



**S E N E O R**  
ABOGADOS • ECONOMISTAS

06/11

## **CIRCULAR INFORMATIVA**

Junio de 2011

### **SUMARIO**

#### **fiscal**

- I** Nuevo tratamiento en el IVA de las retribuciones en especie.
- II** Interpretación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### **miscelánea**

- III** Calendario fiscal



**S E N E O R**  
ABOGADOS • ECONOMISTAS

[www.seneor.com](http://www.seneor.com)

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.



## EDITORIAL

La reciente publicación (entendida como su inclusión en la web específica) de una Resolución de la Dirección General de Tributos en respuesta a una consulta vinculante a ella formulada, en relación al tratamiento en el Impuesto sobre Valor Añadido de las retribuciones en especie ha supuesto una importante modificación en los criterios aplicados hasta la fecha.

La consulta ha sido descolgada de la web de la DGT a los pocos días de su publicación, lo que se ha interpretado como un posible replanteamiento de los criterios interpretativos del Órgano directivo.

Así pues, sin conocer su desenlace definitivo, por su interés y trascendencia, incluimos un artículo resumiendo los principales aspectos de la Resolución, cuya principal conclusión se centra en el hecho de la obligación de repercutir IVA por las retribuciones en especie concedidas al personal, cuando exista una relación directa entre éstas, el salario en metálico y el trabajo del empleado.

El segundo artículo, pretende ser un resumen de los aspectos más significativos del *Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (refundición).*

De su exposición de motivos podemos deducir su objetivo:

*“El objetivo del presente Reglamento es garantizar una aplicación uniforme del actual sistema del IVA, estableciendo para ello disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, en particular por lo que respecta a los sujetos pasivos, la entrega de bienes y la prestación de servicios y el lugar de realización de los hechos imposables. El presente Reglamento se limita a lo estrictamente necesario para lograr los objetivos perseguidos, con arreglo al principio de proporcionalidad enunciado en el artículo 5, apartado 4, del Tratado de la Unión Europea. Como los reglamentos son obligatorios y directamente aplicables en cada Estado miembro, la mejor manera de asegurar la uniformidad de la aplicación es a través de un reglamento”*



## I. NUEVO TRATAMIENTO EN EL IVA DE LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE

La reciente resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de marzo de 2011, número V0745-11, introduce una destacable novedad en cuanto al tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de determinadas retribuciones en especie.

En síntesis, dicha resolución considera que cuando exista una relación directa entre el trabajo del empleado a favor de la empresa, su salario en metálico y la retribución en especie, se entenderá que dicha retribución en especie constituye una prestación de servicios sujeta al IVA por la que la empresa deberá repercutir la correspondiente cuota. Hasta la fecha se había considerado que todas las retribuciones en especie constituían un supuesto de autoconsumo por parte de la empresa, y no una prestación de servicios sujeta al IVA.

Esta nueva interpretación se basa principalmente en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK Ltd, asunto C40/09, que a su vez considera que las ventajas recibidas en especie en el marco de un sistema de retribución flexible constituyen prestaciones de servicios por parte de la empleadora, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para fundamentar su conclusión, el Tribunal considera que en el caso analizado existe una relación directa entre la entrega de bienes en especie a los empleados y la parte de la retribución en metálico a la que éstos deben renunciar. El Tribunal asimila esta renuncia a una contraprestación.

A partir de ello, la Dirección General de Tributos concluye que “en aquellos supuestos en los que exista una relación directa entre el servicio prestado por el empleador [la retribución en especie] y la contraprestación percibida por el mismo, se produce una prestación de servicios efectuada a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Por el contrario, la propia Dirección General de Tributos explicita que cuando el trabajo y el salario “no dependen de la percepción o no de esta retribución no dineraria, no cabrá considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida [de un servicio].”

Esta interpretación, que en los términos formulados por la Dirección General parece poderse extender a todo tipo de retribución en especie, conlleva de inmediato un interrogante, ¿cuándo existirá dicha interdependencia entre trabajo, salario y retribución en especie?, cuya respuesta dependerá de cada caso en concreto y, en todo caso conllevará una importante incertidumbre.

En todo caso, sí podemos anticipar que todos los supuestos de retribución en especie efectuados en el marco de un sistema de retribución flexible serán susceptibles de interpretarse en la nueva línea de la Dirección General de Tributos.

La propia Dirección General de Tributos parece no ser ajena a esta crítica, por cuanto pocas semanas después de su publicación ha decidido retirar la referida consulta de su base de datos. Ello no obstante, dicha retirada no constituye una revocación formal de los criterios anteriormente referidos. Por ello, en tanto no se verifique dicha hipotética revocación bien sea por la misma Dirección General de Tributos o bien mediante un pronunciamiento al efecto por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central, al cual algunos medios vienen refiriéndose, entendemos que dichos criterios deben reputarse vigentes.

Aun así, las consecuencias prácticas de dicha nueva interpretación pueden ser limitadas, al menos para una mayoría de empresas. Debemos destacar que en la interpretación seguida hasta la fecha, según la cual las retribuciones en especie constituían un supuesto de autoconsumo y no de prestación de servicios a título oneroso, impedían la deducción del IVA soportado en la adquisición de los correspondientes bienes o servicios; o bien, alternativamente, obligaba a integrar en la base imponible del IVA el valor de la correspondiente retribución cuando no hubiera sido posible limitar la deducción del correspondiente “input”.

En términos generales el nuevo tratamiento coincidirá en términos materiales con cualquiera de las dos citadas posibilidades, si bien presentará las siguientes diferencias formales:

- ▶ En todo caso será preciso emitir factura al empleado, que deberá constar en el libro registro de facturas emitidas (hasta la fecha sólo debían constar en el mismo los documentos de autoconsumo, por lo general emitidos sólo excepcionalmente en aquellos casos en que la empresa hubiera deducido la cuota soportada por los bienes o servicios constitutivos de la retribución en especie).



- ▶ Cabrá la posibilidad, entendemos que difícilmente trasladable a la práctica, de repercutir y exigir al empleado la correspondiente cuota de IVA. Somos conscientes de las incomodidades de orden contable y organizativo que comportará la emisión de estas facturas, tanto en el improbable caso de que el empleado asuma el pago de la cuota del IVA como en el generalizable de que no sea así.

La segunda de dichas diferencias pudiera sugerir un perjuicio para la empresa cuando no sea posible exigir al empleado el pago de la cuota repercutida. Ello no obstante, debemos destacar que la Dirección General de Tributos confirma en su propia resolución que en los casos de referencia, es decir, cuando deba repercutirse IVA sobre la retribución en especie, el IVA soportado por la adquisición de los bienes o servicios constitutivos de la misma será deducible para la empresa.

Así pues, la probable imposibilidad de repercusión efectiva al empleado se verá compensada con la deducibilidad del IVA soportado por la adquisición.

Establecida esta regla general, que apunta a la neutralidad del nuevo tratamiento, debemos significar su excepción en cuanto a las empresas que no tengan derecho a deducir la totalidad del IVA soportado

Así pues, aquellas empresas que no tengan derecho a deducir el IVA soportado (las que sólo efectúen operaciones exentas del Impuesto) o bien las que deban aplicar la llamada regla de prorrata, se verán perjudicadas por la nueva interpretación, puesto que no podrán deducir, al menos en su totalidad, el IVA soportado por los "inputs", y difícilmente podrán repercutir a sus empleados la correspondiente cuota repercutida.

Una posible solución para ello sería solicitar la aplicación de la modalidad especial de la citada regla de prorrata, que en su caso permitiría deducir la totalidad del IVA soportado por los bienes o servicios constitutivos de la retribución en especie. No obstante, esta posibilidad debería condicionarse al concreto estudio de la situación de cada empresa.

También deberá prestarse especial atención a la incidencia del nuevo criterio respecto de la cesión del uso de vehículos cuando sólo una parte constituya retribución en especie.

Previo a ello, se impone seguir con atención el destino de la doctrina comentada en esta nota, ello a la luz de la provisionalidad en que la ha sumido su retirada de la base de datos de la Dirección General de Tributos.



## II. INTERPRETACIÓN DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE RELATIVA AL SISTEMA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Los Reglamentos son obligatorios, y, éste en particular **aplicable a partir del 1 de julio de 2011 en cada Estado miembro.**

El Reglamento refleja los cambios derivados de la adopción de la Directiva 2008/8/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008, por la se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios, pero, además:

- ➔ **establece criterios de aplicación uniforme que serán jurídicamente vinculantes desde la fecha de su entrada en vigor,** y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros, y
- ➔ **incluye normas específicas que responden a cuestiones concretas,** que no pueden hacerse extensivas a otros supuestos y deben aplicarse de manera restrictiva.

### I. ÁMBITO DE APLICACIÓN

ARTÍCULOS 2, 3 Y 4 DEL REGLAMENTO  
TÍTULO I DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE

- ➔ Se concreta el concepto "**ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE UN MEDIO DE TRANSPORTE NUEVO**", en particular, no tendrá esta consideración
  - si una persona que no es sujeto pasivo cambia de residencia y traslada un medio de transporte nuevo, o
  - si el medio de transporte nuevo es devuelto al Estado miembro desde el que fue entregado inicialmente exento del IVA

**Bastará con que el prestador de determinados servicios demuestre que el cliente, sea sujeto pasivo o no, está establecido fuera de la Comunidad para que la prestación quede fuera del ámbito de aplicación del impuesto:**

- ➔ **PRESTACIÓN DE SERVICIOS FUERA DE LA COMUNIDAD A PERSONAS QUE NO TENGAN LA CONDICIÓN DE SUJETO PASIVO:**
- ➔ **ARRENDAMIENTO DE MEDIOS DE TRANSPORTE A CORTO PLAZO** (*a partir del 01.01.2013*)
- ➔ **PRESTACIÓN DE SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA A PERSONAS QUE NO TENGAN LA CONDICIÓN DE SUJETO PASIVO** (*a partir del 01.01.2015*)

### II. SUJETOS PASIVOS

ARTÍCULO 5 DEL REGLAMENTO  
TÍTULO III DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE

Las **AIEE** son consideradas sujetos pasivos cuando realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso.

### III. HECHO IMPONIBLE

ARTÍCULOS 6, 7, 8 Y 9 DEL REGLAMENTO  
ARTÍCULOS 24A 29 DE LA DIRECTIVA  
2006/112/CE

- ➔ **SERVICIOS DE RESTAURACIÓN Y CATERING:**
  - El suministro de alimentos o bebidas, o de ambos, se considerará únicamente uno de los elementos del conjunto en el que deberán predominar los servicios.
  - El suministro de alimentos o bebidas, preparados o sin preparar, o de ambos, con o sin transporte pero sin prestación de ningún otro tipo de servicio auxiliar no se considerará servicio de restauración o catering.
  - Serán servicios de restauración los prestados en las instalaciones del prestador, y servicios de catering los prestados fuera de dichas instalaciones.



➔ **SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA**

**Abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.**

▪ **EN PARTICULAR ABARCARÁ, ENTRE OTROS**

- a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;
- b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;
- c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;
- d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;
- e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);
  - a. (...)

▪ **NO ABARCARÁ, ENTRE OTROS**

- a) los servicios de radiodifusión y televisión;
- b) los servicios de telecomunicaciones;
- c) las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica;
- d) los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares;
- e) el material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas;
- f) los CD y casetes de audio;
- g) las cintas de vídeo y DVD;
- h) los juegos en CD-ROM;
- i) los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico;
- j) los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota;
- k) los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos;
- l) los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea;
- m) los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión;
- n) los servicios de ayuda telefónica;
- o) los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal;
- p) los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas;
- q) los servicios telefónicos que incluyan un elemento de vídeo, comúnmente denominados servicios de videofonía;
- r) el acceso a Internet y a la *World Wide Web*;
- s) los servicios telefónicos prestados a través de Internet.

➔ **OPERACIONES DE MONTAJE**

**Si la operación consiste exclusivamente en el montaje de las diferentes piezas de una máquina suministradas por un cliente debe considerarse prestación de servicios.**





➔ **VENTA DE UNA OPCIÓN COMO INSTRUMENTO FINANCIERO**

Tendrá consideración de prestación de servicios distinta e independiente de la operación subyacente.

**IV.1. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE. CONCEPTOS**

ARTÍCULOS 10, 11, 12 Y 13 DEL REGLAMENTO  
TÍTULO I DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE  
LEY 37/1992 ( )

➔ **SEDE DE ACTIVIDAD ECONÓMICA**

Se tendrán en cuenta el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección. En caso de indeterminación, prevalecerá el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.

➔ **ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

- Tendrá esta consideración cualquier establecimiento, distinto de la sede de actividad económica que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que suministre.
- El hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente.

➔ **DOMICILIO**

Se entenderá por tal la dirección inscrita en el censo de población o en un registro similar o la dirección indicada por esa persona a las autoridades fiscales, a menos que no se ajuste a la realidad.

➔ **RESIDENCIA HABITUAL DE UNA PERSONA FÍSICA**

- Se entenderá por tal aquel lugar en que dicha persona física vive habitualmente debido a la existencia de vínculos personales y familiares.
- Cuando existan vínculos profesionales en un país diferente del de los vínculos personales, el lugar de residencia habitual estará determinado por los vínculos personales que pongan de manifiesto una estrecha relación entre la persona física y el lugar en que vive.

**IV. 2. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE. ENTREGA DE BIENES**

ARTÍCULOS 14 Y 15 DEL REGLAMENTO  
ARTÍCULOS 31 A 39 DE LA DIRECTIVA  
2006/112/CE

➔ **VENTAS A DISTANCIA**

Se establecen reglas específicas para determinar los supuestos en los que se rebasa el umbral establecido por los Estados miembros en el curso de un año natural. La Directiva modificará el lugar de las siguientes entregas al Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte para:

- a) la entrega de bienes mediante la cual se haya rebasado, para el año natural en curso, el umbral aplicado por el Estado miembro a lo largo de ese mismo año natural;
- b) cualquier entrega de bienes posterior en dicho Estado miembro durante el mismo año natural;
- c) las entregas de bienes efectuadas en dicho Estado miembro durante el año natural siguiente a aquel en que se haya producido el hecho a que se refiere la letra a).

**IV.3. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES**

ARTÍCULO 16 DEL REGLAMENTO  
ARTÍCULOS 40, 41 Y 42 DE LA DIRECTIVA  
2006/112/CE

El Estado miembro al que llegue la expedición o transporte de bienes en el que se efectuó una **ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE BIENES** ejercerá sus competencias fiscales, es decir, conserva su derecho a gravar la compra, sea cual sea el tratamiento a efectos del IVA que se haya dado a la operación en el Estado miembro de origen.





**IV.4. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE. PRESTACIONES DE SERVICIOS**

**ARTÍCULOS 17 A 41 DEL REGLAMENTO  
ARTÍCULOS 43 A 59 DE LA DIRECTIVA  
2006/112/CE**

Para la aplicación de las normas relativas a la determinación de la condición, la calidad y la ubicación del cliente, únicamente se tendrán en cuenta las circunstancias que concurran en el momento del devengo del impuesto.

Ningún cambio posterior en la utilización del servicio recibido afectará a la determinación del lugar de realización de la prestación, siempre que no existan prácticas abusivas.

➔ **CONDICIÓN DEL CLIENTE**

Salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador del servicio podrá considerar que:

▪ **UN CLIENTE ES SUJETO PASIVO:**

- ➔ En el caso de que el cliente le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA, si el prestador obtiene la confirmación de la validez de dicho número, así como del nombre y dirección correspondiente.
- ➔ En el caso de que el cliente todavía no haya recibido el número de identificación individual a efectos del IVA, pero lo ha solicitado, si obtiene cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero está obligada a identificarse a efectos del IVA, y comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial como las relativas a los controles de identidad o de pago.

▪ **UN CLIENTE ESTABLECIDO EN LA COMUNIDAD NO TIENE CONDICIÓN SUJETO PASIVO :**

Si puede demostrar que dicho cliente NO le ha comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA.

▪ **UN CLIENTE ESTABLECIDO FUERA DE LA COMUNIDAD ES SUJETO PASIVO**

- ➔ Si obtiene del cliente el certificado, expedido por las autoridades fiscales competentes de que dependa el cliente, que confirme que está desarrollando actividades económicas que le permiten obtener la devolución del IVA.
- ➔ Si el cliente no está en posesión del certificado, si el prestador dispone del número de identificación a efectos del IVA, o de un número similar asignado al cliente por el país de establecimiento y que sirva para identificar a la empresa, o de cualquier otro elemento de prueba, si el prestador comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial como las relativas a los controles de identidad o de pago.

➔ **CALIDAD DEL CLIENTE**

No tendrá condición de sujeto pasivo, un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal que reciba servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal.

➔ **LUGAR DE ESTABLECIMIENTO DEL CLIENTE**

**Para determinar con precisión el lugar de establecimiento de un cliente, el prestador de servicios está obligado a verificar la información que este le facilite.**

**CLIENTE ESTABLECIDO EN MÁS DE UN LUGAR:**

- Servicios prestados a un sujeto pasivo **ESTABLECIDO EN VARIOS PAÍSES** ➔ se gravará en el país en el que el cliente haya establecido la sede de actividad económica.
- Servicios prestados a un **ESTABLECIMIENTO PERMANENTE** del sujeto pasivo distinto de aquel en el que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica ➔ se gravará en el lugar del establecimiento permanente que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.
  - ➔ Para identificar el establecimiento permanente del cliente al que presta el servicio, el prestador examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado.





- Si la identificación anterior no fuera posible, examinará en particular si el contrato, la hoja de pedido y el número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del cliente que este se haya comunicado identifican al establecimiento permanente es la entidad que abona el servicio.
- Si esto tampoco fuera posible, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente estableció la sede de su actividad económica.
- Si el sujeto pasivo **NO TIENE UNA SEDE DE ACTIVIDAD ECONÓMICA O UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**, el servicio se gravará en el lugar de su domicilio o residencia habitual.
- ➔ **PRESTACIONES DE SERVICIOS REGULADAS POR LAS NORMAS GENERALES**
  - Retransmisión de partidos de fútbol
  - Servicios consistentes en la solicitud o la obtención de devoluciones del IVA prestados a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro estado miembro.
  - Servicios de organización de un funeral.
  - Servicios de traducción de textos.
- ➔ **PRESTACIONES DE SERVICIOS POR INTERMEDIARIOS**

Abarcarán tanto los servicios de intermediarios que actúan en nombre y por cuenta del destinatario del servicio prestado como los servicios realizados por intermediarios que actúan en nombre y por cuenta del prestador de esos servicios.
- ➔ **PRESTACIONES DE SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN EN LA PROVISIÓN DE ALOJAMIENTO EN EL SECTOR HOTELERO O EN SECTORES CON UNA FUNCIÓN SIMILAR**
  - Cuando se presten a un sujeto pasivo que actúe como tal o a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo pero sea considerada como tal: sede de la actividad económica del destinatario.
  - Cuando se presten a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo: sede de la actividad económica del prestador.
- ➔ **PRESTACIONES DE SERVICIOS CULTURALES, ARTÍSTICOS, DEPORTIVOS, CIENTÍFICOS, EDUCATIVOS, RECREATIVOS O SIMILARES**
  - Comprenderán las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago, incluido el pago de un abono, de un abono de temporada o de una cotización periódica.
  - No comprenderá la utilización de instalaciones como gimnasios o similares.
  - Los **SERVICIOS ACCESORIOS** comprenderán, en particular, el uso de los guardarropas o de las instalaciones sanitarias, pero no los simples servicios de intermediarios relativos a la venta de entradas.
- ➔ **PRESTACIONES DE SERVICIOS QUE CONSISTAN EXCLUSIVAMENTE EN EL MONTAJE DE LAS DIFERENTES PIEZAS DE UNA MÁQUINA QUE LE HAYAN SIDO SUMINISTRADAS EN SU TOTALIDAD POR UN CLIENTE**

Con carácter general, la prestación de estos servicios a una persona que no tenga la consideración de sujeto pasivo se localizan en el lugar de la prestación material del servicio.
- ➔ **PRESTACIONES DE SERVICIOS DE RESTAURACIÓN Y CATERING A BORDE DE MEDIOS DE TRANSPORTE**

El lugar de prestación de servicios de restaurante y *catering* que se efectúen materialmente a bordo de buques, aviones o trenes durante una parte de un transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad, será el lugar de partida del transporte de pasajeros, que vendrá determinado por el trayecto realizado por el medio de transporte y no por el trayecto completado por cada pasajero.

  - Si la prestación del servicio se realiza fuera de la Comunidad pero en un Estado miembro (p.e Canarias) o de un tercer país el lugar de prestación será aquél en el que se presten materialmente los servicios.



→ Si la prestación del servicio se lleva a cabo en la Comunidad y parcialmente fuera pero en territorio de un Estado miembro, el lugar de prestación se determinará según las normas aplicables al inicio de la prestación del servicio.

➔ **ARRENDAMIENTO DE MEDIOS DE TRANSPORTE**

▪ Se incluirán los vehículos, motorizados o no, y de más dispositivos y equipos concebidos para el transporte de personas y objetos de un lugar a otro, que puedan ser remolcados o empujados por vehículos y que se destinen normalmente a tareas de transporte y sean idóneos para ellos, **ENTRE OTROS:**

- a) vehículos terrestres tales como automóviles, motocicletas, bicicletas, triciclos y caravanas;
- b) remolques y semirremolques;
- c) vagones de ferrocarril;
- d) embarcaciones;
- e) aeronaves;
- f) vehículos específicamente concebidos para el transporte de enfermos o heridos;
- g) tractores y otros vehículos agrarios;
- h) vehículos para inválidos con propulsión mecánica o electrónica.

**No se considerarán medios de transporte los vehículos permanentemente inmovilizados y los contenedores.**

▪ Las normas específicas que regulan el arrendamiento de un medio de transporte están condicionadas por la duración de su tenencia o utilización, en este sentido, se regula el trato que debe dispensarse cuando **SE SUCEDEN DIVERSOS CONTRATOS:**

- La duración de la tenencia o del uso será determinada tomando como base el contrato celebrado entre las partes.
- La superación por causas de fuerza mayor de la duración contractual no incidirá en la determinación de la duración de la tenencia o utilización continuada del medio de transporte.
- La duración de un arrendamiento que quede cubierto por contratos consecutivos entre las mismas partes, será la tenencia o uso continuados establecida en el conjunto de los contratos.
- Salvo que existan prácticas abusivas, los contratos consecutivos entre las mismas partes para medios de transporte diferentes no se considerarán contratos consecutivos a los efectos del párrafo anterior.

▪ El lugar en el que el medio de transporte se pone efectivamente a disposición del cliente será aquel en que el cliente o un tercero que actúe en su nombre tome posesión de él materialmente.

➔ **PRESTACIONES DE SERVICIOS DE TRADUCCIÓN DE TEXTOS PRESTADOS FUERA DE LA COMUNIDAD A PERSONAS QUE NO TENGAN LA CONDICIÓN DE SUJETO PASIVO**

El lugar de prestación del servicio será el lugar en el que dicha persona destinataria esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual

**V. BASE IMPONIBLE**

**ARTÍCULO 42 DEL REGLAMENTO  
TÍTULO VII DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE**

Cuando se exija un cargo por la utilización de una tarjeta de crédito o de débito, si el precio pagado no se ve afectado por el medio de pago empleado, éste importe formará parte de la base imponible.

**VI. TIPOS IMPOSITIVOS**

**ARTÍCULO 43 DEL REGLAMENTO  
ANEXO III DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE**

El tipo reducido puede aplicarse al arrendamiento de tiendas de campaña, caravanas y viviendas móviles instaladas en terrenos de camping y utilizadas como alojamiento, al quedar incluidas dentro del concepto "alojamiento para vacaciones".





**VII.1. EXENCIONES APLICADAS A CIERTAS ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL**

**ARTÍCULO 44 DEL REGLAMENTO  
ARTÍCULOS 132, 133 Y 134 DE LA DIRECTIVA  
2006/112/CE**

Los **SERVICIOS DE FORMACIÓN O RECICLAJE PROFESIONAL** exentos incluirán la enseñanza directamente relacionada con un oficio o profesión así como toda enseñanza destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales. La duración de la formación o del reciclaje profesional será irrelevante a estos efectos.

**VII.2. EXENCIONES RELATIVAS A OTRAS ACTIVIDADES**

**ARTÍCULO 45 DEL REGLAMENTO  
ARTÍCULOS 135, 136 Y 137 DE LA DIRECTIVA  
2006/112/CE**

La exención relativa a divisas, billetes y monedas no será de aplicación a los **"NOBLES DE PLATINO"**

**VII.3. EXENCIONES RELATIVAS A LAS IMPORTACIONES**

**ARTÍCULO 46 DEL REGLAMENTO  
ARTÍCULOS 146 Y 147 DE LA DIRECTIVA  
2006/112/CE**

La exención de la prestación de servicios relacionados con la importación de bienes cuyo valor esté incluido en la base imponible de dichos bienes abarca los servicios de transporte efectuados con motivo de un cambio de residencia.

**VII.4. EXENCIONES RELATIVAS A LAS EXPORTACIONES**

**ARTÍCULOS 47 Y 48 DEL REGLAMENTO  
ARTÍCULOS 151 Y 152 DE LA DIRECTIVA  
2006/112/CE**

Los bienes transportados fuera de la Comunidad por su comprador y destinados al equipamiento o al avituallamiento de medios de transporte utilizados a fines ajenos a los de la actividad económica por personas que no sean físicas, como los organismos de Derecho Público y las asociaciones, deben quedar excluidos de la posibilidad de acogerse a la exención de las operaciones de exportación, al tener éstos la consideración de **"MEDIOS DE TRANSPORTE DE USO PRIVADO"**.

Para el cálculo del valor mínimo de las exenciones aplicables a la exportación de bienes transportados en el equipaje personal de los viajeros, el umbral exento se determinará según las facturas.

→ **Sólo se podrá acumular el valor de diversos bienes cuando todos ellos estén incluidos en la misma factura emitida por el mismo sujeto pasivo que suministra los bienes a un mismo cliente.**

**VII.5. EXENCIONES RELATIVAS A DETERMINADAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS EXPORTACIONES**

**ARTÍCULOS 49, 50 Y 51 DEL REGLAMENTO  
ARTÍCULOS 151 Y 152 DE LA DIRECTIVA  
2006/112/CE**

La exención relativa a determinadas operaciones asimiladas a exportaciones se hace extensiva a los servicios cubiertos por el régimen especial correspondiente a los servicios suministrados por vía electrónica.

**VIII. DEDUCCIONES**

**ARTÍCULO 52 DEL REGLAMENTO  
TÍTULO X DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE**

Los documentos de importación en soporte electrónico del derecho a deducción, siempre que cumplan los mismos requisitos que los documentos de papel.

**IX. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS Y DE DETERMINADAS PERSONAS QUE NO SON SUJETOS PASIVOS**

**ARTÍCULOS 53, 54 Y 55 DEL REGLAMENTO  
TÍTULO XI DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE**

→ **DEUDORES DEL IMPUESTO ANTE EL TESORO PÚBLICO**

- Sólo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en





términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega o la prestación de servicios en la que intervenga.

- Se considerará que un establecimiento permanente no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o prestación imponible de esos servicios. No tendrá esta consideración los medios que se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos.
- Salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario, en el caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que éste ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro.
- El sujeto pasivo que haya establecido la sede de su actividad económica en el territorio del Estado miembro en el que se adeuda el IVA debe ser considerado como sujeto pasivo establecido en dicho Estado miembro a efectos de la deuda tributaria, aún cuando dicha sede no participe en la entrega de los bienes o en la prestación de los servicios.

➔ **OTRAS DISPOSICIONES**

Todo sujeto pasivo está obligado a comunicar su número de identificación a efectos del IVA, en cuanto disponga de él, en particular, las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos pero estén identificadas a efectos del IVA.

**X.1. RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE AL ORO DE INVERSIÓN**

**ARTÍCULO 56 DEL REGLAMENTO**

**ARTÍCULOS 344 A 356 DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE**

El **PESO ACEPTADO EN LOS MERCADOS DE LINGOTES** abarcará como mínimo las unidades y pesos de comercialización que se fijan en el ANEXO III del Reglamento.

El **PRECIO** y el **VALOR EN EL MERCADO LIBRE** se fijarán a fecha 1 de abril de cada año.

**X.2. RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS SUJETOS PASIVOS NO ESTABLECIDOS QUE SUMINISTREN POR VÍA ELECTRÓNICA SERVICIOS A PERSONAS QUE NO SEAN SUJETOS PASIVOS**

**ARTÍCULO 58 A 63 DEL REGLAMENTO**

**ARTÍCULOS 357 A 369 DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE**

➔ **CASOS DE EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL**

El Estado miembro de identificación excluirá al sujeto pasivo no establecido del registro de identificación en los siguientes casos:

- a) si éste le informa de que ya no presta servicios electrónicos;
- b) si se puede suponer, por otros medios, que sus actividades gravadas han concluido;
- c) si el sujeto pasivo ha dejado de cumplir los requisitos necesarios para poder acogerse al presente régimen especial;
- d) si incumple sistemáticamente las normas relativas al régimen especial.

Los servicios efectuados con anterioridad a la exclusión, pero durante el trimestre natural en el que se haya producido, el sujeto pasivo presentará una declaración de IVA que cubra todo el trimestre.

➔ **RECTIFICACIÓN DE DECLARACIONES**

- Todo período declarativo (trimestre natural) se considerará independiente.
- Cualquier cambio que deba introducirse con respecto a las cifras que figuren en la misma, se efectuará exclusivamente a través de una modificación de la propia declaración y no mediante ajustes de una declaración posterior.

➔ **IMPOSIBILIDAD DE REDONDEO DE CUOTAS**

- Los importes no se redondearán a la unidad monetaria más próxima.
- Se consignará y remitirá el importe exacto del IVA.



III. CALENDARIO FISCAL JUNIO 2011

		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30			

 <b>HASTA EL 20</b>	<b>MODELOS</b>
<b>RENTA Y SOCIEDADES</b>	
Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.	
Mayo 2011. Grandes empresas	111, 115, 117, 123, 124, 126, 128
<b>IVA</b>	
Mayo 2011. Régimen general. Autoliquidaciones	303
Mayo 2011. Grupo de entidades, modelo individual	322
Mayo 2011. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA y del IGIC	340
Mayo 2011. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias	349
Mayo 2011. Grupo de entidades, modelo agregado	353
Mayo 2011. Operaciones asimiladas a las importaciones	380
<b>IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGURO</b>	
Mayo 2011	430
<b>IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN</b>	
Marzo 2011. Grandes empresas	553, 554, 555, 556, 557, 558
Marzo 2011. Grandes empresas	561, 562, 563
Mayo 2011. Grandes empresas	560
Mayo 2011	564, 566
Mayo 2011	570, 580

 <b>HASTA EL 27</b>	<b>MODELOS</b>
<b>RENTA</b>	
Solicitud del borrador de declaración	
Confirmación del borrador de declaración con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta	
Declaración anual 2010 con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta	D-100

 <b>HASTA EL 30</b>	<b>MODELOS</b>
<b>RENTA</b>	
Confirmación del borrador de declaración con resultado a devolver, renuncia de devolución, negativo y a ingresar sin domiciliación en cuenta	
Declaración anual 2010 con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta	D-100
Régimen especial de tributación por el IRNR para desplazados 2010	150



Avda. Diagonal, 407 pral.  
08008 BARCELONA  
T. 93 202 24 39 F. 93 202 27 59  
[www.seneor.com](http://www.seneor.com)

*Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.*

