



## **MODIFICACIONES NORMATIVAS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

**-CAMBIO TIPOS DE GRAVAMEN-  
-DIRECTIVAS “PAQUETE IVA”-**

## Introducción

### 1. Modificación Tipos Impositivos del IVA

### 2. Localización de las Prestaciones de Servicios

2.1. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.

2.2. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

2.3. Devengo de determinadas prestaciones de servicios.

### 3. Simplificación del procedimiento de devolución del IVA a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad.

3.1. Solicitudes de devolución de empresarios/profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad

### 4. Nueva configuración mod. 349: Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitaria

4.1. Contenido de la declaración

4.2. Plazo de presentación

4.3. Entrada en vigor en Gipuzkoa.

## INTRODUCCIÓN

A lo largo de las próximas semanas y meses se van a producir importantes modificaciones que van a afectar a la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Algunas de ellas ya han sido aprobadas, con efectos a partir de una fecha determinada del presente año 2010, y otras se encuentran pendientes de aprobación, pero, como veremos con posterioridad, se trata de reglas ya vigentes como consecuencia de la aplicabilidad directa de la normativa comunitaria.

En el primer grupo de novedades, las ya aprobadas tanto estatal como foralmente, nos encontramos con los nuevos tipos impositivos aplicables en el IVA a partir del 1 de julio de 2010. En este sentido, a partir de esa fecha se sustituirá el actual tipo general del 16%, por el 18%, e igualmente se aumentará el tipo reducido, actualmente del 7%, hasta el 8%.

El segundo grupo de novedades, aún no aprobadas por Ley, vienen como consecuencia de la aprobación, a lo largo de 2008 y en el seno de la Unión Europea, de un conjunto de Directivas Comunitarias que introdujeron cambios significativos en el IVA, las cuales recibieron el nombre de **“Paquete IVA”**.

Dichas Directivas, modificaban y completaban a la Directiva 2006/112/CEE (Directiva reguladora del IVA), pudiéndose englobar los principales cambios en tres aspectos principales:

- Modificaciones en el Régimen aplicable a la localización de las prestaciones de servicio. Esta es una cuestión clave para determinar la sujeción de las operaciones comerciales al IVA de uno u otro Estado Miembro.
- Simplificación del procedimiento de devolución del IVA a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, pero establecidos en la Comunidad Europea.
- Modificación de los plazos de presentación y contenido de la Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias (**Mod.349**).

De acuerdo con lo dispuesto en esas Directivas, los Estados Miembros tenían la obligación de transponer a su normativa interna lo dispuesto en las Directivas con efectos a partir del 1 de enero de 2010.

En España, y por extensión en Gipuzkoa, no se ha efectuado hasta el momento dicha transposición, estando a la espera de la aprobación del Proyecto de Ley que se encuentra en el Congreso de los Diputados. A expensas de este desarrollo normativo, que será inminente, en aplicación de los Principios Generales del Derecho Comunitario, las Directivas del 2008 “Paquete IVA” son directamente aplicables ya que, ha expirado el plazo para su transposición (01-01-2010) sin que ésta haya tenido lugar en el ordenamiento jurídico estatal y foral..

Por todo ello y, dada la importancia de la cuestión, la Dirección General de Tributos, con fecha 23 de Diciembre de 2009, aprobó una resolución por la que se establecían un conjunto de criterios interpretativos que permitían dar cumplimiento y aclarar la nueva normativa aplicable en virtud del “Paquete IVA”, todo ello hasta que se aprobase el Proyecto Ley que modifique la Ley 37/1992, del IVA, y por ende, el Decreto Foral 102/1992, por el que se adapta la normativa fiscal de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, del IVA.

Con todo ello, hemos considerado interesante hacer un estudio completo de todas aquéllas medidas que bien, por estar ya aprobadas pero no en vigor hasta el 1 de julio de 2010, bien por estar pendiente de aprobación pero en vigor, en virtud de la aplicabilidad directa de las Directivas, desde el 1 de enero de 2010, resultan de gran relevancia por las importantes modificaciones que han introducido e introducirán en el futuro en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

En el primero de los puntos se hará mención a la modificación de los tipos impositivos con efectos a efectos a partir del 1 de julio de 2010, para con posterioridad en los siguientes apartados centrarse en las modificaciones previstas en las Directivas Comunitarias, atendiendo igualmente al contenido de los Anteproyectos de Ley que transpondrán las mismas a la normativa interna.

## 1. MODIFICACIÓN TIPOS IMPOSITIVOS

Con fecha 21 de enero de 2010, se ha publicado en el Boletín de Gipuzkoa el Decreto Foral Norma 1/2010, de modificación de diversos impuestos, que, entre otras cosas, ha modificado los tipos impositivos del IVA con efectos a partir del 1 de julio de 2010.

Por lo tanto a partir del 1 de julio de 2010, los tipos impositivos del IVA serán los siguientes:

- Tipo General: **18%** (antes 16%)
- Tipo reducido: **8%** (antes 7%)
- Tipo superreducido: **4%**

Igualmente se ha establecido un nuevo supuesto de operaciones a las que se aplica el tipo reducido, consistente en;

- Los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

## 2. LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

Como se ha dicho con anterioridad durante el año 2008 fueron aprobadas diferentes Directivas comunitarias que introducían cambios significativos en el IVA, entre ellos, la modificación de las reglas aplicable al objeto de localizar las prestaciones de servicios, cuestión clave para la sujeción de las operaciones al IVA de un Estado Miembro o de otro.

Hasta la aprobación de estas Directivas, las reglas de localización han estado fundamentadas en un modelo de tributación de las prestaciones de servicios en origen, de forma que un servicio se debía entender localizado, por ejemplo, en España, quedando por tanto sujeto al mismo, en la medida en que la sede del prestador o el establecimiento permanente desde el que se prestara se encontrara en ese territorio. Esta ha sido la regla general, si bien su aplicación práctica ha quedado muy reducida, esencialmente porque las reglas especiales, previstas para una gran diversidad de servicios, se han convertido en las aplicables prioritariamente.

Por ello, se ha entendido conveniente modificar la regla general, distinguiendo las siguientes operaciones:

- Prestaciones de servicio en las que prestador y destinatario tienen condición de empresario, la tributación se localiza en la jurisdicción de destino.
- Prestaciones cuyo destinatario es un particular, la tributación se localiza en la jurisdicción de origen.

A continuación se desarrollarán más extensamente las nuevas Reglas Generales y Especiales de localización de las prestaciones de servicio.

## 2.1. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.

1. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el **territorio de aplicación del Impuesto (en adelante, España para una mejor comprensión)**<sup>1</sup>, en los siguientes casos:

- Cuando el destinatario sea un empresario o profesional y radique en **España** 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.
- Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en **España**.

2. No obstante lo dispuesto en 2º párrafo anterior, no se entenderán realizados en **España** los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad:

- a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.
- b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

---

<sup>1</sup> Se puede tomar como referencia cualquier Estado para facilitar la comprensión de la localización de las prestaciones a efectos IVA. La referencia a España, en nuestro caso, se entiende a Gipuzkoa a efectos de efectuar las declaraciones de IVA.

- c) Los de publicidad.
- d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1º del apartado uno del artículo 70 de la Ley 37/1992.
- e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.
- f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.
- g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados, respectivamente, en los números 16º y 18º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.
- h) Los de cesión de personal.
- i) El doblaje de películas.
- j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.
- k) La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.
- l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.
- m) Los servicios prestados por vía electrónica.
- n) Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

## 2.2. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

Se entenderán prestados **en el territorio de aplicación del Impuesto (en adelante, España)**<sup>2</sup> los siguientes servicios:

1. Las siguientes prestaciones de servicios relacionados con **bienes inmuebles** que radiquen en **España**:
  - a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
  - b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
  - c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
  - d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
  - e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
  - f) Los de alquiler de cajas de seguridad.
  - g) La utilización de vías de peaje.
  - h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.
2. Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discorra por España:
  - a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.
  - b) Los de transporte de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional siempre que no se trate de transportes intracomunitarios de bienes.
3. Los 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, cuando se presten materialmente en **España**, cualquiera que sea su destinatario.
4. Los prestados por vía electrónica 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, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en **España**.
5. Los de restaurante y catering en los siguientes supuestos:
  - a) Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en **España**.
  - b) Los restantes servicios de restaurante y catering cuando se presten materialmente en **España**.
6. Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en **España**.

---

<sup>2</sup> Se puede tomar como referencia cualquier Estado para facilitar la comprensión de la localización de las prestaciones a efectos IVA. La referencia a España, en nuestro caso, se entiende a Gipuzkoa a efectos de efectuar las declaraciones de IVA.

7. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en **España** y su destinatario no sea un empresario o profesional:
  - a) Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares.
  - b) Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.
8. Los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, 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, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en **España** y la utilización o explotación efectivas de dichos servicios se realicen en el citado territorio.
9. Los servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte cuando estos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en **España**.

A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.

### 2.3. Devengo de determinadas prestaciones de servicios.

En las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto, se lleven 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.

### 3. Simplificación del procedimiento de devolución del IVA a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad.

El nuevo sistema de devolución se basa en un sistema de ventanilla única, en el cual los solicitantes deberán presentar por vía electrónica las solicitudes de devolución del Impuesto soportado en un Estado miembro distinto de aquel en el que estén establecidos; para ello, utilizarán los formularios que se encuentren en la página web correspondiente a su Estado de establecimiento.

Dicha solicitud se remitirá por el Estado de establecimiento al Estado de devolución, es decir, aquel en el que se haya soportado el Impuesto.

#### 3.1. Solicitudes de devolución de empresarios/profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad.

- Las solicitudes de devolución se presentarán por vía electrónica a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal.

Dicho órgano informará sin demora al solicitante de la recepción de la solicitud por medio del envío de un acuse de recibo electrónico y decidirá su remisión por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas en el plazo de 15 días contados desde dicha recepción.

- No procederá la remisión de la solicitud cuando, durante el periodo al que se refiera, concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:
  - a) Que no haya tenido la condición de empresario o profesional.
  - b) Que haya realizado exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total del Impuesto.

c) Que realice exclusivamente actividades que tributen por los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

- La solicitud de devolución deberá contener la siguiente información:
  1. Nombre y apellidos o denominación social y dirección completa del solicitante.
  2. CIF del solicitante.
  3. Una dirección de correo electrónico.
  4. Descripción de la actividad empresarial o profesional del solicitante a la que se destinan los bienes y servicios correspondientes a las cuotas del Impuesto cuya devolución se solicita.
  5. Identificación del período de devolución a que se refiera la solicitud.

La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrá referirse a un período inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará 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.

6. Identificación y titularidad de la cuenta bancaria, con mención expresa a los códigos IBAN y BIC que correspondan.
- La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los 4 meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma.

Reconocida la devolución, deberá procederse a su abono en los 10 días siguientes a la finalización de los plazos a que se refiere el apartado anterior de este artículo

## 4. NUEVA CONFIGURACIÓN MOD. 349: DECLARACIÓN RECAPITULATIVA DE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Otra de las modificaciones previstas en las Directivas Europeas “Paquete IVA” hacían referencia al régimen aplicable a la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, debiendo entrar en vigor en todos los Estados Miembros la nueva normativa con carácter imperativo a partir del 1 de enero de 2010.

A los efectos de dar cumplimiento a las Directivas comunitarias, se ha aprobado en Gipuzkoa la Orden Foral 55/2010, publicada en el Boletín Oficial de Gipuzkoa de fecha 29 de enero de 2010, por la que, por un lado, se ha aprobado el nuevo modelo 349 y, por otro lado, se ha adaptado el contenido del mismo a la nueva normativa europea.

Las principales novedades afectan al plazo de presentación del modelo, **generalizándose el periodo de declaración mensual**, así como la necesidad de **declarar las prestaciones de servicios comunitarios**.

### 4.1. Contenido de la declaración

En la declaración recapitulativa modelo 349 se consignarán las siguientes operaciones:

#### 1. Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro

Quedarán excluidas de las entregas de bienes a que se refiere este número las operaciones:

- a) Las entregas de medios de transporte nuevos realizadas a título ocasional por las personas comprendidas en el artículo 5, apartado uno, párrafo e) del Decreto Foral 102/1992.
- b) Las realizadas por sujetos pasivos del IVA para destinatarios que no tengan atribuido un número de CIF en cualquier otro Estado miembro de Comunidad Europea.



2. **Las adquisiciones intracomunitarias** de bienes sujetas al Impuesto, realizadas por personas o entidades identificadas a efectos del mismo en el territorio de aplicación del tributo.
3. **Las prestaciones intracomunitarias de servicios. (NOVEDAD)**
4. **Las adquisiciones intracomunitarias de servicios. (NOVEDAD)**
5. Las entregas subsiguientes en otros Estados miembros de las adquisiciones intracomunitarias exentas por operación triangular.

#### 4.2. Plazo de presentación (NOVEDAD)

El período de declaración y los plazos para la presentación de la declaración recapitulativa serán los siguientes:

1. **Con carácter general**, la declaración recapitulativa deberá presentarse **por cada mes natural** durante los 25 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.
2. Cuando ni durante el trimestre de referencia ni en cada uno de los 4 trimestres naturales anteriores el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que deban consignarse en la declaración recapitulativa sea superior a 100.000 euros<sup>3</sup>, excluido el IVA, la declaración recapitulativa deberá presentarse durante los 25 primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período trimestral, salvo la del último trimestre del año, que deberá presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero.

Si al final de cualquiera de los meses que componen cada trimestre natural se superara el importe mencionado en el párrafo anterior, deberá presentarse una declaración recapitulativa para el mes o los meses transcurridos desde el comienzo de dicho trimestre natural durante los 25 primeros días naturales inmediatos siguientes, de acuerdo con el siguiente criterio:

- a) Si se supera el importe mencionado en el párrafo anterior en el 1º mes del trimestre natural, deberá presentarse una declaración mensual incluyendo las operaciones realizadas en dicho mes.
  - b) Si se supera el importe mencionado en el párrafo anterior en el 2º mes del trimestre natural, deberá presentarse una declaración mensual, en la que se incluirán las operaciones correspondientes a los 2 primeros meses del trimestre y se incorporará una marca en la que se indique que se trata de un trimestre truncado.
3. La declaración recapitulativa se referirá al año natural y se presentará durante los 30 primeros días naturales del mes de enero siguientes a dicho año, cuando concurren las dos circunstancias siguientes:
    - a) Que el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, realizadas durante el año natural anterior no sea superior a 35.000 euros.
    - b) Que el importe total de las entregas intracomunitarias de bienes, que no sean medios de transporte nuevos, realizadas durante el año natural anterior, no sea superior a 15.000 euros.

#### 4.3. Entrada en vigor en Gipuzkoa

Esta nueva normativa ha entrado en vigor desde el 29 de Enero de 2010, siendo directamente aplicable desde esta fecha.

---

<sup>3</sup> A partir del año 2012 el límite será de 50.000 euros.