrico FACCINI (1995), *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, CEDAM, Padova.

Ramón FALCÓN Y TELLA (1988), *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Servicio de Publicaciones de la UCM, Civitas, Madrid.

José Carlos FERNÁNDEZ ROZAS y Sixto SÁNCHEZ LORENZO (2004), *Derecho Internacional Privado*, 3ª ed., Civitas, Madrid.

José Carlos FERNÁNDEZ ROZAS (2001), *Sistema del Comercio Internacional*, Civitas, Tratados y Manuales, Madrid.

José Juan FERREIRO LAPATZA (2006), *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25ª ed., Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA *et al.* (1986), *Tratado de Derecho Comunitario Europeo (Estudio sistemático desde el derecho español)*, Civitas, Madrid.

Guy GEST y Gilbert TIXIER (1990), *Droit fiscal international*, 2ª ed., Presses universitaires de France, París.

Achille Donato GIANNINI (1957), *Instituciones de Derecho Tributario*, 7ª ed., Editorial de Derecho financiero, Madrid.

Albert HENSEL (2005), *Derecho tributario*, Marcial Pons, Barcelona.

“Informe Carter. Presentación e introducción. Aspectos de Política Fiscal” (1975) (traducción del *Report of the Royal Commission on Taxation*, publicado en Canadá en 1966), Vol. IV, IEF, Madrid.

Dino JARACH (1982), *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo*. 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires.

---- (1996), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires.

Terry S. KOGAN (1987), “Toward a Jurisprudence of choice of Law: The priority of Fairness over Comity”, *NYU Law Review*, Col. 62, núm. 4, pp. 661-714.

Larry KRAMER (1990), “Rethinking choice of Law”, *Columbia Law Review*, Vol. 90, núm. 2, march 1990, pp. 280-345.

Francisco LUEIRO LORES (1983), “La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas”, *RHAL*, núm. 38 Mayo-Agosto, Vol. XIII, Editorial de Derecho Financiero Editoriales de Derecho reunidas, pp. 359 y ss.

Juan MARTÍN QUERALT *et al.* (2009), *Curso de Derecho financiero y Tributario*. 20ª ed., Tecnos, Madrid.

---- (2007), *Curso de Derecho financiero y Tributario*. 18ª ed., Tecnos, Madrid.

María Teresa MATA SIERRA (1995), *El IVA comunitario: configuración del sistema definitivo*, Lex Nova, Valladolid.

Enrico DE MITA, (1999), *Principi di diritto tributario*, Giuffré, Milan.

Fritz NEUMARK (1963), *Principios económicos y financieros del Estado intervencionista*, Editorial de Derecho financiero, Madrid.

Mercedes NÚÑEZ GRAÑÓN (2001), *La sujeción al IVA (Operaciones interiores e intracomunitarias)*.

Marcial Pons, Madrid.

Fernando PÉREZ ROYO (2007), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 17ª ed., Thomson-Civitas, Cizur-Menor, Navarra.

Salvador RAMÍREZ GÓMEZ (1997), *Jurisprudencia del TJCE en materia de IVA. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del impuesto*, Aranzadi, Cizur-Menor, Navarra.

Fernando SAINZ DE BUJANDA (1991), *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª ed., Universidad Complutense de Madrid, Madrid.

---- (1993), *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Universidad Complutense, Madrid.

---- (1966a), *Hacienda y Derecho*, Tomo II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

---- (1966b), *Hacienda y Derecho*, Tomo IV, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Gene R. SHREVE (1997), *A conflict of laws Anthology*, Anderson's Law School Publications, Cincinnati, Ohio.

José Manuel TEJERIZO LÓPEZ *et al.* (2005), *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*. 2ª ed. Thomson-Aranzadi, Madrid.

Francesco TESAURO (1998), *Instituzioni di diritto tributario: Parte speciale*. Vol. II, UTET, Torino.

Antonio DE VITI DE MARCO (1984), *Principios de Economía Financiera*, Obras básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Juan José ZORNOZA PÉREZ (1986), "Impuesto sobre el Valor Añadido: Elementos espaciales y temporales del hecho imponible y devengo del tributo", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 51, pp. 393-432.

Juan ZURDO RUÍZ-AYÚCAR (1990), "El IVA español, ¿un impuesto armonizado? Reflexiones críticas", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 67/68, pp. 11-18.