

Breves comentarios a la Resolución de 23 de diciembre de 2009, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación e interpretación de determinadas directivas comunitarias en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido. El llamado “PAQUETE DE IVA”

Introducción

Durante el año 2008 se aprobaron un conjunto de directivas comunitarias, conocidas como “Paquete de IVA”, que modifican y completan la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, antigua Sexta Directiva del IVA. En concreto son: la Directiva 2008/8/CE, referente al lugar de realización de las prestaciones de servicios; la Directiva 2008/9/CE, relativa al sistema de devolución del Impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otros Estados miembros y la Directiva 2008/117/CE, concerniente al sistema común del Impuesto, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

Los Estados miembros deben trasponer a sus normativas internas las disposiciones legales recogidas en dicha Directiva antes del 1 de enero de 2010. Sin embargo, el Proyecto de Ley español, que recogerá dichos cambios normativos, no ha sido aprobado aún en el Parlamento. Por este motivo se ha aprobado esta Resolución que arbitra de manera provisional un conjunto de criterios interpretativos que van a permitir dar cumplimiento al mandato contenido en las Directivas que conforman el llamado Paquete IVA en la parte que afecta a la ley 37/1992.

1. CONCEPTO DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

Sólo a los efectos de aplicar las normas relativas a la localización de las prestaciones de servicios se consideran que actúan como empresarios o profesionales:

- Quienes realicen simultáneamente actividades sujetas y no sujetas al Impuesto.
- Las personas jurídicas que, sin tener la consideración de sujeto pasivo tengan asignado un número de identificación a efectos de este Impuesto suministrado por la AEAT española.

2. REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

2.1. Regla general

Para aplicar las nuevas reglas hay que diferenciar entre las operaciones puramente empresariales, aquéllas en las que tanto el prestador como el destinatario tienen la condición de empresarios o profesionales, de aquéllas otras cuyos destinatarios son consumidores finales como, por ejemplo, los particulares. En el primer caso los servicios se entienden localizados en sede del destinatario, criterio opuesto al

aplicado hasta ahora que los localizaba en sede del prestador. Con esta nueva norma adquiere mas importancia la regla de inversión del sujeto pasivo ya que el destinatario es el encargado de ingresar el Impuesto en su país y, si no se encuentra en prorrata, procederá a deducir la misma cuantía autorepercutida. En el segundo caso, la regla no cambia por lo que se seguirán localizando en sede del prestador. En definitiva, a partir del 1 de enero de 2010 se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) las prestaciones de servicios cuando:

- El destinatario sea empresario o profesional y radique en el TAI la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual.
- Si el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que se preste dicho servicio o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentren en el TAI.
- No obstante, existen algunos servicios, enumerados en esta Resolución, que no se entenderán localizados en el TAI cuando el destinatario sea un particular y esté establecido fuera de la Comunidad, salvo que esté establecido en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla. A título de ejemplo enumeramos los siguientes servicios:
 - Cesiones y concesiones de derecho de autor.
 - Patentes, licencias, marcas o fondos de comercio.
 - De publicidad.
 - De asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales.
 - De tratamiento de datos, de traducción o corrección de textos.
 - Cesión de personal, doblaje de películas, etc.

2.2. Reglas especiales

Como sucedía anteriormente van a concurrir, junto con la regla general, otras reglas particulares aunque su aplicación queda más limitada y simplificada. Aunque las nuevas reglas de localización entran en vigor a partir del 1 de enero de 2010, determinados servicios sufrirán modificaciones en años posteriores.

A continuación enumeramos las reglas especiales resaltando los cambios producidos a raíz de la Directiva comunitaria y determinando, según establece esta Resolución, cuando se localizan en el TAI los siguientes servicios:

2.2.1. Servicios relacionados con bienes inmuebles

La norma no cambia, por lo que se seguirán localizando en el lugar donde radica el inmueble, cualquiera que sea el destinatario del servicio y cualquiera que sea la sede del prestador. Se ha incorporado al listado de servicios relacionados con inmuebles los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y

balneario. De esta manera se pone fin a la duda sobre el lugar de localización de estos servicios. Entre otros servicios relacionados con inmuebles enumeramos: los de preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliaria, los técnicos relativos a tales ejecuciones incluidos los prestados por arquitectos o ingenieros, los de gestión de inmuebles, de vigilancia, utilización de vías de peaje, etc.

Se localizan en el TAI cuando el inmueble radique en dicho territorio

2.2.2. **Servicios de transporte**

Hay que distinguir según se trate de transporte de pasajeros, de bienes, intracomunitario de bienes o de servicios accesorios al propio transporte.

- De viajeros

La norma de localización no se modifica, ya que se seguirán localizando en función de la distancia recorrida en cada país, cualquiera que sea el destinatario.

Se localizan en el TAI por la parte del trayecto que discurra en dicho territorio

- De bienes
 - Si el destinatario es un empresario o profesional se aplica la regla general, es decir en sede del destinatario. Recordamos que antes se localizaban en el lugar donde se realizaba el transporte, en función de las distancias recorridas.

Se localizan en el TAI si el destinatario radica en dicho territorio

- Si el destinatario es un particular, se mantiene la norma anterior por lo que se seguirán localizando en función de la distancia recorrida en cada país.

Se localizan en el TAI por la parte de trayecto que discurra en dicho territorio

- Transportes intracomunitarios de bienes
 - Si el destinatario es un empresario o profesional se aplica la regla general, la sede del destinatario. Antes se localizaban en el lugar de partida del transporte, salvo que el destinatario comunicara un NIF/IVA de un Estado miembro distinto, pues en este caso se localizaban en el Estado miembro que haya suministrado el NIF.

Se localizan en el TAI cuando el destinatario radique en dicho territorio

- Si el destinatario es un particular la regla no sufre modificación. Se localizan en el lugar de partida del transporte.

Se localizan en el TAI cuando el transporte se inicie en dicho territorio

- Los servicios accesorios al transporte (carga, descarga, manipulación ...).
 - Si el destinatario es un empresario o profesional se aplica la regla general, es decir, se entienden localizados en sede del destinatario. Antes se localizaban en el lugar donde se prestaban materialmente, salvo que el destinatario facilitara un NIF-IVA de otro Estado miembro.

Se localizan en el TAI cuando el destinatario radique en dicho territorio

- Si el destinatario es un particular se localizan en el lugar donde se presten. Esta regla no sufre modificación respecto a lo regulado anteriormente.

Se localizan en el TAI los servicios que se presten en dicho territorio

2.2.3. Servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias o exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores

No se producen cambios en esta la regla de localización. Si los destinatarios son empresarios, profesionales o particulares, estos servicios se localizan en el lugar en que se presten materialmente.

Se localizan en el TAI cuando se presten materialmente en dicho territorio

2.2.4. Servicios prestados por vía electrónica

No se producen cambios. Conviene señalar que se proyectan modificaciones para 2015. Para aplicar las reglas de localización hay que tener en cuenta si el prestador se encuentra establecido o no en la Comunidad y la condición del destinatario. Si éste último fuera un particular también hay que tener en cuenta si se encuentra establecido dentro o fuera de la Comunidad.

- Destinatario particular establecido en la Comunidad
 - Operador no establecido en la Comunidad: se localizan en la sede del destinatario.

- Operador establecido en la Comunidad: se localizan en la sede del prestador.
- Destinatario particular establecido fuera de la Comunidad
 - Operador establecido en la Comunidad: se localizan en sede del destinatario.
- Destinatario empresario o profesional: estos servicios siguen la norma general, es decir, en sede del destinatario.

Se entienden localizados en el TAI los prestados desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI

2.2.5. Servicios de restaurante y catering

Anteriormente no tenían regla especial, por lo que se localizaban en sede del prestador, con independencia de la condición del destinatario. A partir de ahora hay que distinguir entre los prestados a bordo de buques, aviones o trenes y el resto de servicios prestados en lugares distintos de los anteriores.

- Los prestados a bordo de un buque, avión o tren: se localizan en el lugar de partida del transporte de pasajeros, con independencia de la condición del destinatario del servicio.

Se localizan en el TAI los prestados en un transporte de pasajeros cuando se inicie en dicho territorio

- Los de servicios de restaurante y catering distintos de los anteriores: se localizan en el lugar donde se presten materialmente, con independencia de la condición del destinatario del servicio.

Se localizan en el TAI cuando se presten materialmente en dicho territorio

2.2.6. Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena

- Si el destinatario es un empresario o profesional se aplica la regla general, es decir, se entienden localizados en sede del destinatario.

Se localizan en el TAI cuando el destinatario radique en dicho territorio

- Si el destinatario es un particular, los servicios se localizan en el lugar donde se entienda realizada la operación principal.

Se localizan en el TAI si la operación principal se realicen en dicho territorio

Antes de 2010 existían varias reglas de localización en función del tipo de servicio sobre al que se realizaba la mediación.

2.2.7. Servicios sobre trabajos y ejecuciones de obra realizadas sobre bienes muebles corporales e informes periciales, valoraciones y dictámenes

Cambia la regla de localización. Hasta el 31 de diciembre de 2009 se localizaban en el lugar en que se ejecutaban materialmente salvo que, una vez prestado el servicio, el bien fuera transportado a otro Estado miembro y los servicios se provean a un destinatario que facilita un NIF-IVA en otro Estado miembro.

- Si el destinatario es un empresario o profesional se aplica la regla general, es decir, en sede del destinatario.

Se localizan en el TAI cuando el destinatario radique en dicho territorio

- Si el destinatario es un particular, la regla se mantiene y, por lo tanto, los servicios se localizan en el lugar donde se presten los mismos.

Se localizan en el TAI cuando se presten materialmente en dicho territorio

2.2.8. Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión

Igual que dijimos para los servicios prestados por vía electrónica, la reglas de localización para estos servicios se modificarán a partir del año 2015. Por ahora no se producen cambios respecto a la anterior regulación. Para aplicar las reglas de localización hay que tener en cuenta si el prestador se encuentra establecido o no en la Comunidad y la condición del destinatario. Si éste último fuera un particular, también hay que tener en cuenta si se encuentra establecido dentro o fuera de la Comunidad.

- Destinatario particular establecido en la Comunidad:
 - Operador no establecido en la Comunidad: se localizan en la sede del destinatario cuando se utilicen o se exploten efectivamente en sede del destinatario.
 - Operador establecido en la Comunidad: si el destinatario se encuentra dentro de la Comunidad se localizan en la sede del prestador.

- Destinatario particular establecido fuera de la Comunidad:
 - Operador establecido en la Comunidad: si el destinatario se encuentra establecido fuera de la Comunidad se localizan en sede del destinatario.
- Destinatario empresario o profesional: estos servicios siguen la norma general, es decir, se localizan en sede del destinatario.

Se entienden localizados en el TAI los prestados desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI y la utilización o explotación efectivas de dichos servicios se realicen en dicho territorio

2.2.9. Servicios de arrendamiento de medios de transporte

- La norma únicamente se refiere al arrendamiento de medios de transporte a corto plazo que son aquellos que se usan durante un período ininterrumpido inferior a treinta días o de noventa días en el caso de buques. Antes del 31 de diciembre de 2009 se localizaban en sede del prestador. Con la nueva norma se localizan en el lugar en que el medio de transporte se pone efectivamente a disposición del destinatario, con independencia de que sea empresario, profesional o particular.

Se localizan en el TAI cuando el medio de transporte se pongan a disposición del destinatario en dicho territorio

- Aunque la norma guarda silencio sobre el resto de arrendamientos de medios de transporte, es decir los considerados a largo plazo, la regla que se aplica es la general. Es decir si el destinatario es un empresario o profesional, se localizarán en sede del destinatario, mientras que si el destinatario es un particular, se entenderán localizados en sede del prestador.

3. DEVENGO DEL IMPUESTO

Cuando se aplique la regla general, es decir que el destinatario sea el sujeto pasivo de la prestación del servicio y ésta se lleve a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

4. SE SUPRIME LA VIS ATRACTIVA

Recordamos que la Ley del Impuesto considera establecidos en el TAI a los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas al Impuesto desde dicho establecimiento. A partir de ahora se requiere la intervención del establecimiento permanente en la operación para considerar al sujeto pasivo establecido en el TAI. Si no se hubiera modificado el precepto anterior, cuando el prestador del servicio, situado fuera del TAI, tuviera en este territorio un establecimiento permanente, tendría que repercutir el Impuesto por los servicios localizados en este último lugar. Ello implicaría que no se pudiera aplicar la regla general de localización de los servicios entre empresarios, aun cuando el establecimiento permanente no hubiera participado en la prestación del servicio.

5. SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO

5.1. Solicitud de devolución de empresarios y profesionales establecidos en el TAI por las cuotas soportadas en un territorio de otro Estado Miembro.

La devolución de dichas cuotas se solicitará mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la AEAT. Dicho órgano decidirá su remisión por vía electrónica al Estado miembro correspondiente en un plazo máximo de 15 días, contados a partir de la recepción de la solicitud. En el caso de que no proceda la remisión de la solicitud porque el solicitante no haya tenido la consideración de empresario o profesional, haya realizado exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total del Impuesto o porque realice exclusivamente actividades que tributen por el REGAP o recargo de equivalencia, se notificará al solicitante por vía electrónica que no procede el envío de la solicitud.

5.2. Solicitud de devolución por las cuotas soportadas en el TAI por empresarios y profesionales establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

- Requisitos previos de los solicitantes:
 - No pueden haber realizado en el TAI entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo, salvo aquellas en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios o hubieran realizado servicios de transporte y sus servicios accesorios cuando éstos se encuentran exentos del Impuesto.
 - Deberán destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el TAI a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir en el Estado miembro en donde estén establecidos.

- Procedimiento: la solicitud se presentará por vía telemática a través de Internet utilizando el formulario previsto en el portal electrónico de la Administración tributaria del Estado miembro donde se encuentre establecido el solicitante. Los establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla deberán dirigirse al portal electrónico de la AEAT, ésta comunicará al solicitante la fecha de la recepción de la solicitud por e-mail. Sólo se considerará presentada cuando la solicitud contenga toda la información.
- Plazo: se inicia desde el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera. Sin embargo, podrán referirse a un período de tiempo inferior a 3 meses cuando dicho período constituya el saldo de un año natural.
- Contenido de la solicitud: las cuotas soportadas del período al que se refieran. En el caso de importaciones de bienes, la solicitud contendrá las cuotas soportadas durante un trimestre o en el curso del año natural. No obstante, podrá presentarse una nueva solicitud referida a un año natural que comprenda, en su caso, las cuotas soportadas por operaciones no consignadas en otras anteriores, siempre que las mismas se hayan realizado durante el año natural considerado.
- Datos a incorporar en la solicitud:
 - Nombre y apellidos o denominación social y dirección completa del solicitante.
 - NIF a efectos del IVA.
 - Una dirección de correo electrónico.
 - Descripción de la actividad empresarial o profesional.
 - Identificación del período de devolución a que se refiera la solicitud.
 - Una declaración del solicitante en la que manifieste que no realiza operaciones que quedan fuera del régimen especial de devolución.
 - Cuanto se trate de un EP, deberá manifestar que no se han realizado entregas de bienes o prestaciones de servicios desde ese EP durante el período a que se refiere la solicitud.
 - Identificación y titularidad de una cuenta bancaria incorporando el IBAN y el BIC.
 - Los datos adicionales y de codificación que se soliciten por cada factura o documento de importación.
- Cuantía mínima de la devolución: el importe total de las cuotas solicitadas en la declaración no podrá ser inferior a 400 €, si es solicitud trimestral, ó 50 € si se solicita con carácter anual.
- Información adicional: la AEAT podrá requerir información al Estado miembro cuando entienda que no dispone de toda la información. Se realizará por correo electrónico dentro del plazo de 4 meses contados desde la recepción. Asimismo se podrá requerir al solicitante que aporte los originales de las facturas o documentos cuando se juzgue necesario. Tales documentos deben guardarse durante el período de prescripción del Impuesto.

- Regularización: cuando con posterioridad a la solicitud se regularice el porcentaje de deducción calculado provisionalmente en el Estado miembro donde radica el solicitante, se deberá proceder a corregir su importe en una solicitud de devolución que se presente durante el año natural siguiente al período de devolución cuyo porcentaje haya sido objeto de rectificación. Si no se ha presentado ninguna solicitud de devolución durante el año, dicha rectificación se tendrá que realizar mediante el envío de una solicitud de rectificación por vía electrónica a través del portal electrónico de la Administración tributaria del Estado de establecimiento del solicitante.
- Resolución: deberá adoptarse y notificarse durante los 4 meses siguientes a la fecha de su recepción. Cuando se necesite información adicional o ulterior, la resolución deberá adoptarse y notificarse en el plazo de 2 meses. En estos casos el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de 6 meses y máxima de 8.
- Abono de las cuotas: una vez reconocida la devolución, la AEAT procederá a su abono en un plazo de 10 días.
- Reclamación: la desestimación total o parcial de la solicitud podrá ser recurrida por el solicitante en vía económico-administrativa.
- Devolución del abono de la devolución: procederá cuando con posterioridad al abono se pusiera de manifiesto la improcedencia de la misma por no cumplir con los requisitos obligatorios o por haberse obtenido en virtud de datos falsos, incorrectos o inexactos. En estos casos la AEAT procederá a recuperar el importe satisfecho al solicitante junto con los intereses de demora y, en su caso, la sanción que corresponda.

5.3. Solicitudes de devolución del IVA presentadas por empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, pero sí en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, correspondientes a cuotas soportadas en 2009.

Las solicitudes de devolución presentadas hasta el 31 de diciembre de 2009 se tramitarán de acuerdo con la redacción de la norma vigente hasta dicha fecha.

6. CONTENIDO Y PLAZOS DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN RECAPITULATIVA DE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS.

La declaración deberá recoger, además de la información relativa a las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes como sucedía hasta ahora, también de las prestaciones intracomunitarias de servicios que se realicen, consignando los datos de identificación de los proveedores y adquirientes de los bienes y los prestadores y destinatarios de los servicios, así como de la base imponible total de las operaciones efectuadas con cada uno de ellos.

- Procedimiento: se presentará a través de un formulario alojado en la página web de la AEAT.
- Plazo para su presentación: deberá presentarse por cada mes natural durante los 20 primeros días naturales del mes inmediato siguiente, salvo la correspondiente al mes de julio, que podrá presentarse durante el mes de agosto y los 20 primeros días naturales del mes de septiembre. La declaración correspondiente al último período del año podrá presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero. Cuando ni durante el trimestre ni en cada uno de los cuatro trimestres naturales anteriores el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que deban consignarse en la declaración recapitulativa, supere los 100.000 €, excluido el IVA, la declaración deberá presentarse durante los 20 primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período trimestral. Si al final de cualquiera de los meses que componen el trimestre natural se superara el umbral anterior, deberá presentarse una declaración recapitulativa para el mes o los meses transcurridos desde el comienzo de dicho trimestre natural durante los 20 primeros días naturales inmediatos siguientes. No obstante, se podrá autorizar que la declaración se refiera al año natural cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - Que el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, excluido el IVA, realizadas durante el año natural anterior no sea superior a 35.000 €.
 - Que el importe total de las entregas de bienes, que no sean medios de transporte nuevos, exentas del IVA, no sea superior a 15.000 €.

7. ASIGNACIÓN DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Deberán contar con el NIF los empresarios o profesionales que sean destinatarios de los servicios prestados por otros empresarios o profesionales no establecidos en el TAI respecto de los cuales sean sujetos pasivos. También aquellos empresarios o profesionales que presten servicios que no se localicen en el TAI cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.

Madrid, enero 2.010