planartús
Assessors d'empresa

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

COMENTARIOS al **Proyecto de Ley xx/2009** por el que se transponen determinadas **directivas** en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria

CIRCULAR 3/10

18/01/2010

planartús
Assessors d'empresa

CIRCULARES 2010 REMITIDAS:

Nº Circular	Tema	Fecha
1/10	Recurso sobre la incompatibilidad IVA-AJD	11/01/10
2/10	Novedades Impuesto Sucesiones y Donaciones en Cataluña	14/01/10

planartús
Assessors d'empresa

ÍNDICE

I) Normativa comunitaria de aplicación.

II) Trasposición a la normativa española de las Directivas.

III) Situación de partida o vigente hasta 31/12/2009.

IV) Traslación del nuevo régimen de localización de los servicios.

V) Concepto de empresario o profesional.

VI) Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB).

VII) Exenciones en las importaciones de bienes.

VIII) Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Regla general.

IX) Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

X) Transporte intracomunitario a favor de no empresario o profesional.

XI) Devengo del impuesto.

XII) Sujeto pasivo.

XIII) Solicitud de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el TAI correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en las Comunidad, con excepción de las realizadas en dicho territorio.

XIV) Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el TAI.

XV) Régimen especial de prestación de servicios electrónicos.

XVI) Disposiciones adicionales y transitorias.

I) NORMATIVA COMUNITARIA DE APLICACIÓN

- **Directiva 2008/8/CE**, del Consejo, de 12 de febrero de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE. Introduce nuevas **reglas de localización de los servicios.** Los Estados Miembros la tienen que aplicar de manera obligatoria a partir de 1/01/2010.

- **Directiva 2008/9/CE, del Consejo**, de 16 de febrero de 2008, sobre **devolución del IVA a empresarios comunitarios no establecidos.** Entrada en vigor también con efectos 1/01/2010. Pretende básicamente acelerar y agilizar el mecanismo de devolución a sujetos pasivos establecidos en nuestro país de las cuotas de IVA soportadas en otros Estados miembros, introduciendo a este efecto un procedimiento electrónico.

- **Reglamento sobre cooperación administrativa.** Implementa mecanismos de cooperación entre las administraciones nacionales para garantizar la adecuada aplicación de las nuevas normas sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios y devolución a empresarios comunitarios no establecidos de las cuotas de IVA soportadas en nuestro país.

- Las tres normas conforman el conjunto que ha recibido el nombre «PAQUETE FISCAL DEL IVA» (**VAT PACKAGE**).

- **Directiva 2008/117/CE, del Consejo**, de 16 de diciembre de 2008. Modifica el contenido de los **estados recapitulativos o modelo 349**, completando así, desde el 1/01/2010, la actualización de la normativa del Impuesto

II) TRASPOSICIÓN A LA NORMATIVA ESPAÑOLA DE LAS DIRECTIVAS

- **Proyecto a analizar**

  - ✓ Tiene por objeto incorporar en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) el contenido esencial de las normas anteriores.

  - ✓ Traspone al Derecho interno la totalidad de las previsiones de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, en **lo que respecta al lugar de la prestación de servicios,** con la sola excepción de la parte de su contenido que debe incorporarse a la legislación nacional con efectos 1/01/2015.

  - ✓ También **incorpora** aquellas **modificaciones** que deben entrar en vigor con efectos desde **1/01/2011 y 1/01/2013**, respectivamente. Estas modificaciones adicionales se prevén ya en esta Ley por vía de sus disposiciones adicionales x1, x2 y x3.

III) SITUACIÓN DE PARTIDA O VIGENTE HASTA 31/12/2009

Situación de partida ➔ Tributación de las prestaciones de servicios **en origen.**

Un servicio se debía entender localizado en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI) en la medida en que la sede del prestador o el establecimiento permanente (EP) desde el que se prestara se encontrara en ese territorio.

Esta **era la regla general**, si bien su aplicación práctica había quedado reducida a supuestos residuales, básicamente los referidos a:

- ✓ servicios de arrendamiento de medios de transporte,
- ✓ hoteles, restaurantes; y
- ✓ aquellos otros formados por una multiplicidad de servicios que no permitía su encuadre en ninguna de las reglas especiales.

Precisamente por el carácter residual de la regla general, dichas **reglas especiales**, previstas para una gran diversidad de servicios, **se habían convertido en las aplicables prioritariamente**.

III) SITUACIÓN DE PARTIDA O VIGENTE HASTA 31/12/2009

- De todas las reglas especiales, las aplicables a los servicios normalmente denominados de **profesionales** o "intelectuales" (actual artículo 70.uno.5º de la Ley 37/1992), los de **telecomunicaciones** y los prestados por **vía electrónica**, respondían ya un esquema de gravamen en **destino**, mucho más acorde con la necesaria coincidencia de dicho gravamen con el lugar en el que tiene lugar el consumo y que a la vez garantizaban la deducibilidad del IVA que gravaba las operaciones. Por ello, tales reglas son las que, con algún matiz, pasan a ser las aplicables con carácter general **desde** el 1/01/2010.

- De esta forma, se efectúa una profunda modificación de los **artículos 69, 70 y 72 a 74 de la Ley del IVA**, con los **objetivos** prioritarios según la propia exposición de motivos "*de la simplificación, la reducción de cargas administrativas, evitando en lo posible el gravamen en jurisdicciones en las que el empresario destinatario no está establecido, y una mucho mayor coincidencia entre lugar de gravamen y lugar de consumo*".

IV) TRASLACIÓN DEL NUEVO RÉGIMEN DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

- En **el nuevo sistema** se **distingue**:
  - ✓ entre las **operaciones puramente empresariales**, en las que prestador y destinatario tienen tal condición ➔ el gravamen se localiza en la jurisdicción de **destino**
  - ✓ de aquellas otras cuyo **destinatario** es un **particular** ➔ lugar de realización en **origen**
- **MUY IMPORTANTE**: la **generalización del gravamen en destino** en operaciones concluidas entre empresarios **permite la desaparición de la regla de deslocalización a través de la comunicación del NIF-IVA** (de otro Estado miembro) al prestador en todos los casos en los que estaba prevista: servicios de mediación, servicios relativos a bienes muebles y transportes intracomunitarios de bienes.
- Estas reglas generales **se completan** con el **apartado dos del artículo 69** con una **exclusión** en referencia a los servicios que tienen por **destinatarios a particulares que residen en países o territorios terceros ➔ se declara la no sujeción de los mismos** con la sola excepción de los servicios de profesionales prestados a particulares residentes en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla (como ha ocurrido hasta este momento).

IV) TRASLACIÓN DEL NUEVO RÉGIMEN DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

- En cuanto a las **reglas especiales:** el proyecto intenta mantener en lo posible las concordancias numéricas con los preceptos actuales, si bien su aplicación queda mucho más limitada y, en todo caso, las **reglas generales** pasan a tener **siempre carácter subsidiario** para todos aquellos supuestos que **no están expresamente regulados** en las especiales, bien por la naturaleza del servicio, bien porque la condición del destinatario sea otra de la expresamente regulada en la regla especial de que se trate.

- Por otra parte, y a fin de evitar una mayor complejidad, la modificación es continuista con el modelo de definición de reglas contenidos en la anterior redacción legal, ocupándose el anteproyecto de Ley de hacer referencia exclusiva a los servicios que se entienden prestados en el TAI.

Así, el nuevo **artículo 70.uno** mantiene:

- ✓ En su **número 1º** ➔ la regla de radicación respecto de los servicios relativos a **bienes inmuebles**.

- ✓ En su número 2º ➔ sigue refieriéndose a los **servicios de transporte** si bien en supuestos muy concretos fuera de los cuales, o bien son de aplicación las reglas generales, o bien es procedente la regla dispuesta por el nuevo artículo 72. En todo caso, sigue permaneciendo la regla general de tributación en **destino** respecto alos **transportes intracomunitarios de bienes realizados entre empresarios.**

IV) TRASLACIÓN DEL NUEVO RÉGIMEN DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

- ✓ El contenido del **número 3º** coincide sustancialmente con el vigente en la actualidad; no obstante, su redacción se verá profundamente alterada desde el 1/01/2011 como consecuencia de las disposiciones adicionales x1 y x2 de esta Ley.

  A partir de esa fecha ese ordinal pasará a regular, exclusivamente, el **servicio de acceso a manifestaciones culturales, artísticas o deportivas en operaciones realizadas entre empresarios**. Al mismo tiempo, **cualquier servicio cultural, artístico o deportivo, incluido el acceso a los mismos, cuyo destinatario sea un particular** pasará a regularse en una **nueva letra c) del artículo 70.uno.7º.**

- ✓ Los **números 4º y 8º** continúan refiriéndose a los servicios prestados por **vía electrónica y** a los de **telecomunicaciones**, respectivamente, **si bien de forma ya exclusiva** a **aquellos casos en los que no habría sujeción por aplicación de las reglas** generales. En el caso concreto de los prestados por vía electrónica, se trata de supuestos a los que resulta de aplicación el régimen especial previsto en los artículos 163 bis a 163 quater de la Ley del Impuesto.

- ✓ En el **número 5º**, los servicios de profesionales, localizables ya a través de las nuevas reglas generales del artículo 69.uno, dejan paso a los **servicios de restauración y catering.**

IV) TRASLACIÓN DEL NUEVO RÉGIMEN DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

- ✓ En el 6º, **los servicios de mediación** que se regulan son, **exclusivamente**, los **concluidos con particulares**, cuya regla de localización es la que antes se aplicaba con carácter general a todos los servicios de mediación ➔ la que **atiende a donde se localiza la operación subyacente**.

  El resto de servicios de mediación, **siempre en nombre y por cuenta ajena**, se localizan conforme a las reglas generales.

- ✓ En el número 7º aparecen, **como hasta ahora**, los servicios relativos a **bienes muebles**, cuya regla de sujeción **sigue atendiendo al lugar de prestación material**. **Se añaden** a dicho ordinal **los servicios accesorios a los transportes** y, desde el 1/01/2011, los ya referidos de carácter cultural, deportivo o artístico.

  En todo caso, este número regula exclusivamente servicios cuyo destinatario es un particular.

- ✓ Por último, el **nuevo ordinal 9º** establece la regla aplicable a los **servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte,** basada en el **lugar en que se efectúe la puesta en posesión de los mismos**. Los **arrendamientos a largo plazo**, cualquiera que sea su destinatario, **pasan a ser gravados conforme a las reglas generales,** mucho más acordes en este caso con el lugar de consumo.

IV) TRASLACIÓN DEL NUEVO RÉGIMEN DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

Esta última regla de localización, no obstante, se modificará desde el 1/01/2013 a través de la disposición adicional x3, estableciendo el ordinal 9º desde esa fecha una segunda regla especial para la localización de los servicios de arrendamiento a largo plazo cuyo destinatario sea un particular que tengan por objeto una embarcación de recreo, para los que dejan de aplicarse las reglas generales que se sustituyen por una referencia al lugar de puesta en posesión.

- **El resto de los preceptos** que hasta ahora regulaban reglas especiales **relativos a servicios de transporte en las adquisiciones intracomunitarias de bienes** y los **servicios accesorios** a **los mismos/as**, es decir, los artículos 72 a 74 de la Ley del IVA, **quedan sustancialmente simplificados:**

  - ✓ La Ley **deroga los artículos 73 y 74 cuyo contenido pasa a incluirse bien en las reglas generales del artículo 69.uno, bien en la especial de la letra b) del artículo 70.uno.7º.**

  - ✓ En cuanto al artículo 72, **su contenido queda limitado a los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario es un particular,** desapareciendo la mención existente hasta ahora a los transportes domésticos conectados con los intracomunitarios, para los cuales la regla general de gravamen en destino en operaciones entre empresarios soluciona el problema para el que dicha extinta regla especial estaba diseñada.

IV) TRASLACIÓN DEL NUEVO RÉGIMEN DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

Referencia al uso o consumo efectivos

- Si bien la **sujeción** de los servicios contenida en los artículos 69, 70 y 72 se fundamentan en un criterio de gravamen estrictamente jurídico, éste **se complementa con el económico basado en el uso o consumo efectivo recogido en el artículo 70.dos** de la Ley -en correspondencia con el nuevo artículo 59 bis introducido en la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2008/8/CE- (este criterio ya resulta de aplicación en la actualidad).

  - ✓ No obstante la sustancial ampliación del margen de maniobra que el Derecho comunitario permite al legislador nacional en este ámbito, dicho precepto mantiene su contenido actual en el Derecho interno sin más cambios que la adición de los servicios de arrendamiento de medios de transporte, recogiendo el proyecto de Ley de esta forma la opinión mayoritaria al respecto de otros Estados miembros y de la Comisión de las Comunidades Europeas.

IV) TRASLACIÓN DEL NUEVO RÉGIMEN DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

- El anteproyecto introduce **otros cambios** que resultan **necesarios** al objeto de que queden perfectamente ajustadas las nuevas reglas de localización con la generalización del mecanismo de inversión del sujeto pasivo (ISP).
  - ✓ Caso, por ejemplo, del **nuevo apartado cuatro del artículo 5**, precepto que encuentra su anclaje en el artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE modificado por el artículo 2.1) de la Directiva 2008/8/CE. A este respecto, debe recordarse que la legislación nacional distingue entre empresarios o profesionales y sujetos pasivos, mientras que la Directiva habla de sujetos pasivos y deudores del Impuesto, respectivamente, por lo que para la incorporación de dicho precepto comunitario se ha considerado mejor fórmula la modificación del artículo 5 en lugar del artículo 84 de la Ley.
  - ✓ También es retocado el **artículo 75.uno.2º**, relativo al devengo del impuesto en aquellos casos en que afecta a alguna de las que serán nuevas reglas especiales de localización de los servicios.

IV) TRASLACIÓN DEL NUEVO RÉGIMEN DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

- Adicionalmente, la modificación que la Directiva 2008/8/CE realiza en el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE, obliga a **revisar el artículo 84.dos** de la Ley 37/1992, **suprimiendo la denominada *vis atractiva* de los establecimientos permanentes (EP)**. **El nuevo** artículo 84.dos **sustituye tal regla** por una nueva más flexible basada en la **intervención del EP en la operación** para la cual se quiere determinar quién es su sujeto pasivo.

- Finalmente, con el **objetivo esencial de reducir las cargas administrativas**, el segundo bloque de modificaciones en la Ley del IVA, referido a la **devolución del Impuesto a empresarios o profesionales no establecidos** en el territorio de aplicación del Impuesto y deducido de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, se realiza las siguientes modificaciones:

  - **Se crea un nuevo artículo 117 ➔ supuestos de devolución** en los que **España** sea el **Estado de establecimiento**. Establece el procedimiento de tramitación inicial de las solicitudes que los empresarios o profesionales establecidos en el TAI dirijan al Estado de devolución por medio de la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Deberá desarrollarse reglamentariamente.

IV) TRASLACIÓN DEL NUEVO RÉGIMEN DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

- ✓ En cuanto al **artículo 119**, su contenido pasa a estar referido exclusivamente a los **supuestos de devolución de cuotas soportadas por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla**, recogiendo las necesarias previsiones para que sea asimismo el Reglamento del Impuesto el que desarrolle detalladamente los plazos y el procedimiento de devolución conforme a las disposiciones de la Directiva 2008/9/CE.

  Se simplifica su contenido, sustituyendo las diversas referencias particulares existentes hasta ahora relativas al cumplimento de requisitos de deducibilidad, como era el caso de la correspondiente a los artículos 95 y 96 de la Ley o a aquéllas relativas a cuotas indebidamente soportadas, por una general que prevea el necesario cumplimiento de todos los requisitos y limitaciones contenidos en el capítulo I del título VIII de la Ley del Impuesto. (Deducciones).

  En todo caso y como ya ocurría en la actualidad, las solicitudes de devolución a través de este sistema exige, de acuerdo con el Derecho comunitario y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el cumplimiento de todos los requisitos establecidos para el ejercicio del derecho a la deducción por el Estado de devolución, junto con el requisito de actividad correspondiente al Estado de establecimiento, el cual, para el caso español, se contiene en el artículo 94.uno de la Ley del Impuesto. (Operaciones cuya realización origina el derecho a deducción).

- ✓ Un nuevo artículo 119 bis pasa a regular el **régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el TAI ni establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.**

V) CONCEPTO DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

- Se añade un nuevo **apartado cuatro al artículo 5** por el que a los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72 (reglas especiales), **se reputarán empresarios o profesionales** actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

  *"1º. Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente **con otras que no estén sujetas** al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 4 de esta Ley.*

  *2º. Las **personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales** siempre que **tengan asignado un número de identificación** a efectos del IVA suministrado por la Administración española".*

- ✓ Con ello se consigue que también puedan tener la condición de sujetos pasivos (por inversión) los empresarios o profesionales que simultaneen operaciones sujetas y no sujetas y las personas jurídicas, que no actúen como empresarios, cuando sean destinatarios de operaciones que deban entenderse localizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI).

VI) EXENCIONES EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES (AIB)

- El **artículo 26** se ve modificado en su **apartado Cuatro**, pasando a ser consideradas **AIB exentas** todas aquellas adquisiciones de bienes respecto de las cuales **se atribuya al adquirente**, en virtud de lo dispuesto en los artículos **119 o 119 bis** de esta Ley, **el derecho a la devolución total del Impuesto** que se hubiese **devengado** por las mismas.

  - ✓ Recordemos que esta exención pretende evitar la tributación efectiva de una AIB localizada en territorio español que, siendo efectuada por un no establecido en el TAI, generaría el derecho de dicho no establecido a la devolución del IVA soportado por el mecanismo previsto en la Octava Directiva. Se trata pues, no de un cambio substancial sino de un mero ajuste de la exención para referirla al nuevo articulado que regula las devoluciones de los no establecidos.

VII) EXENCIONES EN LAS IMPORTACIONES DE BIENES

- Se modifica el **artículo 66** de la Ley que regula las **exenciones** que se aplican en relación a las **importaciones** a los efectos de **eliminar la doble imposición** que se produciría en determinados supuestos:

  *1º. Importaciones de bienes **cuya entrega se entienda realizada** en el TAI, en virtud de lo establecido en el artículo 68, apartado dos, número 2º de esta Ley.*

  De esta manera la tributación efectiva del bien objeto de instalación y montaje opera como si se tratara de una operación interna.

  2º. *Las **importaciones temporales** de bienes **con exención parcial de los derechos de importación**, cuando sean cedidos por su propietario mediante la realización de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 69, apartado dos, letra j) de esta Ley, que se encuentren sujetas y no exentas del Impuesto.*

  3º. *Las **importaciones de gas** a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad, con independencia del lugar en el que deba considerarse efectuada la entrega de dichos productos*.

  - ✓ Se trata de nuevo de un ajuste del articulado a las nuevas referencias legales en las se regulan las reglas de localización, pues dichas exenciones ya se aplicaban con la actual normativa.

VIII) LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS. REGLA GENERAL

A través de la modificación del **artículo 69** de la ley se consagra la **nueva regla general**, **en cuanto los servicios sean prestados a empresarios o profesionales**, que constituye el tránsito de la regla general de localización de los mismos de «sede del prestador» a la de «**sede del destinatario**».

Este mismo artículo también regulará que cuando se trate de servicios prestados a **consumidores finales**, la regla general seguirá siendo, como en la normativa actual, la de «**sede del prestador**». En estos supuestos al no resultar posible aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo, el legislador comunitario se ha decantado por mantener esencialmente el «statu quo» o tributación en origen.

... Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, (...), en los siguientes casos:

1º *Cuando* ***el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal*** *y* ***radique en el citado territorio*** *(TAI en España) la* ***sede de su actividad*** *económica, o tenga en el mismo un EP 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, EP, domicilio o residencia habitual,* ***con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste****.*

VIII) LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS. REGLA GENERAL

*2º. Cuando **el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal**, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.*

El apartado Dos del mismo artículo establece una **excepción a lo dispuesto en el número 2º** del apartado uno anterior, en el sentido de **no entender realizados en el TAI** los servicios enumerados a continuación **cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad**, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla y se trate de los servicios a que se refieren las letras a) a l) siguientes:

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.*

VIII) LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS. REGLA GENERAL

*c) Los de **publicidad**.*

*d) Los de **asesoramiento, auditoria, 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 esta Ley.*

*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 i**ntérpretes**.*

*g) Los de **seguro, reaseguro y capitalización**, así como los servicios **financiero**s, citados respectivamente por el artículo 20, apartado uno, números 16º y 18º, de esta Ley, **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**.*

VIII) LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS. REGLA GENERAL

*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**.*

- ✓ De esta forma se consigue no localizar en España todos estos servicios cuando el destinatario de la operación sea un no empresario o profesional establecido en un país no comunitario.

VIII) LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS. REGLA GENERAL

Localización del servicio / Condición del destinatario	Establecido en el mismo Estado	Establecido en otro Estado de la UE	Establecido en terceros países
Sujeto pasivo	**Origen**	**Destino (ISP)***	**Destino (ISP)***
No sujeto pasivo	**Origen**	**Origen**	**Origen****

* ISP: Inversión del sujeto pasivo

** Hay excepciones

VIII) LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS. REGLA GENERAL

- **Se regula qué se debe entender por sede de actividad y por establecimiento permanente (EP):**

  1. **Sede de la actividad económica**: lugar en el que los empresarios o profesionales centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

  2. **EP**: **cualquier lugar fijo de negocios** donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales. **En particular**, tendrán esta consideración:

     a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

     b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

     c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

     d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

     e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

     f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

     g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.