



## SUMARIO

### fiscal

- I** Régimen de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI)
- II** Otras modificaciones fiscales introducidas por la ley 11/2009
- III** Nueva regulación del lugar de prestación de los servicios a efectos de IVA a partir del 1 de enero de 2010. Principales implicaciones y necesidad de medidas de adaptación
- IV** IVA. Entregas intracomunitarias. Requisitos de identificación del adquirente
- V** Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal entre España y Uruguay

### miscelánea

- VI** Calendario fiscal

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

Es habitual que acercándose las fechas finales del año se acelere el ritmo de generación de normativa con trascendencia tributaria que incluso, en una práctica que podemos calificar de poco ortodoxa, afecta no sólo al año que próximamente se iniciará sino también al año próximo a finalizar.

Dedicamos los dos primeros artículos de la presente Circular informativa a la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).

El primero de ellos se dedica al análisis del régimen jurídico y fiscal aplicable a estas sociedades. Dedicamos el segundo a comentar todas las modificaciones introducidas en diferentes impuestos a través de la Disposiciones finales de la referida Ley, si bien debe resaltarse que no tienen ninguna relación con las SOCIMI.

El tercer artículo se dedica al análisis del Proyecto de Ley por el que se transpone a nuestra normativa lo dispuesto por la Directiva 2008/8/CE, que modifica las reglas de localización de servicios.

Dedicamos el cuarto artículo a resaltar la trascendencia de la inclusión en el VIES de los sujetos pasivos del IVA que quieran operar en el tráfico intracomunitario, condicionando de manera prácticamente definitiva la tributación tanto de las entregas como de las adquisiciones intracomunitarias.

Por último, en un breve artículo reseñamos la reciente firma del Convenio de doble imposición entre España y Uruguay.



## I. RÉGIMEN DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS COTIZADAS DE INVERSIÓN EN EL MERCADO INMOBILIARIO (SOCIMI)

El martes, 27 de octubre de 2009, se publica en el BOE la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. En sus disposiciones finales modifica la Ley del IS, IVA, ITP e IRPF. Dedicamos el presente artículo al análisis del régimen jurídico y fiscal aplicable a las SOCIMI.

Las modificaciones de carácter tributario ajenas al régimen de las SOCIMI son objeto de análisis en artículo separado.

### 1. Qué son las SOCIMI: (exposición de motivos y art. 1 de la Ley 11/2009)

Son sociedades anónimas cotizadas cuyo objeto social principal es el mercado inmobiliario, más concretamente el mercado del alquiler.

Las SOCIMI son sociedades cuya actividad principal es la inversión, directa o indirecta, en activos inmobiliarios de naturaleza urbana para su alquiler, incluyendo tanto viviendas, como locales comerciales, residencias, hoteles, garajes u oficinas, entre otros. Con el objeto de admitir la inversión indirecta, se permite que las SOCIMI participen en otras SOCIMI.

Estas sociedades podrán aplicar un régimen fiscal especial establecido en la Ley 11/2009.

Estas sociedades se registrarán por la Ley de Sociedades Anónimas, la Ley del Mercado de Valores y por la Ley objeto de esta circular.

### 2. Objeto social de las SOCIMI: (art. 2 de la Ley 11/2009)

Tendrán como objeto social principal:

- La adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, debiendo tenerse presente que la actividad de promoción **incluye la rehabilitación** de edificaciones en los términos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- La tenencia de acciones de otras SOCIMI o de otras entidades no residentes en España que tengan el mismo objeto social que las SOCIMI y estén sometidas a un régimen similar al de éstas en cuanto a la obligación, por Ley o por disposición estatutaria, de distribución de beneficios.
- La tenencia de participaciones en el capital de otras entidades, residentes o no en España, que cumplan con los siguientes requisitos:
  - Tener como objeto social principal la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento.
  - Estar sometidas al mismo régimen que las SOCIMI en cuanto a la obligación de distribución de beneficios y en cuanto a los límites de inversión y financiación ajena.
  - No realizar actividades de promoción inmobiliaria ni detentar participaciones en el capital de otras entidades.
- La tenencia de acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliaria reguladas en la ley 35/2003, de 4 de noviembre, de IIC.

Quedan excluidos de la consideración de bienes inmuebles a efectos de esta Ley:

- Los de características especiales a efectos catastrales regulados en el art. 8 del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario.
- Aquellos cuyo uso se ceda a terceros mediante contratos de arrendamiento financiero a que se refiere la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Las SOCIMI podrán desarrollar otras actividades accesorias a la actividad económica principal, siempre que en su conjunto sus rentas no superen el 20% de las rentas obtenidas por la SOCIMI en el período impositivo.



### 3. Requisitos de la inversión: (art. 3 de la Ley 11/2009)

- Al menos el 80% del activo deberá estar destinado a:
  - ✓ Adquisición y promoción (rehabilitación) de inmuebles de naturaleza urbana para alquiler y/o terrenos para la promoción de inmuebles para alquiler, siempre que la promoción comience dentro de los 3 años siguientes a la adquisición;
  - ✓ La tenencia de participaciones en el capital o patrimonio de participadas.
- El 80% de las rentas, excluyendo las derivadas de la venta de las participaciones en sociedades participadas y de la venta de inmuebles, deberá provenir del arrendamiento y de los dividendos y participaciones en beneficios de las sociedades en que participen, computándose para cada periodo impositivo.
- Los bienes inmuebles que formen el activo de la sociedad deberán permanecer arrendados durante al menos 3 años. Si son bienes inmuebles que hayan sido promovidos por la sociedad, este plazo será de 7 años.

### 4. Aspectos mercantiles a destacar: (art. 4, 5, 6 y 7 de la Ley 11/2009)

- Obligación de **negociación en un mercado organizado** (art. 4).

Las acciones de las SOCIMI deberán estar admitidas a negociación en un mercado regulado español o en el de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo de forma ininterrumpida durante todo el periodo impositivo.

También deberá estar admitido a negociación la participación que tengan en entidades no residentes de régimen similar.
- Deberán tener un capital mínimo de **15 millones de euros** (art. 5)
- Cuando la sociedad haya optado por el régimen fiscal especial establecido en la Ley objeto de esta circular deberá incluir en la **denominación social** de la compañía la indicación de "Sociedad Cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario, Sociedad Anónima" o su abreviatura, "SOCIMI, SA".
- Obligatoriedad de distribución de resultados** (art. 6)

Las SOCIMI que hayan optado por la aplicación de este régimen fiscal especial establecido en la ley 11/2009 tienen la obligación de distribuir anualmente, una vez cumplida las obligaciones mercantiles, los beneficios generados por sí misma o a través de la tenencia de acciones o participaciones en otras entidades en los siguientes porcentajes:

  - ✓ Al menos, el 90% del beneficio procedente del arrendamiento de inmuebles y actividades accesorias.
  - ✓ Al menos, el 50% del beneficio procedente de la venta de inmuebles y participaciones, y
  - ✓ El 100% procedente de dividendos o participaciones en beneficio distribuido por las entidades en las que participan.

La obligación de distribuir no incluye a la parte de los beneficios procedentes de rentas sujetas al tipo general de gravamen.

Se debe de acordar su distribución dentro de los 6 meses posteriores a la conclusión de cada ejercicio, y deberá ser pagado dentro del mes siguiente a esta fecha.

- Financiación ajena** (art. 7)

El saldo de la financiación ajena no podrá superar el 70% del activo de la entidad.



**5. Régimen fiscal especial: (art. 8 de la Ley 11/2009)**

La Ley 11/2009 regula un régimen fiscal especial para las SOCIMI que cumplan con el régimen mercantil que se acaba de exponer y que tiene carácter optativo. La opción por dicho régimen fiscal exige adicionalmente el cumplimiento de determinados requisitos.

En resumen, el sistema gira bajo la idea de hacer tributar en sede de la propia SOCIMI las rentas que generen las inversiones inmobiliarias en lugar de gravar al accionista por el cobro de dividendos o por la transmisión de las acciones de la SOCIMI.

La aplicación de este régimen es optativa.

Requisitos formales:

- ✓ Adopción de acuerdo en Junta General de Accionista,
- ✓ Comunicado a la Delegación de la AEAT que corresponda al domicilio social de la entidad, antes de los 3 últimos meses previos a la conclusión del periodo impositivo (en entidades que coincide con el año natural será antes del mes de octubre de cada año),
- ✓ La comunicación fuera de plazo impide la aplicación de dicho régimen.
- ✓ El régimen especial se aplicará en el periodo impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación, y en los sucesivos que concluya antes de que se comunique la renuncia al mismo.
- ✓ Este régimen especial es incompatible con la aplicación de cualquiera de los regímenes especiales previstos en el Título VII del TRLIS:

Incompatible	agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas. entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda. sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional. instituciones de inversión colectiva. sociedades patrimoniales. régimen de consolidación fiscal. régimen fiscal de la minería. régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos. transparencia fiscal internacional. incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión. régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero. régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros. régimen de entidades parcialmente exentas. régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común. régimen de las entidades navieras en función del tonelaje. régimen de las entidades deportivas.
	compatible
	régimen especial de reestructuraciones empresariales

Esquema general:





**6. Régimen fiscal especial de la SOCIMI: (art. 9 de la Ley 11/2009)**

- ☑ Estarán **exentas el 20%** de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas siempre que más del 50% del activo de la sociedad esté formado por viviendas.
- ☑ La autoliquidación del impuesto se realizará sobre la parte de base imponible del periodo impositivo que proporcionalmente se corresponda con el dividendo acordado.
- ☑ El tipo de gravamen de estas sociedades será del **18%**.
- ☑ Tributarán al **tipo general de gravamen** las rentas procedentes de:
  - ✓ Las que procedan de la transmisión de los inmuebles o participaciones afectos a su objeto social principal cuando se haya incumplido el requisito de tres/siete años de permanencia en el activo, o cuando el adquirente sea una entidad vinculada que forme parte del mismo grupo en el sentido del artículo 16 del TRLIS o resida en un país o territorio con el que no exista efectivo intercambio de información tributaria.
  - ✓ Las que procedan del arrendamiento de los citados inmuebles a una entidad con la que exista vinculación fiscal en el sentido del artículo 16 del TRLIS.
  - ✓ Las que procedan de operaciones que no determinen un resultado por aplicación de la normativa contable.
- ☑ Las SOCIMI podrán aplicar en la cuota las siguientes deducciones y bonificaciones establecidas en el TRLIS:

CAPÍTULO II. DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	CAPÍTULO III. BONIFICACIONES	CAPÍTULO IV. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES
Artículo 30. Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna. Artículo 31. Deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo. Artículo 32. Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios.	Artículo 33. Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. Artículo 34. Bonificación por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales.	Artículo 35. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Artículo 36. Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación. Artículo 37. Deducción por actividades de exportación. Artículo 38. Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores. Artículo 39. Deducciones por inversiones medioambientales. Artículo 40. Deducción por gastos de formación profesional. Artículo 41. Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos. Artículo 42. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Artículo 43. Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. Artículo 44. Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo.

- ☑ El incumplimiento de la permanencia de 3 o 7 años durante los cuales existe la obligatoriedad de que el inmueble se encuentre en alquiler implicará la regularización fiscal que se realizará de la siguiente manera:

Beneficio obtenido:	Tipo general del IS
+	12% de las rentas generadas integradas en el BI en los ejercicios anteriores
Regularización	30% rentas del ejercicio (arrendamiento)
	30% de los beneficios no distribuidos (arrendamiento)





**7. Régimen fiscal especial del socio: (art. 10 de la Ley 11/2009)**

	Sujeto pasivo de IS o IRNR con EP	Sujeto pasivo de IRPF	No residente IRNR sin EP
DIVIDENDOS	<p>Base imponible = (ingreso x 100)/18            Tipo general = 30%            Dedución de cuota = 18%  <b>Tipo efectivo = 12%</b></p>	EXENTOS	EXENTOS [países con intercambio de información]
TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES	<p>La DDI (art. 30 TRLIS) sobre la parte de plusvalía que corresponda con beneficios no distribuidos:             Aplicación del régimen general = DDI             Aplicación del régimen especial = BI (X 100/82) – DDI = 18%</p>	<p>Ganancia exenta (con límites)             Pérdida computable (con límites)</p>	<p>Ganancia exenta (con límites)             Pérdida computable (con límites)             [países con intercambio de información]</p>

**8. Aspectos derivados de la entrada – salida del régimen especial:**

Entrada al régimen especial	Se aplicará las reglas siguientes:
	Las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensación de compensarán según las reglas generales previstas en el artículo 25 del TRLIS.
	Las rentas generadas como consecuencia de la transmisión de inmuebles o de sociedades participadas a que se refiere el artículo 2.1 de la Ley 11/2009 que se hubieran adquirido antes de la aplicación del régimen especial de las SOCIMI se considerará que se han generado linealmente durante todo el tiempo de tenencia, salvo prueba en contrario y tributarán de la siguiente forma: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ la parte de la renta que linealmente se haya producido hasta la aplicación del régimen especial de las SOCIMI tributará según las reglas del régimen fiscal anteriormente aplicado (gravamen del 30% como regla general)</li> <li>▪ y la parte de dicha renta linealmente generada con posterioridad tributará según el régimen especial de las SOCIMI.</li> </ul>
	Las deducciones en la cuota íntegra pendientes de aplicar se deducirán en los términos establecidos en el Título VI del TRLIS
Salida del régimen especial	Las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensación se compensarán según las reglas generales previstas en el artículo 25 del TRLIS con las rentas positivas que la sociedad perciba bajo la aplicación del nuevo régimen de tributación.
	Las bases imponibles negativas pendientes de compensación que se correspondan con beneficios no distribuidos de la SOCIMI generados en períodos en los que se aplicó el régimen especial y que no se correspondan con rentas sujetas al tipo general de gravamen, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo en el que la sociedad pase a tributar por el nuevo régimen fiscal, excepto que se distribuyan esos beneficios en este último período en el plazo establecido en el artículo 6 de la Ley 11/2009, en cuyo caso sería de aplicación lo previsto en los artículos 9 y 19 de la Ley 11/2009.
	La renta derivada de la transmisión de inmuebles o de participaciones en otras entidades a que se refiere el artículo 2.1 de la Ley 11/2009, poseídos al inicio del período impositivo en que la SOCIMI pase a tributar por otro régimen fiscal distinto, realizada en períodos en que es de aplicación ese otro régimen, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del inmueble transmitido.
	Las deducciones en la cuota íntegra pendientes de aplicar, se deducirán en los términos establecidos en el Título VI del TRLIS.
	La renta generada en la transmisión de participaciones del capital de entidades, realizada en períodos impositivos en los que no sea de aplicación a las mismas el régimen fiscal especial, estará sujeta al régimen fiscal general del IS que corresponda según la naturaleza del socio. Lo anterior sería igualmente aplicable para los dividendos distribuidos con cargo a reservas cualquiera que sea el ejercicio del que procedan, excepto que sea de aplicación lo establecido en los apartados anteriores.





**9. Pérdida del régimen especial: (art. 13 de la Ley 11/2009)**

Pérdida del régimen	Quando la SOCIMI quede excluida de negociación en mercados regulados
	Quando se produzca un incumplimiento de las obligaciones de información en la memoria
	Quando no se adopte el acuerdo de distribución y pago, total o parcial, de los dividendos en los términos y plazos legalmente previstos.
	Quando se renuncie a la aplicación del régimen fiscal especial
	El incumplimiento de cualquier otro de los requisitos que habilitan para poder aplicar el régimen fiscal especial, excepto que se reponga la causa de incumplimiento dentro del ejercicio inmediato siguiente. No obstante, el incumplimiento del plazo de tres años de mantenimiento de inmuebles arrendados en el activo (siete años si se trata de inmuebles arrendados cuya construcción fue promovida por la SOCIMI) no supondrá la pérdida del régimen fiscal especial.
Consecuencia	La SOCIMI que, habiendo perdido el derecho a la aplicación del régimen especial, tenga intención de volver a optar por el mismo, deberá esperar un plazo de cinco años contados desde el último período impositivo en que el régimen se aplicó por última vez.

**10. Régimen fiscal especial: Impuestos indirectos: (disposición final segunda de la Ley 11/2009)**

BONIFICACIÓN DEL 95% DE LA CUOTA DEL IMPUESTO	
Art. 45 LTP	SOCIMI adquiere viviendas que van a ser destinadas al arrendamiento
	SOCIMI adquiere terrenos para la promoción de viviendas que van a ser destinadas al arrendamiento
	Deben de cumplir el requisito del mantenimiento de los inmuebles
	3 años arrendados
	7 años arrendado en el caso que sean inmuebles promovidos por la sociedad
OPERACIONES EXENTAS EN LA MODALIDAD DE OPERACIONES SOCIETARIAS	
Art. 45 LTP	Constitución de la SOCIMI
	Aumento de capital de la SOCIMI
	Aportaciones no dinerarias realizadas a las SOCIMI





## II. OTRAS MODIFICACIONES FISCALES INTRODUCIDAS POR LA LEY 11/2009

La Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, además de desarrollar su régimen jurídico y fiscal, introduce en sus Disposiciones Finales modificaciones ajenas al régimen de las SOCIMI que afectan a diversos impuestos.

Destinamos el presente artículo a su análisis.

Debe significarse que, según se establece en su Disposición final duodécima, la Ley 11/2009 entra en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (es decir, el día 28 de octubre de 2009), siendo de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2009. Ello no obstante, para algunas modificaciones se establece una entrada en vigor distinta. En estos casos lo señalaremos en su análisis específico.

### 1. Impuesto sobre Sociedades (Disposición final primera)

#### 1.1. Depreciación de valores de sociedades del grupo, multigrupo y asociadas

Se modifica el artículo 12.3 del TRLIS con efectos retroactivos a períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008.

En concreto, se reforma la deducción fiscal del deterioro extracontable de las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas para permitir la deducción del deterioro de participadas de segundo nivel.

Literalmente se introduce la modificación añadiendo la siguiente frase: *“A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.*

#### 1.2. Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria

Para la aplicación del tipo de gravamen reducido del 1% previsto para las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria se elimina el requisito consistente en que su activo deba estar compuesto en más de un 50% por viviendas, residencias estudiantiles y residencias de la tercera edad.

Se introduce como nueva condición para la aplicación de este tipo reducido a que los estatutos de la entidad prevean la no distribución de dividendos.

#### 1.3. Régimen de consolidación fiscal

Se modifican los artículos 67 y 69 del TRLIS para ampliar el alcance del régimen de consolidación en caso de participadas cotizadas. En concreto, se rebaja el porcentaje de participación mínimo del 75% al 70% para que este tipo de entidades sean consideradas dependientes.

Esta modificación resultará aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2010.

#### 1.4. Contratos de arrendamiento financiero

De forma transitoria, para los ejercicios que se inicien dentro de los años 2009, 2010 y 2011, podrá aplicarse el régimen fiscal especial previsto en el artículo 115 del TRIS sin tomar en consideración el requisito de que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deban permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

El importe anual de la parte de esas cuotas en dichos períodos no podrá exceder del 50% del coste del bien, caso de bienes muebles, o del 10% de dicho coste, tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales.



## 2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Disposición final segunda y sexta)

### 2.1. Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria

En concordancia con la modificación introducida en el artículo 28.5.c del TRIS (ver punto 1.2. anterior), para la aplicación de la exención prevista para las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria se elimina el requisito consistente en que su activo deba estar compuesto en más de un 50% por viviendas, residencias estudiantiles y residencias de la tercera edad.

### 2.2. Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores

El artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores regula la exención en el ITP de las transmisiones de acciones, estableciendo una excepción a esta norma genérica por la cual quedan sometidas a ITP, en las condiciones que se estipulan, las transmisiones de acciones de sociedades en las que más del 50% del valor de su activo esté constituido por bienes inmuebles.

En esta regulación se introduce una modificación por la cual, a estos efectos, no tendrán la consideración de bienes inmuebles las concesiones administrativas y los elementos patrimoniales afectos a las mismas regulados en el Reglamento (CE) No 254/2009 de la Comisión de 25 de marzo 2009, que modifica el Reglamento (CE) No 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) No 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Interpretación N.º 12 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF).

En síntesis, esta modificación afecta a las concesiones administrativas asociadas a la gestión de servicios públicos regulados administrativamente.

Esta modificación será aplicable a las adquisiciones o transmisiones cuyo devengo a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se haya producido a partir del 29 de marzo de 2009.

## 3. Impuesto sobre el Valor Añadido (Disposición final tercera)

### 3.1. Recuperación de la cuotas repercutidas de créditos incobrables

La recuperación de las cuotas repercutidas correspondientes a créditos incobrables está condicionada a la interposición de una reclamación judicial y puede ejercitarse en el plazo de los tres meses siguientes al transcurso de un año desde el devengo del impuesto repercutido. Este plazo, en la práctica, imposibilita la recuperación en operaciones concertadas a plazo o con precio aplazado a más de un año.

Para evitar este inconveniente se establece ahora que el plazo para recuperar el IVA impagado comenzará a contarse proporcionalmente a partir de la fecha de cada uno de los vencimientos.

Esta modificación entrará en vigor a partir del día siguiente a su publicación en Boletín Oficial del Estado.

### 3.2. Supuestos de inversión del sujeto pasivo

Se añade un nuevo supuesto por el que se consideran sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen operaciones sujetas a gravamen consistentes en prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.

Esta modificación entrará en vigor a partir del día siguiente a su publicación en Boletín Oficial del Estado.

### 3.3. Arrendamientos de viviendas con opción de compra

Se añade un nuevo número 17º al apartado uno.2 del artículo 91 de la Ley del IVA por el que tributan al tipo reducido del 7% los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y los anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.





Se añade un nuevo número 2º al apartado dos.2 del artículo 91 por el que tributarán al tipo superreducido del 4% los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

Estas modificaciones resultarán de aplicación a las rentas correspondientes a contratos de arrendamiento financiero con opción de compra de viviendas que resulten exigibles desde la entrada en vigor de la Ley (28 de octubre de 2009), siempre que no se haya ejercitado la opción de compra.

#### **4. Régimen Económico Fiscal de Canarias (Disposición final cuarta)**

Se introducen modificaciones en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) en términos análogos a las introducidas en el IVA.

#### **5. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Disposición final séptima)**

Los rendimientos de capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios procedentes de entidades vinculadas quedan incluidos en la base general, según se determina en el artículo 46 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio. Ello comporta, en la práctica, su sometimiento al tipo de gravamen general (progresivo) y no al tipo fijo del 18% (tipo objeto de modificación por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010) previsto para los rendimientos y ganancias patrimoniales incluidos en la base del ahorro.

Se modifica este precepto, con efectos desde el 1 de enero de 2009, estableciéndose que quedarán incluidos en la base general, exclusivamente, dichos rendimientos cuando correspondan al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última.

En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes / entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 5%.

En conclusión, se introducen en el IRPF los criterios de subcapitalización a fin de determinar que parte de los rendimientos tienen la consideración de renta del ahorro y que parte tiene la consideración de renta general.

#### **6. Impuestos Especiales (Disposición final octava)**

Se modifica el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para reducir la fiscalidad del Impuesto de Matriculación de motocicletas, en función de las emisiones de CO2.

#### **7. Ley 25/1964, sobre Energía Nuclear y Ley 54/1997, del Sector Eléctrico (Disposición final novena)**

Se regulan las tasas afectas a la gestión de residuos radioactivos.



### III. NUEVA REGULACIÓN DEL LUGAR DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS A EFECTOS DE IVA A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2010. PRINCIPALES IMPLICACIONES Y NECESIDAD DE MEDIDAS DE ADAPTACIÓN

En las presentes fechas, el Congreso de los Diputados viene tramitando un proyecto de ley de reforma de la vigente normativa del IVA, en cuanto a las reglas de localización de servicios, en debida transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2008/8/CE, del Consejo de 12 de febrero de 2008.

Dicho proyecto de ley contempla su entrada en vigor el día 1 de enero de 2010, si bien se pospone para fechas posteriores la efectividad de alguno de sus preceptos.

En nuestra opinión, la nueva regulación acomete una revisión principalmente técnica de la hasta la fecha difícilmente inteligible regulación del lugar donde deben considerarse prestados los servicios, a efectos de su gravamen por IVA.

Por ello, contradiciendo el carácter de "profunda modificación" que se anuncia en la exposición de motivos del mencionado proyecto de ley, en nuestra opinión los cambios de criterio introducidos por el mismo tendrán, por lo general, un alcance limitado a unos pocos supuestos.

Sin perjuicio de ello, bien cabe admitir que la regulación propuesta abundará en el principio general de que los servicios prestados a otros sujetos pasivos del impuesto queden sujetos al IVA del lugar de destino de los mismos, es decir, en el estado en el que el destinatario del servicio tenga su establecimiento permanente o base fija de negocio.

Por el contrario, para los servicios prestados a consumidores finales se mantiene la actual regla de localización: sujeción al IVA del estado en que el prestador del servicio esté establecido.

Aún así, junto a las dos enunciadas reglas generales la norma seguirá manteniendo reglas especiales para determinados tipos de servicios, tales como:

- Servicios relativos a bienes inmuebles (entre los que pasan a encuadrarse los de alojamiento), para los que se mantiene la regla especial actual del lugar donde encuentre el inmueble.
- Transporte de pasajeros cualquiera que sea su destinatario y de bienes distintos de los transportes intracomunitarios, cuando el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal, para los que se mantiene la regla especial de tomar en consideración la parte del trayecto que transcurra en el territorio de aplicación del impuesto.
- Servicios accesorios al transporte, cuando el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal, para los que asimismo se aplica la regla del lugar donde se presten materialmente.
- Trabajos y ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales, cuando el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal, para los que se aplica la regla del lugar donde se presten materialmente.
- Manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas y juegos de azar; así como organización de los mismos (sólo durante 2010) y servicios accesorios, para los que se mantiene la regla del lugar donde se presten materialmente.
- Servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, prestados por un empresario no establecido en la comunidad prestados a un destinatario que no sea empresario o profesional actuando como tal, respecto de los que se mantiene la regla especial actual del lugar de establecimiento o residencia de éste.
- Restauración y catering prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren en el curso de un transporte de pasajeros realizado en la comunidad, respecto de los que se introduce la regla especial del lugar de inicio del viaje. Para los restantes servicios de restauración y catering se introduce la regla del lugar donde se presten materialmente.
- Mediación en nombre y por cuenta ajena, prestados a un destinatario que no sea empresario o profesional actuando como tal, respecto de los que se mantiene la regla especial de que las





operaciones en las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

- ☑ Arrendamiento a corto plazo de medios de transporte (periodo ininterrumpido no superior a 30 días o 90 días tratándose de buques, respecto de los que se introduce la regla especial del lugar en que los mismos se pongan a disposición del destinatario.
- ☑ Transporte intracomunitario de bienes, prestados a un destinatario que no sea empresario o profesional actuando como tal, respecto de los que se introduce la regla especial del lugar de inicio del viaje.

Mayor trascendencia práctica, en especial para la gestión del impuesto, atribuimos a las modificaciones que, con dudosa justificación en los anteriores cambios legales, se proyectan sobre el Reglamento de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y sobre la regulación de las obligaciones censales de los sujetos pasivos.

Tales modificaciones han trascendido a tenor de un borrador de proyecto de Real Decreto oficiosamente divulgado por el Ministerio de Economía y Hacienda, lógicamente condicionadas a la previa aprobación de la citada tramitación legislativa, siendo los siguientes sus aspectos más relevantes:

- ☑ La obligación de incluir en la declaración recapitulativa 349 también las “entregas intracomunitarias de servicios” o “adquisiciones intracomunitarias de servicios”, conceptos ambos de nuevo cuño y dudoso amparo legal, cuando:
  - ✓ Se presten servicios a un sujeto pasivo no establecido en el territorio del impuesto que a tenor de las nuevas normas de localización no queden sujetos a IVA español y que, en consecuencia, den lugar a la inversión del sujeto pasivo en el estado miembro del destinatario (“entregas intracomunitarias de servicios”).
  - ✓ Se reciban servicios de un sujeto pasivo no establecido en el territorio del impuesto que a tenor de las nuevas normas de localización queden sujetos a IVA español y que, en consecuencia, den lugar a la inversión del sujeto pasivo por parte del destinatario (“adquisiciones intracomunitarias de servicios”), viniendo éste obligado a la autopercepción del impuesto.
- ☑ La introducción en el Reglamento General de Gestión de un nuevo supuesto de obligación de inscripción en el Registro de Operadores Intracomunitarios, hasta ahora reservado únicamente para quienes realizaban operaciones intracomunitarias relativas a bienes, respecto de aquellos empresarios o profesionales que:
  - ✓ Bien sean destinatarios de servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto respecto de los cuales sean sujetos pasivos.
  - ✓ Bien presten servicios que, conforme a las reglas de localización se entiendan realizados en el territorio de otro estado miembro, cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.

Como consecuencia de los cambios introducidos, a partir del próximo 1 de enero puede ocurrir que:

- ☑ En supuestos de escasa frecuencia, algunas de las empresas que en actualidad vienen repercutiendo IVA español a sus clientes no establecidos, dejen de tener dicha obligación y pasen a ser dichos clientes quienes deban auto repercutirse el IVA correspondiente a la operación en su país de residencia; pasando aquéllas por contra a tener que darse de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios de su país y a presentar declaraciones recapitulativas.

La falta de adaptación a la nueva regulación determinaría una indebida repercusión del IVA español que no podría ser recuperado por el cliente no establecido a través del procedimiento especial previsto para los mismos en el artículo 119 de la Ley del impuesto, con el consiguiente perjuicio que de ello se deriva.

- ☑ Por el contrario, será muy habitual el caso de empresas españolas que, con la nueva regulación, vengan igualmente obligadas a darse de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios, a





presentar declaraciones recapitulativas y a autorepercutirse el IVA español correspondiente a los servicios recibidos de proveedores no establecidos cuyo lugar de realización sea el territorio español.

A este respecto, es importante recordar las importantes consecuencias que podrían derivarse del incumplimiento de tal obligación, si tenemos en cuenta la infracción prevista en el artículo 170. Dos. 4º de la Ley del impuesto consistente en *“la no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno”* y la sanción del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación que de ello se deriva, a tenor del artículo 170. Uno. 4º de la misma.

En conclusión, la prevista modificación de la Ley del impuesto en lo que se refiere al lugar de prestación de los servicios supone que, con anterioridad al 1 de enero de 2010, la práctica totalidad las empresas vengán obligadas a llevar a cabo un análisis en profundidad de las implicaciones que la nueva regulación pueda tener en el desarrollo de su actividad, al objeto de introducir en sus procedimientos administrativos y sistemas informáticos las modificaciones necesarias para adaptarse a los cambios que hubieran podido producirse, evitando así las importantes contingencias que la falta de tal adaptación pudiera conllevar.



#### IV. IVA. ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS. REQUISITOS DE IDENTIFICACIÓN DEL ADQUIRENTE

Las entregas intracomunitarias, entregas de mercancías en las que los bienes objeto de compraventa son transmitidos desde territorio español (territorio de aplicación del Impuesto) a otro Estado Miembro de la Comunidad Europea están, con carácter general, exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consecuentemente, el vendedor (establecido en territorio español) no repercute IVA en la factura de venta y, el adquirente (establecido en el otro Estado Miembro) se autorepercute el Impuesto a la llegada de la mercancía.

No obstante lo anterior, uno de los requisitos establecidos para que la operación quede exenta es que el comprador sea un empresario o profesional identificado (a efectos del Impuesto) en territorio distinto del español, si bien no es necesario que dicho territorio coincida con el Estado de recepción de la mercancía.

Por su parte, el Reglamento del Impuesto, aprobado mediante el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, dicta en su artículo 13 que, a los efectos de la aplicación de la exención señalada, "la condición del adquirente se acreditará mediante el número de identificación fiscal que suministre al vendedor". A los efectos de poder comprobar la corrección del NIF proporcionado por el adquirente, el vendedor dispone del VIES. Este registro fue creado con el objetivo de proporcionar, tanto a las Administraciones como a los contribuyentes de un Estado Miembro, acceso a la información de los diferentes contribuyentes de los restantes Estados.

En España, la inclusión en el VIES está sometida a su obligada solicitud expresa por parte del sujeto pasivo que quiera operar en el negocio intracomunitario. Esta obligación se formaliza mediante la presentación del correspondiente modelo 034.

Asimismo y, de acuerdo con la actual Doctrina Administrativa y la Jurisprudencia más reciente, el vendedor español no puede aplicar la exención a su cliente cuando la respuesta del VIES resulta negativa, ya que no tiene constancia de la corrección de su número de identificación

Hemos tenido conocimiento de que la Administración Tributaria está procediendo en la actualidad a la comprobación de los datos declarados en el modelo 349 (modelo de declaración de las operaciones intracomunitarias), "cruzándolos" con el VIES, de tal forma que, si el Número de Identificación registrado en la declaración no consta en dicho Registro, no dan su conformidad a la misma. En consecuencia, las posibles deficiencias en los datos de la declaración podrían poner de manifiesto el incumplimiento del deber por parte del contribuyente del requisito de comprobación del NIF proporcionado por el adquirente y, por ende, derivar en la denegación del derecho a la exención, exigiendo la repercusión del Impuesto (generalmente, en un momento posterior a la finalización del plazo de presentación de la declaración por el IVA, suponiendo un ingreso extemporáneo sometido a recargo).

A la vista de todo lo anterior, debemos recordar que, con anterioridad a la ejecución de la compraventa, será necesario comprobar que el futuro adquirente de la mercancía está efectivamente registrado en el VIES, requisito necesario para aplicar la exención. De lo contrario, deberá repercutirse el Impuesto (sin perjuicio de la posibilidad de recuperar dicho Impuesto por parte del adquirente mediante el procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley).

Igualmente, las adquisiciones intracomunitarias realizadas por sujetos pasivos establecidos en territorio español, sólo estarán exentas del IVA correspondiente al territorio de origen de las mercancías si el nº de identificación a efectos de IVA que facilitamos al vendedor está correctamente reflejado en el registro VIES.



## **V. CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL ENTRE ESPAÑA Y URUGUAY**

El pasado 9 de Octubre, el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos de España y el Ministro de Economía y Finanzas de Uruguay, firmaron el convenio entre el Reino de España y la República Oriental de Uruguay para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

La negociación del convenio se inició en el año 2002 y fue retomada a finales del 2008. En los últimos años, Uruguay ha realizado un importante esfuerzo de adaptación a los estándares fiscales internacionales, tanto del sistema tributario interno como a nivel de intercambio de información. En 2007, llevó a cabo una reforma tributaria que supuso la introducción de un impuesto sobre la renta y la supresión de regímenes fiscales preferenciales. Por otro lado, recientemente se ha comprometido a aceptar los estándares internacionales de la OCDE en materia de intercambio de información.

El convenio se ajusta al modelo de estándares máximos de la OCDE e incluye un artículo de intercambio de información completo que permitirá incrementar la transparencia y continuar con los esfuerzos de lucha contra el fraude fiscal internacional.



VI. CALENDARIO PARA EL EJERCICIO DE DISTINTAS OPCIONES TRIBUTARIAS

Noviembre 2009						
						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						

Hasta el 2	MODELOS
<b>NUMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL</b>	
Tercer trimestre 2009. Cuentas y operaciones cuyos titulares no han facilitado en NIF a las entidades de crédito	195
Tercer trimestre 2009. Relación de personas o entidades que no han comunicado su NIF al otorgar escrituras o documentos donde consten los actos o contratos relativo a derechos reales sobre bienes inmuebles	197
<b>CUENTA CORRIENTE TRIBUTARIA</b>	
Solicitud para inclusión en el año 201	cct
La renuncia al sistema de cuenta corriente en materia tributaria se deberá formular en el modelo de "solicitud de inclusión/comunicación de renuncia al sistema de cuenta corriente en materia tributaria"	

Hasta el 5	MODELOS
<b>RENTA</b>	
Ingreso del segundo plazo de la declaración anual de 2008. Si se fraccionó el pago con o sin domiciliación en entidad colaboradora	102

Hasta el 6	MODELOS
<b>IMPUESTOS ESPECIALES</b>	
Octubre 2009. Todas las empresas	511

Hasta el 20	MODELOS
<b>RENTA Y SOCIEDADES</b>	
Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, ganancias de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de las IIC o de aprovechamientos forestales de vecinos en montes públicos, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuenta	
Octubre 2009. Grandes empresas	111, 115, 117, 123, 124, 126, 128
<b>IVA</b>	
Octubre 2009. Régimen general. Autoliquidación	303
Octubre 2009. Operaciones asimiladas a las importaciones	380
Octubre 2009. Grupo de entidades. Modelo individual	322
Octubre 2009. Grupo de entidades. Modelo agregado	353
Octubre 2009. Declaración de operaciones incluidas en los libros registros del IVA y del IGIC	340
<b>IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS</b>	
Octubre 2009	430
<b>IMPUESTO ESPECIAL</b>	
Agosto 2009. Grandes empresas	561, 562, 563
Agosto 2009. Grandes empresas [*]	553, 554, 555, 556, 557, 558
Tercer trimestre 2009. Excepto grandes empresas	561, 562, 563
Tercer trimestre 2009. Excepto grandes empresas [*]	554, 555, 556, 557, 558
Octubre 2009. Todas las empresas	564, 566
Octubre 2009. Todas las empresas [*]	570, 580
Octubre 2009. Grandes empresas	560
Los operadores registrados y no registrados, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo	211





Hasta el 30

MODELOS

IVA

Solicitud de inscripción/renuncia

Registro de devolución mensual

036

Solicitud de aplicación Régimen de deducción común para sectores diferenciados para el 2010

Sin modelo



S E N E O R  
ABOGADOS • ECONOMISTAS

Avda. Diagonal, 407 pral.  
08008 BARCELONA  
T. 93 202 24 39 F. 93 202 27 59  
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.*

