

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073043

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 28 de marzo de 2019

Sección 2.<sup>a</sup>

R.G. 6289/2015

**SUMARIO:**

**IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Reglas especiales. Cesión de personal. Aplicación de la regla de uso efectivo.** En el caso analizado, una entidad establecida en el TAI presta determinados servicios a otra entidad vinculada, establecida en Suiza, entre los que se incluyen los de cesión de determinado personal que, manteniendo su vinculación laboral con la entidad española, se desplaza a trabajar a Suiza, y se discute si los citados servicios han de considerarse localizados en el TAI conforme al art.70.dos de la Ley del IVA por razón de su utilización o explotación efectiva en dicho territorio. Los servicios cuya localización suscitan la controversia son servicios incluidos en el ámbito objetivo del art. 69.Dos.h) de la Ley 37/1992 (Ley IVA) que, en virtud de lo dispuesto en las reglas generales de localización contenidas en el artículo 69.Uno de la misma Ley, no se entenderían localizados en el territorio de aplicación del Impuesto, por cuanto su destinatario es un empresario no establecido en dicho territorio. Lo que se ha de debatir es si entra en juego la cláusula de cierre del apdo. Dos del art. 70 de tan referida norma.

En primer lugar, la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor. En consecuencia, se rechaza que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo. Por otra parte, la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro de que se trate. En este sentido, si el destinatario del servicio está efectuando operaciones, entregas de bienes o prestaciones de servicios, sujetas al IVA por la vía de su localización en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo. Así, para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios controvertidos es necesario que estos sean utilizados por el destinatario, esto es, la entidad suiza, en la realización de operaciones sujetas al IVA en el TAI. En otro caso, los referidos servicios no estarían sujetos al Impuesto.

En conclusión, para que se pueda aplicar esta cláusula, es necesario que el destinatario de los servicios cuya localización se discute los utilice en operaciones que, por su parte, se deban considerar localizadas en el TAI, sin que se haya acreditado por parte de la Administración que así es. Constituyendo el único elemento en el que se basa la liquidación la vinculación laboral de los empleados, que se mantiene con la sociedad española cedente, no se considera acreditado el uso efectivo en el TAI. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 7, 69 y 70.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 59.bis.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 28 de marzo de 2019

RECURSO: 00-06289-2015

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: XY ESPAÑA SERVICIOS SL - NIF ...

REPRESENTANTE: Carlos... - NIF ...

DOMICILIO: ...- MADRID (MADRID)

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (núm. R.G.: 28/15486/2012) dictado el 28 de abril de 2015 en relación con el acuerdo desestimatorio de recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional dictada el 24 de febrero de 2012 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Madrid derivada del acta de disconformidad A02 ...104, en relación con Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, período 3T.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En fecha 13 de enero de 2012 se inició un procedimiento de comprobación limitada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria (en adelante UGGE), acerca del obligado tributario **XY ESPAÑA SERVICES S.L.**, con objeto de comprobar la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, décimo periodo del ejercicio 2011.

La obligada tributaria no presentó alegaciones a la propuesta de liquidación emitida, por lo que el 24 de febrero de 2012 la UGGE dictó acuerdo de liquidación de la que resultaba una cantidad a ingresar de 428.852,93 euros, intereses de demora incluidos, siendo la única regularización practicada la efectuada como consecuencia de operaciones no declaradas y sujetas a gravamen conforme a lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, Ley del IVA en lo sucesivo.

De la motivación del acuerdo de liquidación provisional resulta lo siguiente:

"Examinadas sus contestaciones a nuestro requerimiento en relación a las operaciones con **XY Europe Gmbh** y **XY International Inc**, hemos de indicar lo siguiente:

Los servicios prestados a **XY Europe GmbH**, son servicios cuya naturaleza se corresponde con alguno de los servicios recogidos en el Art. 69.Dos de la Ley 37/1992, del IVA; en concreto, servicios de marketing, asesoramiento y cesión de personal ( apartados c, d y h de dicho artículo 69.Dos )

Por ello, en principio, dichos servicios se entenderían localizados en sede del destinatario, es decir Suiza.

No obstante, el artículo 70.Dos de la Ley del IVA establece que :Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1º Los enunciados en las letras a) a m) del apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra n) de dicho apartado Dos del artículo 69, cualquiera que sea su destinatario. o .

**XY Europe GmbH**, está identificada en el territorio de aplicación del impuesto, actuando en el mismo sin establecimiento permanente, pero efectuando entregas interiores que tienen por destinataria esencialmente a **XY Espana Commercial S.L.U**, siendo esta última sociedad sujeto pasivo de dichas entregas por inversión (Art. 84.1.2º a) de la Ley del IVA).

Es por ello que, en opinión de esta Unidad, se da el requisito previstos en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA , al corresponderse las facturas emitidas, que más abajo se detallan, a servicios utilizados en el territorio de aplicación del Impuesto, para que dichos servicios se entiendan localizados en dicho territorio y hayan de gravarse en el mismo."

Dicho acuerdo de liquidación fue notificado a la interesada el día 2 de marzo de 2012.

#### Segundo.

La interesada, disconforme con el anterior acuerdo de liquidación, promovió en plazo recurso de reposición. En el momento procedimental oportuno, la obligada tributaria presentó escrito en el que alegaba, en síntesis, que parte de la facturas por las que se había procedido a incrementar la base imponible correspondían acesiones de personal realizadas por la recurrente a **XY EUROPE GMBH**, referidas al personal expatriado cuyo trabajo se desarrollaba íntegramente fuera de España y en beneficio exclusivo de la entidad no residente, por lo que no debían calificarse en ningún caso como prestaciones realizadas en territorio de aplicación del impuesto.

Con fecha 7 de mayo de 2012 la Administración tributaria competente dictó acuerdo desestimando las pretensiones de la interesada. Dicho acuerdo fue notificado a la obligada tributaria el día 17 del mismo mes y año.

### Tercero.

Con fecha 13 de junio de 2012 **XY ESPAÑA SERVICE SL** interpuso reclamación económico-administrativa contra el anterior acuerdo desestimatorio de recurso de reposición el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (reclamación con número de registro R.G.: 28/15486/2012).

Puesto de manifiesto el expediente, la interesada presentó con fecha 1 de agosto de 2012, escrito de alegaciones, manifestando, en síntesis, que parte de la facturación regularizada se correspondía con las cesiones de personal realizadas a **XY GMBH** referidas al personal expatriado cuyo trabajo se desarrolla en Suiza, y en beneficio exclusivo de la empresa suiza; de esta forma, aunque dicha cesión se tratase de una prestación de servicios, no debía entenderse realizada en el territorio de aplicación del impuesto, al no resultar de aplicación lo establecido en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA, por cuanto el destinatario de los servicios de cesión de personal es un empresario que no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto, TAI en lo sucesivo, y la utilización o explotación efectiva de los citados servicios se realiza exclusivamente en Suiza, ya que las personas a las que se refiere la cesión trabajan exclusivamente en dicho país.

En fecha 28 de abril de 2015 el Tribunal Regional desestimó las pretensiones de la interesada, al considerar:

"En primer lugar, que la reclamante no ha aportado ninguna prueba concluyente de que nos encontremos con personal expatriado que trabaje en Suiza y de manera exclusiva para la empresa suiza. En efecto, tan sólo aporta un email redactado en inglés, fechado en diciembre de 2008, dirigido a **Oscar ...**, que contiene la posible intención de desplazarlo a Suiza a partir de febrero de 2009, para trabajar en el departamento de costes de la empresa suiza, durante un período aproximado de 2 años; evidentemente, ello no prueba que dicho personal (entre ello, **Oscar ...**) trabaje en Suiza y en beneficio exclusiva de la empresa suiza; máxime, considerando que dicho email es la única prueba aportada en el año 2012, en el cual se supone que dichas cesiones de personal ya se han llevado a cabo, por lo que irremediamente la interesada podría disponer de pruebas concluyentes (como por ejemplo, contratos firmados de todo el personal cedido).

En segundo lugar, de acuerdo con los criterios que deben guiar la aplicación de la regla del artículo 70 Dos de la Ley 37/1992, antes expuestos, no encontramos con imputs empresariales (coste de personal) que se vinculan a la producción de las entregas de bienes efectuadas en el TAI por la empresa suiza; de forma, que como bien apuntan los órganos de gestión tributaria, la prestación de servicios analizada habrá de entenderse realizada en el TAI, por cuanto que las "operaciones" (entregas de bienes) a las que sirven los servicios controvertidos se entiendan localizadas en el TAI, y hay una relación directa (costes de personal) entre los servicios controvertidos y las anteriores "operaciones".

En tercer lugar, las consultas aludidas por la reclamante tratan de supuestos distintos al que nos ocupa; así la consulta nº V...-07, de 13/02/07, se refiere a la cesión de personal realizada por una empresa establecida en TAI y dedicada a la producción y creación de formatos televisivos, a favor de una empresa chilena para que dicho personal preste asesoramiento técnico en la producción de un programa de televisión por la empresa chilena que se comercializa en Chile; y la consulta nº V...-05 analiza cuando deben considerarse establecidas en el TAI las empresas subcontratadas, y han de proceder a facturar el IVA a la empresa destinataria de sus servicios; sin que en la misma se cuestione la posible aplicación del artículo 70 Dos de la Ley 37/1992."

Dicha resolución fue notificada a la interesada el día 20 de mayo de 2015.

#### Cuarto.

Con fecha 19 de junio de 2015 la interesada, disconforme con la anterior resolución, promovió el presente recuso de alzada ante este Tribunal Económico- Administrativo Central. En el momento procedimental oportuno, presentó escrito, en el que en síntesis, reiteraba las alegaciones vertidas en las instancias anteriores.

Así, en primer lugar la interesada señalaba que a diferencia de los servicios de marketing, las refacturaciones por los costes de personal no constituyen prestaciones de servicios sujetas a gravamen conforme al artículo 7.5º de la Ley del IVA. La recurrente señala que, sin perjuicio de que su salario se pagara por motivos de facilidad operativa desde España, el personal desplazado pasó a depender funcionalmente de la entidad suiza en exclusiva. Además, aunque el contrato de trabajo se mantuviera con la hoy recurrente, los empleados cuyo coste se refacturó en virtud de las facturas controvertidas pasaron a tener como empleador económico exclusivo a la entidad **XY Europe GmbH**, entidad esta que pasó a controlar no sólo las funciones que tales personas debían desarrollar en Suiza, sino también sus condiciones laborales (remuneración, horario de trabajo, vacaciones, etc.). En segundo lugar, la recurrente manifiesta que "aunque se considerara que los importes facturados a **XY Europe GmbH** corresponden a prestaciones de servicios gravables, éstas no se considerarían sujetas a IVA español conforme a las normas de realización del Impuesto." La recurrente señala que teniendo en cuenta la norma general de localización del impuesto contenida en el artículo 69 de la Ley del IVA, únicamente en caso de que se acreditara la existencia de una utilización o explotación efectiva del servicio en España podría dicho servicio quedar gravado en el territorio de aplicación del impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA.

La recurrente no discute la aplicación de la referida cláusula de cierre en las facturas de marketing (habida cuenta que resulta coherente considerar que las mismas benefician a las actividades de venta en España realizadas por la entidad Suiza), pero discrepa en cuanto a la aplicación de esta cláusula a los hipotéticos servicios de cesión de personal.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

#### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la localización a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de cesión de personal facturados por la recurrente a su vinculada suiza.

#### Tercero.

Apuna en primer lugar la reclamante a la no sujeción de los servicios prestados, alegando la procedente aplicación en este caso de lo dispuesto por el artículo 7.5º de la Ley del IVA y la no sujeción que, para los servicios prestados en régimen de dependencia laboral, se establece en dicho precepto. Señala en su defensa que la determinación de las condiciones de trabajo de los empleados desplazados a Suiza correspondía a la entidad cesionaria, resultando su dependencia de la entidad española la consecuencia de un mayor facilidad operativa en el funcionamiento de la cesión.

Debe desestimarse esta pretensión, por cuanto se carece de la prueba necesaria que pudiera conducir a este Tribunal a obviar los vínculos contractuales que subyace a la cesión que se discute, que no es otra que el

mantenimiento de la relación laboral entre los empleados cuyos servicios son cedidos entre la entidad española, cedente, y los mismos. Constante esta relación, se opera la cesión entre las dos empresas, cedente y cesionaria, cuya sujeción al impuesto ha de resultar pacífica en tanto que transacción realizada por un empresario o profesional a los efectos del impuesto en la que concurren todos los elementos necesarios para su sujeción al tributo y para cuya tributación efectiva únicamente queda por determinar su elemento territorial, que se analizará en el fundamento de derecho siguiente.

No habiéndose aportado elementos de prueba que conduzcan a obviar las precitadas relaciones contractuales, debe concluir este Tribunal señalando que la refacturación de los costes salariales de determinados empleados por parte de la entidad reclamante a otra compañía es una prestación de servicios a los efectos del IVA sujeta, en principio, al impuesto, sin perjuicio de lo que resulte de su necesaria localización. Se desestima, por tanto, esta alegación.

#### Cuarto.

La razón expuesta por la UGGE para considerar que los servicios prestados por el personal desplazado a Suiza se utilizaban en el territorio de aplicación del Impuesto, correspondiendo aplicar la regla del 70.Dos, ha sido exclusivamente, que con la documentación aportada por la recurrente durante todo el procedimiento, así como en fase de recurso ("carta de desplazamiento y expatriación" en inglés, sin ningún tipo de traducción fidedigna), no pudo comprobar dónde trabaja el personal cedido, ni el tipo de relación contractual existente entre la recurrente y los trabajadores.

El artículo 69 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, Ley del IVA en lo sucesivo, establece lo siguiente:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

(...)

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla:

(...)

h) Los de cesión de personal".

Por su parte, el artículo 70.dos de la misma Ley, en su redacción aplicable en 2011, disponía lo siguiente:

"Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en las letras a) a m) del apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra n) de dicho apartado Dos del artículo 69, cualquiera que sea su destinatario.

2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

3.º Los de arrendamiento de medios de transporte."

Este precepto es transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE, de 26 de noviembre, que es la norma fundamental de armonización del IVA en la Unión Europea.

Los servicios cuya localización suscitan la controversia son servicios incluidos en el ámbito objetivo del artículo 69.Dos.h) de la Ley del IVA que, en virtud de lo dispuesto en las reglas generales de localización contenidas en el artículo 69.Uno de la misma Ley, no se entenderían localizados en el territorio de aplicación del Impuesto, por cuanto su destinatario es un empresario no establecido en dicho territorio. Lo que se ha de debatir es si entra en juego la cláusula de cierre del apartado Dos del artículo 70 de tan referida norma cuya aplicación, a la luz de su redactado, exige los siguientes requisitos:

1º. Los servicios para los cuales pueda resultar aplicable el artículo 70.Dos de la Ley del IVA, son exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto. Por razón de su inclusión en el antes referido artículo 69.dos.h) de la Ley del IVA y de la referencia genérica que a este se realiza por el anterior, no resulta esta una cuestión controvertida en este caso.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares. En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio. Ninguna de estas cuestiones suscita polémica en este contexto.

3º. Que la localización del servicio, conforme a las reglas previas, se entienda efectuada fuera de la Unión Europea, (lo que se cumple en el presente, al entenderse realizado en Suiza conforme a las reglas generales, que antes se refirieron, aplicadas por analogía).

4º. Que el servicio respectivo sea utilizado o explotado efectivamente en el territorio de aplicación del impuesto, TAI en lo sucesivo, por parte del empresario que lo adquiere (en el presente, por la empresa suiza). Lo anterior ha entenderse sin perjuicio de que el uso por aparentes terceros, en caso de que se llegase a la conclusión de que los destinatarios formales no son los destinatarios reales de las operaciones, pudiera igualmente conducir a la aplicación de la cláusula en cuestión, aunque no es este el caso.

Para la apreciar el cumplimiento de este cuarto requisito ha de verificarse lo siguiente:

- Que las "operaciones" realizadas por el destinatario de la prestación, a las que sirven los servicios controvertidos, se entiendan localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

- Que haya una relación, directa u indirecta, entre los servicios controvertidos y las anteriores "operaciones".

En este sentido la Dirección General de Tributos, DGT, entre otras muchas, en las contestaciones a las consultas V...-18, de 12 de diciembre de 2018, ó V...-19, de 4 de enero de 2019, considera fundamental analizar los inputs que se vinculan a la producción de las operaciones efectuadas en el TAI por la empresa no establecida; de forma, que la prestación de servicios analizada habrá de entenderse realizada en el TAI cuando las "operaciones" (entregas de bienes) a las que sirven los servicios controvertidos se entiendan localizadas en el TAI y exista una relación directa (costes de personal) entre los servicios controvertidos y las anteriores "operaciones". Refiere en sus contestaciones el criterio expresado por la Comisión Europea, que se pronunció al respecto en su papel de trabajo nº 781, de 27 de enero de 2014, para el Comité IVA.

Considera la Comisión en primer lugar que no se puede admitir un criterio de interpretación del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112 /CE que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor. Entiende igualmente que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor. En consecuencia, rechaza que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo.

Por otra parte, estima que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro de que se trate. En este sentido la Comisión considera que si el destinatario del servicio está efectuando operaciones, entregas de bienes o prestaciones de servicios, sujetas al IVA por la vía de su localización en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

Los citados criterios, que este Tribunal comparte y hace suyos, nos conducen a concluir que para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios controvertidos es necesario que estos sean utilizados por el destinatario, esto es, la entidad suiza, en la realización de operaciones sujetas al IVA en el TAI. En otro caso, como se ha señalado, los referidos servicios no estarían sujetos al impuesto.

En el caso que nos ocupa, una vez examinado el expediente por parte de este Tribunal Central, a partir de la información obrante no podemos conocer si el servicio prestado es realmente utilizado por el destinatario en la realización de operaciones que deban considerarse localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

La UGGE analizó la relación jurídico laboral entre los expatriados y la recurrente, sin que conste en el expediente sometido a la valoración de este Tribunal elemento adicional alguno relativo al uso de los servicios por parte de la entidad destinataria que justifique la conclusión alcanzada por la administración más allá de la realización de operaciones, entregas de bienes, efectuadas por parte de la cesionaria en el territorio de aplicación del impuesto. La realización de dichas operaciones constituye, como se ha indicado, un requisito necesario para la llamada a tributación de los servicios inicialmente deslocalizados, pero no suficiente. Adicionalmente, debe establecerse algún tipo de vínculo, siquiera indiciario, entre los servicios prestados y las transacciones efectuadas por sus destinatarios localizadas en el TAI, que permita afirmar su sujeción al tributo. No se ha acreditado dicho vínculo por parte de la Administración, por lo que ha de declararse improcedente la aplicación del artículo 70.dos que se contiene en la Ley del IVA y estimarse esta alegación.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.