

AVANCE NORMATIVO

Octubre 2009

NOVEDADES EN MATERIA DE IVA PREVISTAS PARA 2010

La reforma prevista en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para 2010, por su calado y por el incremento para las empresas de las obligaciones formales y de información asociadas a las mismas, aconseja la difusión de este breve avance normativo aunque todavía no están disponibles los textos legales y reglamentarios definitivos.

El 1 de enero de 2010, debido a la transposición a la legislación interna de de dos directivas de la Unión Europea (las Directivas 2008/8 y 2008/9, conocidas como “tax package”), entrarán en vigor dos importantes modificaciones en el IVA que afectan al comercio internacional y que cambian, por un lado, las reglas de localización de los servicios transfronterizos y, por otro, el sistema de devolución del IVA soportado en otros Estados miembros.

A dicho efecto, el Ministerio de Hacienda publica en su página web el Anteproyecto de Ley en el que se contemplan las adaptaciones necesarias de la normativa Interna del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Proyecto de Real Decreto de “*Modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimiento de aplicación de los tributos, de adaptación de la normativa tributaria a las disposiciones comunitarias y de modificación de otras normas con contenido tributario*”¹. Queda pendiente, a fecha de hoy, la aprobación de dichos proyectos en su redacción definitiva y su desarrollo mediante las correspondientes Órdenes Ministeriales.

En los citados proyectos legislativos, se proponen además diversas medidas de carácter general, relativas al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, de Impuestos Especiales, etc. que analizaremos en siguientes avances normativos.

Adicionalmente, reseñamos las novedades más significativas de ámbito nacional previstas en materia de IVA; la modificación al alza determinados tipos de IVA y el retraso en la fecha de presentación telemática obligatoria de los Libros registros de IVA hasta el ejercicio 2012.

I. Nuevas reglas de localización de servicios transfronterizos

Actualmente la regla general de localización de las prestaciones de servicios a efectos del IVA responde a un modelo de tributación en origen. Es decir, la operación se localiza en el territorio en el que se encuentre la sede del prestador o el establecimiento permanente desde que se presta el servicio.

¹ Accesibles respectivamente en:

http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Anteproyecto_Ley_TransDirectivas_IvaNoResidentes.pdf

<http://www.meh.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/Gestión%20del%20Portal/Proyectos%20normativos/PROYECTO%20RD%20OBLIGACIONES%20FORMALES.pdf>

Siendo ésta la regla general, su aplicación en la práctica se ha visto reducida a prestaciones de servicios relativas a arrendamiento de medios de transporte, hoteles, restaurantes y a aquellos otros que no permiten su encuadre en ninguna de las reglas especiales.

A partir del 1 de enero de 2010, la regla general se modifica para servicios prestados a empresarios o profesionales (B2B), pasando a ser la regla general inversa, es decir, el servicio se entenderá localizado a efectos del IVA en la sede del destinatario de dicho servicio^{2,3}.

En aplicación de esta nueva regla general de localización, los servicios prestados a empresarios o profesionales no residentes no quedan sujetos al IVA Español y, por lo tanto, no procederá la repercusión del IVA. Será el destinatario no residente quién habrá de autorrepercutirse el IVA de su estado de residencia (o, en su caso, impuesto análogo) y deducir el mismo total o parcialmente según corresponda.

Se pretende con el nuevo criterio general de localización reseñado, reducir los supuestos y la problemática de la devolución de IVA soportado en otros estados miembros (procedimiento de devolución que también se modifica como luego veremos).

No obstante, se mantendrá el actual criterio de sede o establecimiento del prestador, cuando los servicios sean prestados a consumidores finales (B2C).

Adjuntamos un **Anexo** con un cuadro resumen de las modificaciones y tratamiento propuesto para los diversos tipos de servicios.

Finalmente, hay que destacar que se amplía la obligación de información periódica que ya se venía exigiendo respecto de operaciones adquisiciones y entregas intracomunitarias de bienes (modelo 349) a las prestaciones de servicios transfronterizas localizadas en sede del destinatario.

No se dispone aún del nuevo modelo de declaración, no obstante cabe anticipar que:

- el modelo 349 se presentará mensualmente, en lugar de trimestralmente, cuando las operaciones objeto de declaración superen 50.000 Euros (100.000 Euros hasta 2012) en el trimestre en curso o en alguno de los tres anteriores. Se establece la posibilidad de que el Ministerio de Hacienda pueda autorizar la declaración anual en determinados supuestos y para empresarios con un volumen de operaciones en el año natural anterior que no exceda de 35,000 Euros.
- deberá incluirse en la citada declaración un detalle de los aspectos básicos de las prestaciones de servicios realizadas en cada período de declaración:

² Como sucede en la actual normativa, se exceptúa la regla general para determinados servicios. Con carácter general aquellos relacionados con bienes inmuebles y servicios de hostelería, docencia, recreativos, científicos, etc.

³ Aunque no se detallan las modificaciones introducidas por el Anteproyecto en materia de IGIC, por limitaciones de formato, es necesario destacar que, con carácter general se introducen cambios similares en la normativa de dicho Impuesto.

identificación del destinatario (nombre/ denominación social y NIF IVA atribuido por otro estado miembro), tipo de servicio, base imponible y fecha de devengo.

Lo anterior supone para aquellos que presten o reciban servicios transfronterizos la conveniencia de analizar el posible impacto del cambio normativo desde la perspectiva de la tipología de los servicios prestados/recibidos y, posiblemente más importante o urgente en la práctica, desde la perspectiva de la adaptación de los sistemas de información y contabilidad para el adecuado cumplimiento de las nuevas obligaciones fiscales impuestas.

II. Nuevo procedimiento de devolución de cuotas de IVA soportadas en otros estados miembros

De acuerdo con el nuevo procedimiento de devolución de cuotas de IVA soportadas en otros estados miembros, a partir de 1 de enero de 2010 ya no será necesario que los empresarios o profesionales establecidos en España soliciten la devolución de IVA soportado ante cada una de las Administraciones tributarias de los distintos estados miembros como sucede en la actualidad. A futuro se podrá reclamar la devolución a la Administración tributaria española mediante un sistema de ventanilla única y a través de una página web establecida al efecto.

Aclarar, no obstante, que las solicitudes de devolución que se soliciten respecto del ejercicio 2009, aun cuando se puedan efectuar con posterioridad al 1 de enero de 2010, se realizarán con los requisitos de la actual normativa.

Se trata de una mejora en la gestión de las devoluciones, que unida al esfuerzo por simplificar las reglas de localización de servicios transnacionales, debería suponer que se faciliten y agilicen las devoluciones de IVA soportado en otros Estados miembros (que en la actualidad, con carácter general, sufren significativas demoras).

III. Otras modificaciones al hilo de la adaptación a la normativa comunitaria

El anteproyecto introduce una serie de modificaciones normativas adicionales en unos casos como transposición a la normativa interna de directivas comunitarias y, en otros, al objeto de alinear la normativa interna con la comunitaria.

Brevemente cabe reseñar las siguientes modificaciones con efecto a partir del 1 de enero de 2010:

- **Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI):** se incide en la obligación de registro de los prestadores y receptores de servicios localizados en sede del destinatario (aunque dicha obligación ya resultaba del literal de la anterior normativa).
- **Vis atractiva de los establecimientos permanentes:** a diferencia del actual tratamiento, a futuro no será necesario repercutir IVA español a un empresario o profesional con un establecimiento permanente en España cuando dicho establecimiento permanente no intervenga en la prestación del servicio.
- **Devengo “presunto” a 31 de diciembre:** las prestaciones de servicios que se lleven a cabo de forma continuada durante más de un año y en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del impuesto, siempre que no existan pagos anticipados, se entenderán devengadas a 31 de diciembre de cada año.

- **Concepto de empresario a efectos del IVA:** se incluye, a los efectos de la aplicación de las reglas de localización de servicios, a personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales conjuntamente con otras que no lo son y a personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales pero dispongan de un número de identificación a efectos del IVA suministrado por la Administración Española.

IV. Modificación de determinados tipos de IVA

Con efectos a partir del 1 de julio de 2010, los tipos de IVA en el territorio de aplicación del Impuesto (España excepto Canarias, Ceuta y Melilla) se modificarán en los siguientes términos:

- Tipo general: se eleva del 16 al 18%
- Tipo reducido: se eleva del 7 al 8%
- Tipo super-reducido: se mantiene en el 4%

V. Presentación electrónica de los Libros registro de IVA

La obligación general de presentar la declaración informativa (Modelo 340) por vía electrónica con el contenido de los Libros registro de IVA en vigor para las operaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2010 conforme a la actual normativa, se retrasaría de nuevo al 1 de enero de 2012 en virtud de lo previsto en el citado Proyecto de Real Decreto.

Aquellos que venían presentando dichas declaraciones por haberse acogido al régimen de devolución de IVA mensual mantendrán las mismas obligaciones formales y de información.

En caso de precisar información adicional, por favor contacten con:

Carlos Pérez Medina – E: carlos.perez@summa4.es

Gonzalo de Montis Kramer – E: gonzalo.montis@summa4.es

ANEXO: Resumen de las modificaciones introducidas en las reglas de localización de prestaciones de servicios a efectos del IVA

DESCRIPCION DEL SERVICIO O CONCEPTO	RÉGIMEN ACTUAL		A PARTIR DE 01/01/2010	
	Servicios prestados a sujetos pasivos	Servicios prestados a no sujetos pasivos	Servicios prestados a sujetos pasivos	Servicios prestados a no sujetos pasivos
Regla General	Sede del prestador	Sede del prestador	<i>Sede del destinatario</i>	Sede del prestador
Inmuebles	Localización inmueble	Localización inmueble	Localización inmueble	Localización inmueble
Tasaciones y ejecuciones de obras sobre bienes muebles. Prestaciones de servicios accesorias al transporte.	Realización material	Realización material	<i>Sede del destinatario</i>	Realización material
Arrendamiento de medios transporte	Sede del prestador	Sede del prestador	<i>Puesta en posesión (corto plazo). Destinatario (otros) (2)</i>	<i>Puesta en posesión (corto plazo). Origen (otros)(2)</i>
Transporte	Parte de trayecto español	Parte de trayecto español	<i>Parte de trayecto español (para personas); destinatario (para bienes)</i>	Parte de trayecto español
Transporte intracomunitario bienes	Inicio salvo nº IVA	Lugar de inicio	<i>Sede del destinatario</i>	Lugar de inicio
Restaurante y catering	Sede del prestador	Sede del prestador	<i>Prestación material</i>	<i>Prestación material</i>
Restaurante y catering en transporte	Inicio transporte	Inicio transporte	Inicio transporte	Inicio transporte
Servicios culturales, docentes, artísticos, deportivos y hoteleros (alojamiento).	Realización material	Realización material	Realización material (1)	Realización material
Servicios prestados por Vía Electrónica	Sede del destinatario	Origen (prestador UE); Destino (prestador no UE)	Sede del destinatario	Origen (prestador UE); Destino (prestador no UE)
Servicios de asesoramiento, ingeniería, financieros etc. a no UE	Sede del destinatario	Sede del destinatario	Sede del destinatario	Sede del destinatario
Telecomunicaciones, radio, TV	Sede de destinatario	Origen UE; Destino no UE	Sede del destinatario	Origen UE; Destino no UE
Regla de cierre: Utilización o explotación Efectiva en España	Aplicable a servicios de asesoramiento, consultoría, publicidad, financieros con destinatario empresario no establecido en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla; a servicios de telecomunicaciones (con independencia del tipo de destinatario) y prestados por vía electrónica, así como los de mediación en los anteriores		Se añaden los servicios de arrendamiento de medios de transporte	

Notas: (1) A partir del 1 de enero de **2011**, respecto de los servicios relativos a manifestaciones culturales, artísticas o deportivas, ferias y exposiciones, quedan sujetos los servicios de acceso y accesorios a éste en el lugar de celebración del evento y en sede del destinatario los de organización de los eventos prestados a un empresario o profesional.
(2) Se modifica la regla de localización de servicios de arrendamiento de medios de transporte con efectos 1 de enero de **2013**.