

Artículo doctrinal

José M^a TOCORNAL

Directiva Comunitaria 2022/542 modifica la regla de localización de los servicios de acceso, cuando la asistencia a estos accesos sea virtual a eventos, manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas educativas y recreativas o similares.

Tal y como se publica en la página 6 del Boletín de Primera Lectura del martes 21 de enero, la Directiva Comunitaria 2022/542 modifica la regla de localización de los servicios de acceso, cuando la asistencia a estos accesos sea virtual a eventos, manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas educativas y recreativas o similares.

Estos servicios, a partir del 1 de enero de 2025, siempre que la asistencia sea virtual, **tributarán en el Estado miembro donde radique la sede del destinatario**, tanto si éste tiene la consideración de empresario, profesional, o se trata de un consumidor final.

La citada Directiva comunitaria 2022/542 (de 5 de abril de 2022), establece que los Estados miembros deberán transponer a su derecho interno estas normas antes del 31 de diciembre de 2024, a efectos de que resulten aplicables a partir del uno de enero de 2025.

En el caso de España, a fecha de hoy, **no se ha traspuesto la citada norma** a la normativa interna, si bien, en las Consultas Vinculantes de la DGT que se citan en Primera Lectura (las V1722-24 y la V1723-24, de 15/07/2024) se dice que este criterio establecido por la Directiva Comunitaria será aplicable a partir del 1 de enero de 2025.

Con respecto a ello, **llama la atención que se aplique un criterio dimanante de la Directiva Comunitaria a través de Consultas de la DGT, y no mediante la incorporación de esas disposiciones al texto de la Ley del IVA española** por la correspondiente transposición normativa.

Y, asimismo es de destacar que, en Consultas evacuadas a mediados de 2024, se diga expresamente que a partir del 01/01/2025 existirán cambios en la regla de localización del hecho imponible del IVA derivados de la Directiva 2022/542, sin que se haya transpuesto a la normativa interna, incumpliendo el mandato de la Directiva Comunitaria.

Respecto de la normativa del IVA regulada por Directivas Comunitarias y que no han sido transpuestas a los Estados miembros, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- 1) Existe copiosa doctrina y jurisprudencia estableciendo la primacía de las normas y jurisprudencia comunitaria respecto de las normas internas reguladas en los Estados miembros. Prevalecen, y resultan de inmediata aplicación desde el momento en el que ha finalizado el plazo de la transposición, no habiéndose hecho.
- 2) Con relación a disposiciones de las Directivas que no han sido transpuestas a las normativas de los estados Miembros, pueda predicarse el efecto útil de una Directiva, sólo si se produce de forma vertical ascendente, es decir, respecto de los derechos que el particular pueda alegar ante el Estado, no al revés, de forma descendente, (lo cual queda prohibido) pudiendo exigir el Estado a sus nacionales obligaciones derivadas de la Directiva, basándose en su propio incumplimiento del deber de transposición.

En cuanto al efecto vertical ascendente, debe tenerse en cuenta que el particular no puede quedar desamparado por falta de transposición de la norma comunitaria a la norma interna. En este caso, el particular puede invocar una Directiva comunitaria no transpuesta ante el Estado que ha incumplido la obligación de crear una norma interna acorde con la norma comunitaria.

Tanto el derecho comunitario, doctrina del TJUE, así como la de nuestro Tribunal Supremo prohíben la aplicación del efecto vertical descendente, esto es, que un Estado miembro exija el pago del IVA con base a una norma comunitaria no traspuesta (o indebidamente traspuesta) a la normativa interna.

Con base a todo ello, se plantean los dos casos siguientes:

- 1. El empresario A, establecido en España organiza en 2025 un Congreso en el citado territorio. El destinatario del servicio es un consumidor final, que accede de modo virtual al citado evento.**

El citado empresario A, siguiendo el criterio de la Directiva Comunitaria expide factura sin repercutir cuota de IVA español, al considerar que la regla de localización establece el hecho imponible del IVA en la sede del destinatario y no en España.

Sobre ello, dos puntualizaciones:

Primera. La Hacienda Pública española no puede exigirle al empresario A el IVA español, pues, aunque la normativa interna todavía determina la localización de dicho servicio en el TAI, la Directiva Comunitaria establece la no sujeción del servicio al IVA español, disposición que prevalece sobre la norma interna. (Como se señaló en el último párrafo del apartado 1 de la página anterior: “Prevalecen, y resultan de inmediata aplicación desde el momento en el que ha finalizado el plazo de la transposición, no habiéndose hecho”).

Segunda. Siguiendo con el criterio de la Directiva comunitaria, al localizarse el hecho imponible en la sede del destinatario, la tributación debe localizarse en el Estado del citado destinatario. La operación no puede quedar sin tributación (el IVA es un tributo que recae sobre el consumo).

Por ello, al tratarse el destinatario de un consumidor final, el empresario A debe repercutir el IVA del Estado donde resida el citado consumidor final. Y, esa cuota de IVA debe ser objeto de ingreso en el Estado donde radique el consumidor final, bien identificándose A en el citado estado, y presentando la declaración de IVA en ese estado, o bien desde España, a través de la ventanilla OSS (declaración Modelo 369). Esto, por tratarse de un servicio B2C.

Si el destinatario del servicio (acceso al Congreso de forma virtual) fuese un empresario o profesional identificados como tales, la tributación debería producirse asimismo en destino (siguiendo el criterio de la Directiva Comunitaria), pero en este caso en la factura emitida por el empresario A no debería repercutirse ninguna cuota de IVA, dado que el sujeto pasivo de la operación sería el destinatario, por aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo. En este caso, la operación debería reflejarse en la declaración informativa de operaciones intracomunitarias, Modelo 349.

- 2. Empresario establecido en Suiza organiza un Congreso en su país, al que, de forma virtual accede un consumidor final residente en España. El empresario suizo expide factura sin repercutir ninguna cuota de IVA.**

En primer lugar, cabe remarcar que las reglas de localización del hecho imponible en el IVA respecto de las prestaciones de servicios son reglas de aplicación internacional, no sólo comunitarias.

En el caso que ahora se contempla, siguiendo el criterio de la Directiva Comunitaria, el hecho imponible se produce en España (el acceso de forma virtual a un evento) pues aquí reside el consumidor final. El empresario suizo debió haber declarado el IVA correspondiente a este servicio en España.

Según la normativa interna (artículo 70.Uno.3º de la Ley del IVA: acceso a eventos organizados en otro Estado), la operación debía tributar en origen. Por tanto, no sujeta al IVA español, dado que en este caso el evento tiene lugar en Suiza.

Lo que no puede hacer la Hacienda Pública española es exigir el pago del IVA español al empresario suizo, pues estaría aplicando el efecto vertical descendente. Es aplicación del efecto vertical descendente puesto que la Hacienda Pública española estaría exigiendo el pago de un IVA, con base a una norma comunitaria no traspuesta a la norma interna, lo que está prohibido, según se ha dicho en el apartado 2 de la página 1.