

Deloitte.

IVA-Marzo, abril, mayo 2012
Boletín de Actualidad



Deloitte Abogados y Asesores Tributarios
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

Índice de contenido

I. Normativa

1. Real Decreto-ley 8/2012, de 16 de marzo, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio (aplicación del tipo reducido del 8% en determinados supuestos de cesión de aprovechamiento por turno de edificios).
2. Orden HAP/637/2012, de 20 de marzo, por la que se reducen para 2011 y 2012 los módulos aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia.
3. Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2012.
4. Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria, y de adecuación de la normativa financiera, para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 9 de diciembre de 2011. Asunto C-69/11 (Connoisseur Belgium).

Base imponible – No procede la inclusión en la base imponible de una operación, de los importes que el empresario que la realiza hubiese tenido derecho a facturar a su cliente según el contrato existente entre ambos, pero que no le facturó.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 19 de enero de 2012. Asunto C-117/11 (Purple Parking).

Operación compleja compuesta de varias prestaciones – Calificación como prestación única o como varias prestaciones independientes - Operación consistente en servicios de aparcamiento y transporte de viajeros entre el parking y un aeropuerto.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de febrero de 2012. Asunto C-594/10 (Van Laarhoven).

Deducciones – Vehículo afecto a la actividad empresarial que es utilizado también para necesidades privadas del empresario – Autoconsumo de

bienes por utilización del vehículo para necesidades privadas – Base imponible del autoconsumo.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de febrero de 2012. Asunto C-25/11 (Varzim Sol).

Deducciones - Sujeto pasivo "mixto" (que realiza tanto operaciones sujetas y no exentas que le originan el derecho a deducir, y operaciones exentas que no le originan el referido derecho) que está autorizado a la deducción de las cuotas de IVA que soporta en función de la afectación real de los bienes y servicios que adquiere – Percepción de subvenciones de explotación relativas exclusivamente a la realización de las operaciones que le originan el derecho a deducir – No procede la aplicación de la regla de prorrata respecto de tales operaciones ni, por tanto, el cómputo a tales efectos de las referidas subvenciones.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de febrero de 2012. Asunto C-118/11 (Eon Aset).

Deducciones - Requisito relativo a la utilización de los bienes y servicios para las necesidades de operaciones gravadas - Nacimiento del derecho a deducción - Contrato de arrendamiento de un automóvil - Contrato de arrendamiento financiero - Vehículo utilizado por el empresario para el transporte a título gratuito de un empleado entre su domicilio y su lugar de trabajo.

6. Tribunal Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de febrero de 2012. Asunto C-119/11 (Comisión/Francia).

Tipo impositivo - Servicios mixtos de hostelería y espectáculos – La normativa comunitaria no ampara a Francia para reestablecer a partir de enero de 2007, la aplicación de un tipo reducido del 2,10% a tales servicios.

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 1 de marzo de 2012. Asunto C-280/10 (Kopalnia).

Deducciones - IVA soportado por operaciones efectuadas con vistas a la realización de un proyecto de actividad económica - Compra de un terreno por los socios de una sociedad - Facturas emitidas a nombre de los socios antes de la existencia y el registro de la sociedad que solicita la deducción.

8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 1 de marzo de 2012. Asunto C-220/11 (Star Coaches).

Régimen especial de las agencias de viajes (REAV) – Servicio de transporte de pasajeros prestado a una agencia de viajes por una empresa de transportes que, a su vez, ha subcontratado la realización de dicho servicio a un tercero – El REAV no resulta aplicable al servicio

prestado por la empresa de transportes a la agencia de viajes.

9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de marzo de 2012. Asunto C-524/10 (Comisión Europea / Portugal).

Régimen a tanto alzado de los productores agrícolas (régimen especial de la agricultura) - El establecimiento por parte de Portugal de un porcentaje de compensación a tanto alzado de nivel cero es contrario a la normativa comunitaria.

10. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de marzo de 2012. Asunto C-596/10 (Comisión/Francia).

Tipos impositivos – No procede la aplicación de un tipo reducido a las entregas de équidos, especialmente caballos, pues no están normalmente destinados a la alimentación y a ser utilizados en la producción agrícola.

11. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de marzo de 2012. Asunto C-153/11 (Klub OOD).

Deducciones - Derecho de una empresa a deducir el IVA soportado por la adquisición de un bien de inversión, cuando dicho bien no ha comenzado a ser utilizado en el marco de su actividad empresarial.

12. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de marzo de 2012. Asunto C-414/10 (Veleclair).

Deducciones – IVA correspondiente a importaciones de bienes – No puede supeditarse el derecho de una empresa a la deducción de una cuota de IVA correspondiente a una importación de bienes, al pago efectivo previo de dicha cuota por dicha empresa.

13. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de marzo de 2012. Asunto C-436/10 (BLM).

Autoconsumos – Exenciones – Deducciones - Bien de inversión perteneciente a una empresa que es persona jurídica, quien lo pone en parte a disposición de uno de sus directivos y de su familia para uso privado, a título gratuito.

14. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de marzo de 2012. Asunto C-500/10 (Belvedere).

Terminación automática de los procedimientos pendientes ante el órgano jurisdiccional tributario de casación en Italia por el transcurso del plazo de 10 años, en los que las pretensiones de la Administración hubiesen sido desestimadas en las dos primeras instancias - No es contraria al derecho comunitario.

15. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de abril de 2012. Asunto C-225/11 (Able UK).

Exenciones – Entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en un Estado miembro de la OTAN, y de las que sean destinatarias las fuerzas armadas de otro Estados miembro de dicha organización.

16. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de abril de 2012. Asuntos acumulados C-621/10 y C- 129/11 (ADSITS y Provadinvest).

Base imponible – Operaciones entre partes vinculadas – Normativa nacional que establece que la base imponible del IVA en operaciones entre partes vinculadas es en todo caso el valor de mercado de tales operaciones.

17. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de febrero de 2012. Nº de recurso 463/2008.

Devengo del IVA – Ejecuciones de obra privada con aportación de materiales – Puesta a disposición del adquirente - Certificaciones de obra – La transmisión de la propiedad de la obra conforme ésta se va ejecutando supone la transmisión del poder de disposición sobre la misma y produce el devengo del Impuesto.

18. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 26 de marzo de 2012. Nº de recurso 2618/2008.

Exenciones – Entregas intracomunitarias de bienes – Prueba del transporte efectivo a otro Estado Miembro – Ausencia de la carta de transporte internacional – Actuación de buena fe del proveedor de los bienes – Principios comunitarios de proporcionalidad y de seguridad jurídica.

19. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 23 de enero de 2012. Nº de recurso 6381/2008.

Lugar de realización del hecho imponible – Prestaciones de servicios de publicidad y asesoramiento jurídico – Concepto de establecimiento permanente – No concurrencia de los elementos necesarios para concluir que un empresario, con sede de actividad económica en las Islas Canarias, actúa en el TIVA-ES mediante establecimiento permanente – Indevida aplicación de la regla especial contenida en el artículo 70.uno.5º. c) de la Ley del IVA e impropcedente repercusión del IVA por parte de los proveedores de dichos servicios - Incorrecta deducción del IVA por parte del empresario.

III. Doctrina Administrativa

1. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución nº 1307/2010, de 17 de enero de 2012

Modificación de la base imponible - Concurso de acreedores - Plazo para la modificación - Existirán dos plazos diferentes para la modificación de la base imponible del IVA, en función de si el procedimiento concursal tiene el carácter de “abreviado” o “general” - En el procedimiento general, la modificación de la base imponible debe efectuarse en el plazo máximo de un mes desde la publicación en el BOE de la declaración del concurso, mientras que en el procedimiento abreviado, el plazo máximo se verá reducido a la mitad.

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2955-11, de 19 de diciembre de 2011.

Reglas de localización – Servicios de telecomunicación - Recargas de tarjetas telefónicas extranjeras.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2955-11, de 19 de diciembre de 2011.

Exenciones – Medios de pago – Intermediación en la venta de tarjetas de dinero para efectuar pagos en Internet (Paysafecard).

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2828-11, de 1 de diciembre de 2011.

Exenciones – Enseñanza - Empresa que tiene un portal de Internet a través del que oferta cursos de diversas materia - Calificación como servicios prestados por vía electrónica y, además, como servicios de enseñanza a domicilio - Requisitos para calificar los servicios como servicios de formación exentos - Posibilidad de sustituir la expedición de factura por tiques.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2839-11, de 1 de diciembre de 2011.

Tipo impositivo – Tipo reducido previsto para los servicios de transporte de pasajeros – Explotación de una línea de tranvía en la que intervienen una sociedad gestora y una sociedad operadora de la línea – La sociedad gestora es la adjudicataria del proyecto para la construcción, explotación y mantenimiento de la línea de tranvía, y es por tanto la titular de las obras de infraestructura realizadas en virtud de la concesión, así como la propietaria de los tranvías utilizados para la explotación de la línea – La entidad gestora percibirá íntegra y directamente los ingresos por billeteaje, publicidad, etc., derivados de la explotación de la línea de tranvía – La sociedad operadora realizará en favor de la sociedad gestora todas aquellas prestaciones necesarias para

la correcta explotación, operación y mantenimiento de la línea, disponiendo para ello de los medios materiales y personales necesarios - La sociedad operadora facturará a la sociedad gestora, como precio por sus servicios, la suma de todos los costes reales incurridos por la misma, más un margen variable específicamente establecido – Aplicación del tipo reducido del 8% previsto para los servicios de transporte de pasajeros, a los servicios prestados por la sociedad operadora a la sociedad gestora.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2853-11, de 1 de diciembre de 2011.

Exenciones – Enseñanza - Empresa no establecida en el territorio de aplicación del IVA español, cuya actividad económica consiste en la prestación de servicios en el desarrollo profesional y en la mejora de las habilidades, capacidades y conocimientos de sus clientes - El desempeño de tales actividades se materializa a través de la realización de dos tipos de eventos: “programas de aplicación de estrategia” y “talleres de gestión individual” – Los servicios se facturan a las compañías empleadoras de las personas asistentes a tales eventos, las cuales pueden estar o no estar establecidas en el referido territorio - Reglas de localización – Servicios consistentes en el acceso a determinadas manifestaciones y eventos.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2854-11, de 1 de diciembre de 2011.

Exenciones - Entregas intracomunitarias – Empresa luxemburguesa que tiene previsto adquirir vehículos usados o de segunda mano a concesionarios y empresarios residentes en el territorio de aplicación del IVA español, para su venta posterior en otros Estados miembros de la Unión Europea - Previamente a su envío con destino fuera del territorio español con destino a otro Estado miembro de la Unión Europea, los vehículos serán objeto de un control de calidad y puesta punto en las instalaciones en España de una filial de la empresa luxemburguesa – La empresa filial facturará dichos servicios a la empresa luxemburguesa.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0053-12, de 17 de enero de 2012.

Reglas de localización – Servicios de montaje y desmontaje de stands en ferias prestados a otros empresarios – Consideración de dichos servicios como prestaciones publicitarias, o como servicios accesorios a la organización de ferias, como servicios de arrendamiento de bienes muebles – No aplicación de ninguna de las reglas especiales de localización y aplicación de la regla general de localización.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0058-12, de 17 de enero de 2012.

Reglas de localización – Servicio de transporte de gas natural desde Argelia a España, que es prestado a una empresa argelina por una empresa española que explota un gasoducto que conecta las redes de gas natural argelinas con las españolas a través del Mediterráneo – No aplicación de la regla especial de localización en el territorio de aplicación del IVA español de determinados servicios que se utilicen o exploten efectivamente en dicho territorio – Importaciones y operaciones asimiladas a la importación – Base imponible: inclusión del importe correspondiente al servicio de transporte del gas.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0231-12, de 3 de febrero de 2012.

Devengo del IVA por cobro anticipado de parte del precio de una operación, antes de que se considere realizada la misma – Certificaciones correspondientes a ejecuciones de obra - Cantidades retenidas en garantía de la correcta ejecución de la obra - Base Imponible – Improcedencia de la inclusión de las cantidades retenidas en la base imponible del IVA antes de la entrega final de la obra – Rectificación de cuotas incorrectamente determinadas – Devengo del IVA como consecuencia de la entrega final de la obra.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0235-12 de 3 de febrero de 2012.

Supuestos de no sujeción – Entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable – Resulta aplicable a las entregas gratuitas de productos médicos que tienen el mismo formato que el producto final.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0270-12 de 8 de febrero de 2012.

Sujeto pasivo – Entregas de materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, cuando éstos dejan de tener la calificación de residuos según el Reglamento de la UE 333/2011 – Aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0271-12 de 8 de febrero de 2012.

Reglas de localización – Servicios relacionados con bienes inmuebles - Servicios de ejecución y montaje de plantas fotovoltaicas prestados a una entidad española, relativos a plantas situadas en otros Estados miembros de la Unión Europea.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0276-12, de 15 de febrero de 2012.

Deducciones – Condición de empresario a efectos del IVA de quien pretenda la deducción de un IVA soportado – La sociedad que adquirió un solar en 2007, y que procedió a la deducción del IVA soportado en la compra - Con posterioridad se le practicó liquidación provisional, denegándole el derecho a la deducción por falta de actividad, al no haber realizado entregas de bienes o prestaciones de servicios en los últimos diez años - Posibilidad de deducir las cuotas soportadas por la adquisición del solar en el momento de realizar la operación de venta del mismo.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0286-12, de 9 de febrero de 2012.

Exenciones – Segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones – Concepto de segunda transmisión de una edificación - Empresa dedicada a la construcción y promoción de viviendas que, ante la dificultad para vender unas viviendas que había construido, las alquiló durante una temporada de diez meses a una asociación deportiva, y al año siguiente la volvió a arrendar a la misma asociación por otra temporada de diez meses, planteándose la posibilidad de repetir el arrendamiento por una tercera temporada de 10 meses en un tercer año.

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0287-12, de 9 de febrero de 2012.

Tipo impositivo – Ejecuciones de obra de construcción de viviendas – Ejecución de obra de construcción de un centro social de convivencia, asistencia y servicios para personas mayores, que está destinado a uso residencial y como centro asistencial y centro de día - En el proyecto de construcción se integran varios edificios (principal, de servicios y actividades), así como los propios bloques habitacionales y galería.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0320-12, de 14 de febrero de 2012.

Concepto de entrega de bienes – No constituye entrega de bienes el mero transporte de mercancías propias desde el territorio de aplicación del IVA español con destino a las islas Canarias, figurando la empresa propietaria como exportadora en el territorio de aplicación del IVA y como importadora en Canarias – Obligación de documentación y declaración de dicho movimiento de mercancías propias.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0338-12, de 15 de febrero de 2012.

Tipo impositivo – Libros – Ventas de libros en soporte CD – Suministro del libro por medios electrónicos.

19. Dirección General de tributos. Contestación nº V0312-12, de 12 de febrero de 2012.

Base imponible – Modificación – Créditos incobrables – Operaciones a plazo o con precio aplazado – Cómputo de los plazos para proceder a la rectificación de la base imponible.

IV. World VAT News

- 1. Australia - Commissioner of Taxation granted leave to appeal Qantas GST decision**
- 2. Australia - Lower “reduced input tax credit” proposed for trustee services**
- 3. Belgium - Notary and bailiff fees subject to VAT**
- 4. Belgium - VAT rate on digital TV**
- 5. Belgium - New threshold for filing of ESL returns**
- 6. Belgium - Circular letter issued on VAT status of “federations”**
- 7. Belgium - VAT on catering costs for promotional events irrecoverable**
- 8. Canada - Transitional rules relating to the elimination of the HST in British Columbia**
- 9. Canada - Introduction of HST in Prince Edward Island announced for April 2013**
- 10. Colombia - Defined quotas of food for consumption in border towns will not trigger import VAT**
- 11. Colombia – VAT exemption for qualified industrial users of goods or services in free zone**
- 12. Finland - Tennis classes and tennis camps for youth subject to standard VAT rate**
- 13. France - Supreme Court rules on sales of equity shares**
- 14. Germany - Update on new proof of intra-community transactions**
- 15. Germany - Further information on intra-community supplies**
- 16. Germany - New Intrastat thresholds**
- 17. Greece - VAT refund procedure simplified**
- 18. India – Highlights of Budget 2012**

19. India - Goods and Services Tax Network (GSTN) to become operational by August 2012
20. India - Kerala VAT rate change
21. Italy - Simplification decree no. 16/2012
22. Italy - Annual VAT return
23. Italy - VAT law changes
24. Italy - Reverse charge mechanism for supplies of mobile phones and micro-processors
25. Italy - VAT warehousing rules clarified
26. Lithuania - New clarifications to commentary on VAT law
27. Lithuania - Registers of VAT invoices and journal of output VAT on acquired goods and services
28. Lithuania - Payments made to tax authorities' bank account
29. Malaysia - Preparing for GST implementation
30. Malta - VAT amnesty extended
31. Netherlands - Tour operator margin scheme introduced
32. New Zealand - GST zero-rating of land – one year on
33. New Zealand - GST and insurance payments
34. Norway - Obligation to VAT register for transport companies in Norway
35. Portugal - Intrastat 2012
36. Portugal – Certified invoicing software
37. Russia - Collection of VAT out of a tax agent's own funds
38. Russia - VAT on bonuses paid by vendors to network retailers
39. United Kingdom - No appeal against Court decision in low value imports cases
40. United Kingdom - E-filing for all VAT returns from 1 April
41. Uruguay - New VAT form for certain taxpayers
42. Uruguay - Exports of services

I. Normativa.

- 1. Real Decreto-ley 8/2012, de 16 de marzo, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio (*aplicación del tipo reducido del 8% en determinados supuestos de cesión de aprovechamiento por turno de edificios*).**

La disposición final tercera de este Real Decreto-ley añade un nuevo número 18.º al apartado uno.2 del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, para aplicar, desde el 18 de marzo de 2012, el tipo impositivo del 8 por ciento a las siguientes operaciones: *“la cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios”*.

Este Real Decreto-ley deroga, desde la citada fecha, la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias, que en su artº 19 establecía lo siguiente:

“1. Se aplicará el tipo reducido del 7 por 100 del Impuesto sobre el Valor Añadido a las siguientes operaciones:

1.º Las prestaciones de servicios que consistan en la cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles contemplados en el artículo 1 de la presente Ley.

2.º Cualquier otra forma de utilización de los bienes inmuebles por período determinado o determinable del año con prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera.

3.º Los servicios contemplados en el artículo 91.uno.2.segundo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, prestados por las personas físicas o jurídicas a las que se refiere el artículo 4.3 de la presente Ley.”

- 2. Orden HAP/637/2012, de 20 de marzo, por la que se reducen para 2011 y 2012 los módulos aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia.**

Esta Orden Ministerial, en lo que concierne al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprueba una reducción general del 35 por 100 aplicable en el ejercicio 2012 y, en su caso, otra adicional del 65

por 100 aplicable en dicho ejercicio, cuando las actividades se hubieran desarrollado también durante el año 2011, para actividades empresariales o profesionales desarrolladas en el término municipal de Lorca (Murcia). En el supuesto de haber sido autorizada la reducción de índices o módulos en el año 2011 por circunstancias excepcionales, esta última reducción se graduará en función del importe de la minoración autorizada. Dichas reducciones operarán sobre la cuota devengada por operaciones corrientes y se tendrán en cuenta para el cálculo tanto de la cuota trimestral como de la cuota anual del régimen simplificado del año 2012.

3. Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2012.

El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2012 presentado por el Gobierno y que actualmente se encuentra en tramitación en las Cortes, propone únicamente las siguientes modificaciones en la Ley reguladora del IVA:

- Se modificarían los artículos 13.1º.g) y 84.uno.4º de la Ley 37/1992, con el fin de corregir el olvido en que incurrió el legislador en la incorporación que en su momento hizo de la Directiva 2009/162/UE a la normativa interna española.

A tal fin, se modifican los citados preceptos para excluir expresamente de la calificación como adquisiciones intracomunitarias de bienes a aquellas que se correspondan con entregas de calor o de frío a través de redes de calefacción o de refrigeración (artículo 13.1.g) de la ley 37/1992), y con el fin de incluir a las entregas de calor o de frío a través de redes de calefacción o de refrigeración que se entienda realizadas en el territorio de aplicación del IVA español entre los supuestos de aplicación del procedimiento de “inversión del sujeto pasivo” en los casos en que tales entregas sean realizadas por empresarios no establecidos en dicho territorio.

- Se modificaría el 84.uno.4º de la Ley 37/1992 con el fin de adaptarlo a la Corrección de errores de la Directiva 2008/8/CE, publicada en el DOUE de 5-4-2011.

Tal modificación consistiría en sustituir la expresión “servicios de restaurante y catering” que actualmente figura en dicho precepto, por la de “servicios de restauración y catering”.

De esta manera queda claro que la regla de localización prevista en el citado precepto resulta aplicable a los servicios de “restauración” en general, y no únicamente a los servicios de “restaurante” mas limitados como hasta ahora había figurado formalmente en la ley 37/1992.

4. Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria, y de adecuación de la normativa financiera, para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Desde el pasado día 20 de abril figura en la sección de “normas en tramitación” de la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el texto de un denominado “Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria, y de adecuación de la normativa financiera, para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude”, cuyo contenido ha trascendido obviamente a los medios de comunicación.

En lo que se refiere de una manera directa al IVA, dicho anteproyecto propone las modificaciones de la Ley 37/1992 que se indican a continuación.

- a) Inclusión de los dos siguientes nuevos supuestos de aplicación del procedimiento de “inversión del sujeto pasivo”, en los que el sujeto pasivo del IVA que grava una determinada entrega de bienes o prestación de servicios no es el empresario o profesional que la realiza, sino el empresario o profesional destinatario de la misma (artículo 84.uno.2º.e) de la Ley 37/1992):
 - Entregas de terrenos o de edificaciones que en principio estarían exentas del IVA en aplicación de lo previsto, respectivamente, en los números 20º o 22º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, pero respecto de las que la empresa transmitente hubiese renunciado a la aplicación de la correspondiente exención.
 - Entregas de bienes inmuebles efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos, entendiéndose a estos efectos que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la subrogación en la referida deuda por el adquirente.
- b) En lo que se refiere al supuesto de modificación a la baja de la base imponible de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA, cuando el destinatario de tales operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y resulte además que con posterioridad al devengo de dichas cuotas se haya dictado auto de declaración en concurso de dicho deudor (artículo 80, apartados tres y cinco), se proponen las siguientes modificaciones:
 - En el apartado tres del artículo 80, una adaptación técnica de las referencias a determinados preceptos de la Ley Concursal, para adaptarlas a la modificación efectuada en esta última por la Ley 38/2011.

- En el segundo párrafo del número 2º del apartado dos del artículo 114 de la ley 37/1992, el establecimiento, para el empresario declarado en concurso que sea destinatario de una operación cuya base imponible del IVA le haya sido modificada en aplicación de lo previsto en el artículo 80.tres de la ley 37/1992, de la obligación de rectificar a la baja el importe de la deducción que inicialmente hubiese practicado de la cuota correspondientes a dicha base imponible, mediante la modificación de la autoliquidación por el IVA en la que inicialmente hubiese realizado tal deducción.
- c) Modificación en los plazos generales de 4 años de que disponen las empresas para la deducción de las cuotas de IVA soportadas, y para la compensación en autoliquidaciones posteriores del saldo a su favor, para los casos en los que la empresa sea declarada en concurso.

A este respecto se proponen las siguientes modificaciones:

- En el apartado dos del artículo 99 se añadirían dos nuevos párrafos, para establecer que, el derecho a la deducción de cuotas de IVA que hayan sido soportadas por una empresa y cuyo devengo se haya producido con anterioridad al momento en que dicha empresa haya sido declarada en concurso, deberá ejercitarse necesariamente en la autoliquidación correspondiente al período en que dicha empresa hubiese soportado las referidas cuotas.

En el supuesto en que no se hubiesen incluido las referidas cuotas en la mencionada autoliquidación presentada en plazo, se deberá cumplir la referida obligación mediante la modificación de la autoliquidación referida a dicho periodo de liquidación.

- En el apartado cinco del artículo 99 de la Ley 37/1992, y como excepción a la facultad general prevista en dicho precepto para poder compensar en autoliquidaciones posteriores y hasta un plazo de cuatro años el saldo a favor de la empresa resultante de una determinada autoliquidación, se propone que sea añadido el siguiente párrafo:

“En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de períodos de liquidación anteriores a dicha liquidación”.

Respecto de la referida *“declaración-liquidación prevista reglamentariamente”*, cabe señalar que la exposición de motivos del anteproyecto de ley dice lo siguiente:

“En los supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicta a lo largo del periodo de liquidación del Impuesto hay que diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa, para

lo cual se atiende al momento de devengo. Dado que la declaración-liquidación es única, se prevé la presentación de dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores. Es en la primera en la que se deberá aplicar la totalidad de los saldos a compensar que tuviese el sujeto pasivo y que correspondiesen a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso”.

d) Operaciones que quedan sin efecto en el marco del desarrollo de un procedimiento concursal, como consecuencia de (i) el ejercicio de una acción de reintegración concursal, o (ii) el ejercicio de cualquier otra acción de impugnación ejercitada en el seno del concurso. Respecto de estas situaciones el Anteproyecto de Ley prevé lo siguiente:

- El empresario que realizó la operación que queda sin efecto y, entendemos nosotros, aunque no se dice expresamente en el texto, haya sido declarado en concurso, deberá proceder a reflejar, en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se produjo inicialmente el devengo del IVA correspondiente a dicha operación, la rectificación a la baja de la cuota del IVA correspondiente a tal operación que debe producirse como consecuencia del hecho de que la misma quede sin efecto (último párrafo que se propone que sea añadido al apartado cinco del artículo 89 de la ley 37/1992).
- En los casos en que el destinatario de la operación se encuentre también en situación de concurso, dicho destinatario deberá proceder a la rectificación de la deducción inicial que hubiese practicado de las cuotas que le hubiesen sido repercutidas por la operación que queda sin efecto, mediante la modificación de la autoliquidación correspondiente al periodo en que practicó la referida deducción inicial, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora (penúltimo párrafo de la nueva redacción que se propone para el número 2º del apartado cinco del artículo 114 de la ley 37/1992).

Respecto de las modificaciones contenidas en el Anteproyecto de Ley a que nos hemos referido en las letras b), c) y d) anteriores, cabe señalar que, en nuestra opinión, las mismas plantean muchas dudas tal y como ahora mismo están redactadas, por lo que es de esperar que su redacción sea mejorada durante el proceso que ahora se inicia y que finalizaría con la aprobación de dicho Anteproyecto como una Ley propiamente dicha.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 9 de diciembre de 2011. Asunto C-69/11 (Connoisseur Belgium).

Base imponible – No procede la inclusión en la base imponible de una operación, de los importes que el empresario que la realiza hubiese tenido derecho a facturar a su cliente según el contrato existente entre ambos, pero que no le facturó.

EL TJUE resuelve mediante auto este asunto por considerar que la respuesta al mismo se deduce claramente de la jurisprudencia del mismo existente hasta la fecha.

Así, recordando que, según reiterada jurisprudencia del TJUE, la base imponible del IVA correspondiente a una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta a dicho impuesto no puede ser superior al importe efectivamente pagado por el consumidor final, concluye que en el supuesto de hecho que le es planteado en este asunto, no procede la inclusión en la base imponible de una operación, de los importes que el empresario que la realiza hubiese tenido derecho a facturar a su cliente según el contrato existente entre ambos, pero que no le facturó efectivamente.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 19 de enero de 2012. Asunto C-117/11 (Purple Parking).

Operación compleja compuesta de varias prestaciones – Calificación como prestación única o como varias prestaciones independientes - Operación consistente en servicios de aparcamiento y transporte de viajeros entre el parking y un aeropuerto.

En este asunto, se le planteaba en esencia al TJUE si, a efectos de la determinación del tipo de gravamen aplicable, debía ser considerada como una única prestación de servicios, o como dos prestaciones separadas e independientes, la operación compleja consistente en el servicio de aparcamiento de un vehículo en un parking situado fuera de las instalaciones de un aeropuerto, y en el servicio de transporte de los pasajeros de dicho vehículo entre el citado parking y la terminal del aeropuerto.

EL TJUE resuelve mediante auto este asunto por considerar que la respuesta al mismo se deduce claramente de la jurisprudencia del mismo existente hasta la fecha.

Concluye en Tribunal que en el supuesto de hecho a que se refiere este asunto, la referida operativa, consistente en el servicio de aparcamiento de un vehículo en un parking situado fuera de las instalaciones de un aeropuerto, y en el servicio de transporte de los pasajeros de dicho vehículo entre el citado parking y la terminal del aeropuerto, debe ser

considerada como un único servicio complejo en el que el servicio de aparcamiento es predominante.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de febrero de 2012. Asunto C-594/10 (Van Laarhoven).

Deducciones – Vehículo afecto a la actividad empresarial que es utilizado también para necesidades privadas del empresario – Autoconsumo de bienes por utilización del vehículo para necesidades privadas – Base imponible del autoconsumo.

La presente sentencia se refiere a un supuesto de hecho en el que un empresario individual adquiere dos vehículos para destinarlos tanto al desarrollo de su actividad empresarial como a cubrir necesidades privadas del mismo.

En este sentido, la normativa holandesa admitía la inmediata y plena deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos cuando eran utilizados tanto para fines propios de la empresa como privados. Sin embargo, con posterioridad, exigía que el sujeto pasivo abonase una cuota anual del IVA por el uso privado del mismo que debía ser calculada mediante un método a tanto alzado que, según el apelante, no se correspondía con el verdadero uso privado del mismo, siendo al parecer muy superior a este.

El Tribunal declara, al igual que propuso el Abogado General, que esta forma de cálculo no es conforme a la Directiva por oponerse al principio de proporcionalidad si no tiene en cuenta el alcance efectivo del uso privado de los vehículos.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de febrero de 2012. Asunto C-25/11 (Varzim Sol).

Deducciones - Sujeto pasivo "mixto" (que realiza tanto operaciones sujetas y no exentas que le originan el derecho a deducir, y operaciones exentas que no le originan el referido derecho) que está autorizado a la deducción de las cuotas de IVA que soporta en función de la afectación real de los bienes y servicios que adquiere – Percepción de subvenciones de explotación relativas exclusivamente a la realización de las operaciones que le originan el derecho a deducir – No procede la aplicación de la regla de prorrata respecto de tales operaciones ni, por tanto, el cómputo a tales efectos de las referidas subvenciones.

La entidad portuguesa "Varzim Sol" gestionaba y explotaba un casino con base en un contrato de concesión administrativa. En virtud de tal contrato, se veía obligada a llevar a cabo una serie de acciones de animación artística y cultural. A cambio, una parte de los gastos incurridos en estas acciones se podía detraer de la contraprestación anual del contrato de concesión.

Así, en el casino se realizaban tanto las actividades propias del juego (exentas del IVA), como se prestaban servicios de restauración y animación (sujetos y no exentos del IVA), practicando la compañía un régimen de deducción del IVA vinculado a la afectación real de los bienes y servicios a cada una de estas actividades, régimen que estaba previsto en la normativa portuguesa.

En el curso de una inspección, la Hacienda portuguesa realizó correcciones en el importe de deducción del IVA soportado en las actividades de restauración y animación, al entender que la parte de los gastos relativos a las mismas que podía detracer de la contraprestación anual del contrato de concesión se debían calificar como subvenciones de explotación que obligaban a la aplicación de la regla de prorata general.

Sin embargo, el Tribunal da la razón a la compañía al concluir que, puesto que dicha empresa realiza la deducción del IVA soportado según el criterio de afectación real de los bienes y servicios, no puede ser obligada a aplicar la regla de prorata respecto de los bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, ni procede por tanto el cómputo a tales efectos de las subvenciones de explotación relativas exclusivamente a tales operaciones.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de febrero de 2012. Asunto C-118/11 (Eon Aset).

Deducciones - Requisito relativo a la utilización de los bienes y servicios para las necesidades de operaciones gravadas - Nacimiento del derecho a deducción - Contrato de arrendamiento de un automóvil - Contrato de arrendamiento financiero - Vehículo utilizado por el empresario para el transporte a título gratuito de un empleado entre su domicilio y su lugar de trabajo

Versa este asunto sobre el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportados por la empresa "Eon Aset" por el arrendamiento operativo, y por el arrendamiento financiero, de unos automóviles que empleaba en el transporte de sus empleados entre sus domicilios y el lugar de trabajo, al considerar el fisco búlgaro que tales cuotas no eran deducibles al no haberse utilizado para fines de la actividad empresarial de dicha compañía.

Con carácter preliminar, el Tribunal recuerda que, conforme a lo establecido por la Directiva, un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA en la adquisición de bienes y servicios en la medida en que los mismos se utilicen para las necesidades empresariales. En este punto, el Tribunal considera que los criterios para dirimir esta cuestión son diferentes en el supuesto de las cuotas de IVA soportadas por el arrendamiento operativo y aquellas referidas al arrendamiento financiero.

La razón de ser de tal divergencia es la calificación previa que hace el Tribunal de ambas operaciones que trae como consecuencia la aplicación de normas distintas. Así, considera el Tribunal que las circunstancias en las que se lleva a cabo el arrendamiento financiero en el supuesto planteado hacen que este se deba calificar como de una entrega de bienes de inversión, mientras que la calificación del arrendamiento operativo es de prestación de servicios.

A este respecto, cabría preguntarse si la normativa española y/o la interpretación tradicional de la misma por las autoridades fiscales están en línea con las consideraciones que realiza el Tribunal en este punto.

Una vez establecida esta calificación, dispone el Tribunal, haciendo referencia a jurisprudencia anterior (sentencia SFK) que para determinar si las cuotas de IVA soportadas en el arrendamiento operativo de un automóvil es necesario bien la existencia de una relación directa e inmediata entre el uso del vehículo y la actividad del sujeto pasivo, o bien que los costes de ese servicio formen parte de los gastos generales de la compañía y constituyan, en todo caso, parte del precio de los servicios que la compañía presta.

En principio, el Tribunal dispone que corresponde al juez nacional apreciar la existencia de esta relación aunque recuerda que el hecho de que el desplazamiento del domicilio al lugar de trabajo sea requisito indispensable de la presencia en el trabajo, no excluye automáticamente una utilización privada del trabajador, siendo necesario tener en cuenta las circunstancias particulares de cada caso en concreto.

Por su parte, en lo que se refiere a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en virtud del contrato de arrendamiento financiero, el Tribunal considera que estas serán plenamente deducibles si los vehículos son afectados en su totalidad al patrimonio empresarial. Sin embargo, recuerda el Tribunal que toda utilización del mismo para las necesidades privadas del sujeto pasivo, de su personal o para fines ajenos de su empresa constituiría una operación de autoconsumo y, en consecuencia, se equipararía a una prestación de servicios efectuada a título oneroso, por la que habría que calcular e ingresar el IVA correspondiente.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de febrero de 2012. Asunto C-119/11 (Comisión/Francia).

Tipo impositivo - Servicios mixtos de hostelería y espectáculos – La normativa comunitaria no ampara a Francia para reestablecer a partir de enero de 2007, la aplicación de un tipo reducido del 2,10% a tales servicios.

Se refiere esta sentencia a las en muchas ocasiones ciertamente complejas normas que regulan las obligaciones y facultades de que disponen los Estados miembros a la hora de establecer los tipos de gravamen en el IVA.

Así, en el caso específico de Francia, el TJUE concluye que la normativa comunitaria se opone a que Francia aplique a partir de 1 de enero de 2007, un tipo reducido del 2,10 % a los servicios consistentes en la entrada a las primeras representaciones de conciertos realizados en establecimientos donde se sirve facultativamente consumiciones durante el espectáculo.

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 1 de marzo de 2012. Asunto C-280/10 (Kopalnia).

Deducciones - IVA soportado por operaciones efectuadas con vistas a la realización de un proyecto de actividad económica - Compra de un terreno por los socios de una sociedad - Facturas emitidas a nombre de los socios antes de la existencia y el registro de la sociedad que solicita la deducción.

Se refiere este asunto a un litigio entre las autoridades fiscales polacas y la sociedad “Polski Trawertyn”, en el que las primeras denegaron el derecho a la deducción de los gastos de inversión incurridos por la referida empresa para su creación.

En particular, las autoridades polacas denegaron la deducción del IVA soportado en la adquisición de un bien inmueble y de los gastos incurridos para el otorgamiento de escritura pública del mismo, argumentando que la factura que documentaba la primera operación había sido emitida a nombre de los socios (en lugar de a la sociedad), y que la factura que documentaba la segunda operación fue expedida con anterioridad a la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, entendiéndose entonces que ésta aun no existía.

El TJUE quita la razón a las autoridades polacas y concluye que la normativa polaca es contraria a la normativa comunitaria reguladora del IVA, en la medida en que:

- no permite ni a los socios de una sociedad, ni a esta última, ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de inversión efectuados por dichos socios para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad económica de la referida sociedad antes de la creación y el registro de ésta.
- una sociedad no puede deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado cuando la factura, expedida antes del registro y la identificación de dicha sociedad a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, fue expedida a nombre de sus socios.

8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Auto de 1 de marzo de 2012. Asunto C-220/11 (Star Coaches).

Régimen especial de las agencias de viajes (REAV) – Servicio de transporte de pasajeros prestado a una agencia de viajes por una empresa de transportes que, a su vez, ha subcontratado la realización de dicho servicio a un tercero – El REAV no resulta aplicable al servicio prestado por la empresa de transportes a la agencia de viajes.

Star Coaches es una empresa que se dedica al transporte de personas en autocar en la República Checa y entre Estados miembros de la unión Europea.

Lleva a cabo sus servicios de transporte bien utilizando sus propios autocares, o bien recurriendo a la subcontratación de otras empresas de transporte.

La clientela de Star Coaches está constituida exclusivamente por agencias de viajes con domicilio en la República Checa o en otros Estados miembros. Frente a sus clientes agencias de viajes, Star Coaches actúa siempre en nombre propio.

Pues bien, en relación con dicha situación de hecho, el tribunal de instancia checo planteó las dos siguientes cuestiones al TJUE:

- 1) *“¿Se aplica el artículo 306 de la [Directiva IVA] [régimen especial de las agencias de viajes] sólo a los servicios prestados por las agencias de viajes a los consumidores finales de una prestación de viajes (viajeros) o también a los servicios prestados a otras personas (clientes)?”.*
- 2) *“¿Debe calificarse de agencia de viajes, a efectos del artículo 306 de la [Directiva IVA] [a efectos del régimen especial de las agencias de viajes], una empresa de transporte que se limita a facilitar el transporte de personas prestando un servicio de transporte en autocares a las agencias de viajes (y no directamente a los viajeros) y que no presta ningún otro servicio (alojamiento, información, asesoramiento, etc.)?”.*

Parecía pues que el TJUE habría de zanjar en esta sentencia uno de los aspectos más controvertidos en la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes (REAV), y que es interpretado de manera diferente por los distintos Estados miembros de la Unión: si procede la aplicación del REAV únicamente cuando el destinatario de la operación es el “viajero” entendido este como un consumidor final de los servicios de viaje que suministra la agencia, o si procede también la aplicación del REAV cuando el destinatario de la operación es cualquiera (el “cliente”), incluyendo por tanto los casos en los que tal destinatario es una empresa que adquiere los servicios de viaje para sus necesidades empresariales

(y también el caso particular en el que el cliente adquirente de los servicios de viaje los va a destinar a su reventa).

Desafortunadamente, el TJUE ha adoptado un enfoque que le ha llevado a no pronunciarse sobre dicha cuestión clave contenida en la primera pregunta que le era formulada, pues ha considerado pertinente comenzar su análisis por la segunda cuestión que le era planteada y, a la vista de la conclusión que alcanza respecto de esta última, considera que no es necesario contestar a la primera pregunta que le era formulada.

Respecto de la segunda cuestión que le era formulada, el TJUE concluye lo siguiente:

“Una empresa de transporte que se limita a facilitar el transporte de personas, proporcionando un transporte en autocares a las agencias de viajes y que no presta ningún otro servicio, de tipo alojamiento, guía o asesoramiento, no efectúa operaciones que estén comprendidas en el régimen especial de las agencias de viajes contemplado en el artículo 306 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido”.

Con este enfoque, el TJUE, además de evitar el tener que contestar a la primera y esencial cuestión que le era planteada, introduce además, mediante la respuesta que da a la segunda de las cuestiones que le era formulada, grandes dosis de incertidumbre respecto de la procedencia o no de la aplicación del REAV, en determinadas situaciones de suministros de servicios de viaje realizadas tanto por una agencia de viajes como por una empresa que no tenga la condición jurídica de agencia de viajes pero que realice operaciones en condiciones equivalentes a las agencias de viajes.

Incertidumbre esta que puede ser fuente, tanto de problemas, como también de oportunidades en determinados casos en los que la aplicación del REAV tiene efectos negativos para las empresas y/o sus clientes.

9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de marzo de 2012. Asunto C-524/10 (Comisión Europea / Portugal)

Régimen a tanto alzado de los productores agrícolas (régimen especial de la agricultura) - El establecimiento por parte de Portugal de un porcentaje de compensación a tanto alzado de nivel cero es contrario a la normativa comunitaria.

Declara el TJUE en esta sentencia que es contrario a la normativa comunitaria el establecimiento por parte de Portugal, en el marco del régimen especial de tanto alzado para los productores agrícolas (el denominado régimen especial de la agricultura en España), de un porcentaje de compensación cero destinado a resarcir a los productores

agrícolas del IVA soportado que no pueden deducir en aplicación de las normas de dicho régimen especial.

10. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de marzo de 2012. Asunto C-596/10 (Comisión/Francia).

Tipos impositivos – No procede la aplicación de un tipo reducido a las entregas de équidos, especialmente caballos, pues no están normalmente destinados a la alimentación y a ser utilizados en la producción agrícola.

Reitera en esta sentencia el TJUE, lo ya señalado por el mismo en sentencias anteriores relativas a las normativas internas de otros países, en el sentido de que la normativa comunitaria no ampara la aplicación de un tipo reducido a las entregas de équidos, y en particular de caballos, dado que tales animales no están normalmente destinados a la producción de alimentos.

Añade el Tribunal en esta sentencia que la aplicación del tipo reducido a las entregas de los referidos animales tampoco puede ampararse en el supuesto previsto en la normativa comunitaria de aplicación del tipo reducido a los bienes destinados normalmente al desarrollo de actividades agrícolas.

11. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de marzo de 2012. Asunto C-153/11 (Klub OOD).

Deducciones - Derecho de una empresa a deducir el IVA soportado por la adquisición de un bien de inversión, cuando dicho bien no ha comenzado a ser utilizado en el marco de su actividad empresarial.

En el supuesto de hecho a que se refiere esta sentencia se cuestionaba el derecho de la entidad “Klub” a la deducción de las cuotas del IVA soportado por la misma en la adquisición de un apartamento que la misma decía haber realizado con la intención de utilizarlo en su actividad empresarial para la celebración de reuniones con distintos operadores turísticos.

A este respecto, el hecho de que Klub no pagara los pertinentes impuestos locales relativos al inmueble, ni solicitara expedición de certificado de inicio de actividad, hizo que las autoridades tributarias búlgaras se cuestionaran si dicho inmueble estaba destinado a uso residencial y no empresarial.

En su sentencia, el TJU reitera su jurisprudencia en el sentido de que, según la normativa comunitaria reguladora del IVA, quien realice la adquisición de un bien de inversión con la intención de destinarlo al desarrollo de una actividad empresarial y lo haya incluido en su patrimonio empresarial, tiene derecho a deducir el IVA que grava la adquisición de dicho bien en el período impositivo en el que haya

soportado dicho impuesto, y ello con independencia de que el antedicho bien no haya sido utilizado inmediatamente con fines empresariales.

Reitera también el Tribunal que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si el bien de inversión fue efectivamente adquirido para las necesidades de su actividad económica del adquirente y apreciar, en su caso, si por el contrario existe una práctica abusiva y fraudulenta. A este respecto, el Tribunal vuelve a recordar una vez mas lo siguiente:

- La constatación de que existe una práctica abusiva está supeditada al cumplimiento de dos requisitos. Por una parte, las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva reguladora del IVA y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de la operación de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.
- En las situaciones de abuso o de fraude en las que el adquirente del bien ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones se concedieron basándose en declaraciones falsas.

También reitera una vez mas el Tribunal su jurisprudencia en el sentido cuando el adquirente de los bienes o servicios por los que se soportó un IVA que fue objeto de deducción, no haya podido utilizar tales bienes o servicios, por causas ajenas a su voluntad, en la realización de operaciones sujetas a dicho impuesto, dicho adquirente conservará el derecho a la referida deducción del IVA soportado, ya que en tal supuesto no existe ningún riesgo de fraude o de abuso que pueda justificar una devolución posterior de las cantidades deducidas.

12. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de marzo de 2012. Asunto C-414/10 (Veleclair).

Deducciones – IVA correspondiente a importaciones de bienes – No puede supeditarse el derecho de una empresa a la deducción de una cuota de IVA correspondiente a una importación de bienes, al pago efectivo previo de dicha cupota por dicha empresa.

En el presente asunto la Administración tributaria francesa había denegado la solicitud de reembolso presentada por la entidad Veleclair SA relativa a las cuotas del IVA correspondientes a importaciones

realizadas por dicha compañía, al supeditar el derecho a su deducción al previo pago de tales cuotas.

A este respecto, el Tribunal señala, al igual que lo hiciera la Abogado General, que ya el propio literal de la Directiva dispone que el sujeto pasivo podrá deducir el IVA “debido o pagado” por los bienes importados, lo que debe llevar a entender que, de cara a ejercer su derecho a la deducción, carece de relevancia el hecho de que el sujeto pasivo haya pagado el IVA a la importación o todavía tenga la obligación de hacerlo.

Asimismo, el Tribunal remarca que la única obligación establecida por la Directiva para que el sujeto pasivo pueda ejercitar el derecho a la deducción del IVA a la importación es estar en posesión de un documento acreditativo de tal operación en el que éste aparezca como destinatario o importador de la mercancía y mencione o permita calcular el importe de tal IVA a la importación. En ningún caso dispone que el derecho a la deducción requiera el previo pago efectivo del impuesto.

En otro caso, si se supeditara el derecho a la deducción de las cuotas del IVA a la importación a su pago efectivo, dispone el Tribunal que se estaría vulnerando el principio de neutralidad fiscal, sometiendo al sujeto pasivo, durante un cierto tiempo, a una carga económica que no le corresponde.

Por tanto, con base en todo lo anterior, el Tribunal declara que el derecho a la deducción del IVA a la importación no puede supeditarse al pago efectivo previo, tal y como disponía la legislación francesa.

13. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de marzo de 2012. Asunto C-436/10 (BLM).

Autoconsumos – Exenciones – Deducciones - Bien de inversión perteneciente a una empresa que es persona jurídica, quien lo pone en parte a disposición de uno de sus directivos y de su familia para uso privado, a título gratuito.

La presente sentencia se refiere a un supuesto de hecho en el que una empresa persona jurídica, pone una parte de un bien de inversión que tiene afecto a su actividad empresarial, a disposición de uno de sus directivos y de la familia de este, para sus necesidades privadas, y a título gratuito.

Respecto de dicha situación, el TJUE declara que es contraria a la normativa comunitaria del IVA la previsión que contendría la normativa belga en el sentido de que, con independencia de que concurriesen o no en la referida puesta a disposición del directivo del inmueble los requisitos previstos en la normativa comunitaria para la aplicación de la exención de los arrendamientos de bienes inmuebles, hay que considerar aplicable dicha exención en todo caso a dicha puesta a disposición gratuita del inmueble para necesidades privadas del directivo, con la consiguiente

incidencia que ello tendría en el derecho de la empresa a la deducción del IVA soportado por la adquisición del inmueble.

Seala el Tribunal que corresponde a los tribunales belgas apreciar en cada caso si concurren o no los requisitos para que resulte aplicable o no el referido supuesto de exención.

Aunque nada dice el Tribunal al respecto, parece razonable entender también que si a la referida cesión del inmueble a título gratuito que efectúa la empresa en favor de su directivo a título gratuito no le fuese aplicable el supuesto de exención previsto para los arrendamientos de bienes inmuebles, tal cesión constituiría un autoconsumo de servicios sujeto y no exento del IVA por el que la empresa estaría obligada a liquidar dicho impuesto a la Hacienda Pública.

14. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de marzo de 2012. Asunto C-500/10 (Belvedere).

Terminación automática de los procedimientos pendientes ante el órgano jurisdiccional tributario de casación en Italia por el transcurso del plazo de 10 años, en los que las pretensiones de la Administración hubiesen sido desestimadas en las dos primeras instancias - No es contraria al derecho comunitario.

La legislación italiana dispone desde el pasado 26 de mayo de 2010 que, con el fin de mantener los procedimientos judiciales tributarios dentro de plazos razonables, los litigios tributarios pendientes que hayan sido iniciados mediante demandas registradas en primera instancia, con una antigüedad mayor de diez años respecto a la fecha arriba mencionada, y en los que las pretensiones de la Administración hayan sido desestimadas en las dos primeras instancias, terminarán de manera automática, adquiriendo fuerza de cosa juzgada.

El TJUE declara en esta sentencia que la referida normativa italiana no es contraria a los principios generales del derecho comunitario.

15. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de abril de 2012. Asunto C-225/11 (Able UK).

Exenciones – Entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en un Estado miembro de la OTAN, y de las que sean destinatarias las fuerzas armadas de otro Estado miembro de dicha organización.

El artículo 151.1.c) de la Directiva 2006/112/CE prevé la exención del IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en determinadas condiciones en el territorio de un Estado miembro de la OTAN, y de la que sean destinatarias las fuerzas armadas de otro Estado miembro de dicha organización, cuando tales operaciones se realicen bajo determinadas condiciones.

En la presente sentencia, el TJUE interpreta el referido precepto y concluye lo siguiente:

“Una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal, realizada en un Estado miembro parte en el Tratado del Atlántico Norte y consistente en el desguace de buques obsoletos de la Armada de otro Estado parte en ese Tratado, está exenta del impuesto sobre el valor añadido, con arreglo a esa disposición, únicamente cuando:

- esa prestación sea efectuada para (*) miembros de las fuerzas armadas de ese otro Estado afectadas al esfuerzo común de defensa o para (*) el personal civil que las acompaña;*
- esa misma prestación sea efectuada para (*) miembros de las citadas fuerzas armadas destacadas o estacionadas temporalmente en el territorio del Estado miembro de que se trata o para (*) el personal civil que las acompaña”.*

(*) NOTA: En la versión en castellano de la sentencia que figura en la página web del Tribunal, existe en nuestra opinión un evidente error de traducción al castellano de la preposición inglesa “for”, que es traducida como “por” en todos los lugares indicados con el asterisco, cuando la traducción correcta al castellano en este caso es evidente que debe ser “para”.

16. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de abril de 2012. Asuntos acumulados C-621/10 y C- 129/11 (ADSITS y Provadinvest).

Base imponible – Operaciones entre partes vinculadas – Normativa nacional que establece que la base imponible del IVA en operaciones entre partes vinculadas es en todo caso el valor de mercado de tales operaciones.

El artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE faculta a los Estados miembros para que, con el fin de prevenir la evasión y el fraude fiscal, puedan establecer que la base imponible del IVA en operaciones entre partes vinculadas sea el valor normal de mercado de tales operaciones, pero únicamente en determinados casos que se indican expresamente en dicho precepto, y no con carácter general para cualquier clase de operación por el mero hecho de producirse entre partes vinculadas como parece ser que ocurría en la normativa búlgara controvertida.

Pues bien, en esta sentencia el TJUE ha establecido lo siguiente en relación con dicho precepto de la Directiva:

“1) El artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE (...) debe interpretarse en el sentido de que los requisitos de aplicación que establece son exhaustivos y que, por tanto, una normativa

nacional no puede determinar, apoyándose en dicha disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en la citada disposición, en particular cuando el sujeto pasivo disfruta plenamente del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

- 2) *En circunstancias como las de los litigios principales, el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112 confiere a las sociedades interesadas el derecho a invocarlo directamente con el fin de oponerse a la aplicación de disposiciones nacionales incompatibles con esa disposición. En caso de que el órgano jurisdiccional remitente no pueda proceder a una interpretación de la normativa interna acorde con el citado artículo 80, apartado 1, deberá abstenerse de aplicar toda disposición de dicha normativa que sea contraria a éste”.*

17. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 28 de febrero de 2012. Nº de recurso 463/2008.

Devengo del IVA – Ejecuciones de obra privada con aportación de materiales – Puesta a disposición del adquirente - Certificaciones de obra – La transmisión de la propiedad de la obra conforme ésta se va ejecutando supone la transmisión del poder de disposición sobre la misma y produce el devengo del Impuesto.

En esta sentencia, el TS rechaza el criterio mantenido por la Audiencia Nacional en la sentencia que fue objeto del recurso de casación, consistente en considerar que, a efectos del IVA, y por lo que respecta a la determinación del devengo del Impuesto en los casos de ejecuciones de obra privada con aportación de materiales (devengo del IVA que se produce con la puesta a disposición de la obra por parte del adquirente), no es suficiente que el promotor o dueño de la obra sea el propietario de la misma desde un punto de vista estrictamente jurídico (circunstancia ésta respecto de la que, en el caso enjuiciado, la Audiencia Nacional había admitió que se había ido adquiriendo la propiedad de la obra conforme la misma había ido siendo ejecutada), sino que además es preciso que dicha obra tenga “*una posibilidad material de uso o destino efectivo al fin para el que fue construida*”.

Considera el TS, por el contrario, que el concepto de “puesta a disposición” establecido en el artículo 75.uno.1º de la Ley del IVA, y que es transposición a derecho interno español del concepto de “transmisión del poder de disposición con las facultades atribuidas a su propietario” contenido en el artículo 14.1 de la Directiva del IVA), tal y como ha sido interpretado por el TJUE, no requiere de la existencia de una posibilidad material de uso o destino efectivo al fin para el que la obra fue construida –tal y como mantuvo la Audiencia Nacional-, sino simplemente de la facultad de disponer del bien por parte del adquirente.

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, el TS concluye que “reconocida la transmisión de la propiedad, se ha generado en el propietario un haz de facultades, entre las que se encuentra la de “disponer” del bien, conforme al artículo 348 del Código Civil, y es esta facultad la que se exige en derecho europeo [...] para que se entienda producido el devengo del IVA”. Es decir, considera al Alto Tribunal que, puesto que en nuestro ordenamiento interno la transmisión de la propiedad implica la obtención del poder de disposición sobre el bien, no hay razón para negar que el devengo del IVA se produzca en el mismo momento en que se adquiere la propiedad del mismo, o más concretamente y respecto del caso enjuiciado, en el momento en que se adquiere la propiedad de las partes de obras ejecutadas, y ello con independencia, por tanto, de que se efectúe o no el pago por parte del adquirente del precio acordado por dicha ejecución.

18. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 26 de marzo de 2012. Nº de recurso 2618/2008.

Exenciones – Entregas intracomunitarias de bienes – Prueba del transporte efectivo a otro Estado Miembro – Ausencia de la carta de transporte internacional – Actuación de buena fe del proveedor de los bienes – Principios comunitarios de proporcionalidad y de seguridad jurídica.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo considera que es correcta la exigencia por parte de la Administración tributaria a una empresa, de las cuotas de IVA correspondientes a determinadas entregas de bienes (bebidas alcohólicas) que dicha empresa consideró exentas en concepto de entregas intracomunitarias de bienes, y respecto de las que quedaría probado, a juicio del Alto Tribunal, que no se produjo el transporte de los bienes con destino a otro Estado Miembro (Portugal), dado que, por una parte, no se aportaron por la empresa las cartas de transporte internacional (habiendo negado los adquirentes de las mercancías la salida de éstas del territorio de aplicación del IVA español) y, por otra parte, que la empresa vendedora no solicitó la devolución del Impuesto Especial soportado por las bebidas alcohólicas (aunque no lo señala expresamente el Tribunal Supremo, este último hecho parecería indicar que si la mercancía hubiera sido realmente transportada a Portugal para su comercialización allí, habría alcanzado un precio que prácticamente habría imposibilitado su venta).

Debe destacarse que el Alto Tribunal alcanza dicha conclusión pese a haberse establecido –tal y como concluyó la Audiencia Nacional- que la conducta de la empresa vendedora, derivada de su intervención en la realización de tales ventas, no era constitutiva de infracción tributaria; conclusión que podría contradecir el pronunciamiento mantenido por el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 7 de marzo de 2011 (nº recurso 2552/2997), en el que parecía concluir que la ausencia de dolo o negligencia en la comisión de la infracción impediría a la Administración tributaria liquidar a una empresa el IVA que supuestamente

correspondería a entregas de bienes que la empresa consideró exentas del Impuesto en concepto de entregas intracomunitarias de bienes.

Siendo consciente el Alto Tribunal de esta aparente contradicción, el propio Tribunal Supremo parece justificar su decisión en el hecho de que, mientras en el caso enjuiciado en la sentencia de 7 de marzo de 2011 mediaron cartas de transporte internacional, en el asunto ahora enjuiciado dichas cartas de transporte estuvieron ausentes.

Pues bien, en nuestra opinión, resulta cuando menos dudosa la justificación esgrimida por el Alto Tribunal, ya que cabría recordar que, si bien en el asunto enjuiciado en la sentencia de 7 de marzo de 2011 mediaron efectivamente las cartas de transporte internacional, no es menos cierto que en ellas no constaba la firma de recepción por parte de los adquirentes de los bienes, circunstancia que, consideramos, no se aleja mucho de la situación enjuiciada ahora por el Tribunal Supremo, en la que, pese a no existir dichas cartas de transporte internacional, sí consta en las facturas i) el lugar de destino de las mercancías, ii) por cuenta de quien viajaban y iii) la firma del transportista.

En cualquier caso, hemos de indicar finalmente que este pronunciamiento se alinea con el mantenido por el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de mayo de 2011 (nº recurso 433/2007).

19. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 23 de enero de 2012. Nº de recurso 6381/2008.

Lugar de realización del hecho imponible – Prestaciones de servicios de publicidad y asesoramiento jurídico – Concepto de establecimiento permanente – No concurrencia de los elementos necesarios para concluir que un empresario, con sede de actividad económica en las Islas Canarias, actúa en el TIVA-ES mediante establecimiento permanente – Indebida aplicación de la regla especial contenida en el artículo 70.uno.5º.c) de la Ley del IVA e improcedente repercusión del IVA por parte de los proveedores de dichos servicios - Incorrecta deducción del IVA por parte del empresario.

En el supuesto de hecho a que se refiere esta sentencia, una empresa canaria dedujo en los años 1999 y 2000 una serie de cuotas de IVA soportadas por la adquisición de servicios de publicidad y asesoramiento jurídico. La Administración Tributaria, por su parte, no admitió dicha deducción al entender que dichas cuotas del IVA no se habían devengado conforme a derecho, por tratarse de operaciones no sujetas al IVA, de conformidad con lo dispuesto en la redacción originaria del artículo 70.uno.5.c) de la Ley del IVA, puesto que dichos servicios se localizaban en la sede del destinatario en Santa Cruz de Tenerife, al carecer la empresa de establecimiento permanente alguno en el territorio de aplicación del Impuesto.

La empresa, por su parte, consideraba -tal y como corroboró la Audiencia Nacional en la sentencia que es objeto del recurso de casación promovido por la Administración General del Estado- que dichos servicios estaban sujetos al IVA, al tener como destinatarios a dicha empresa, que actuaba en el TIVA-ES a través de otra sociedad del grupo radicada en Madrid, a la cual cabría atribuirle la condición de establecimiento permanente de dicha empresa. De esta forma, tanto la empresa como la Audiencia Nacional consideraron que la primera contaba con un establecimiento permanente en la Península (la sociedad del grupo radicada en Madrid), desde el que se contrataron dichos servicios de publicidad y asesoramiento jurídico.

En esta sentencia, el TS rechaza el criterio establecido por la Audiencia Nacional, casando la sentencia de instancia, al considerar que no concurren los elementos necesarios para concluir que la empresa canaria actuara en el TIVA-ES mediante establecimiento permanente. Y lo hace, tras repasar los pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de la UE, con fundamentación en los siguientes extremos fácticos que exponemos a continuación:

“a) Podemos comenzar precisando que [...] (la empresa canaria) era la empresa dominante del grupo 70/1999, a la que pertenecían, entre otras, [...] (la sociedad del grupo radicada en Madrid).

b) En el local que esta última entidad tenía en la calle [...] de Madrid, como reconoció la propia [...] (la empresa canaria), no había trabajadores, empleados o personal adscrito, pese a ello, figuraba como destinatario en la emisión de facturación de los servicios prestados.

c) Para acreditar la existencia de una representación de [...] (la empresa canaria) en el territorio de aplicación del Impuesto, se aportaron los apoderamientos conferidos a don [...] y don [...], otorgados el 19 de febrero de 1999.

d) Estos poderes, incorporados al expediente administrativo, tenían carácter limitado; restringiendo facultades para atender las mínimas necesidades de gestión ordinaria de [...] (la empresa canaria) en relación a la administración de propiedades inmobiliarias, representación en juicio y ante las diversas Administraciones.

e) Los dos apoderados formaban parte de la plantilla de empleados de [...] (la sociedad del grupo radicada en Madrid). No consta que percibieran retribución o contraprestación económica alguna de [...] (la empresa canaria).

f) La gestión de los servicios de publicidad contratados la llevó a cabo [...] (la sociedad del grupo radicada en Madrid), dedicada, entre otras actividades, a la publicidad y la promoción de los productos de [...] (la empresa canaria). Esos servicios se facturaban a la empresa matriz, domiciliada en Santa Cruz de Tenerife [...].

g) Los servicios de publicidad fueron prestados directamente a [...] (la empresa canaria), que resultó ser su destinataria y beneficiaria directa”.

De acuerdo con estos hechos, el TS concluye que no concurren los elementos necesarios para concluir que la empresa canaria actuara en el TIVA-ES mediante establecimiento permanente, ya que:

“De entrada, los apoderados no lo eran para su actividad habitual, sino para otros menesteres menores o meramente auxiliares. En segundo término, no había un lugar fijo de negocios que determinara la vinculación con el territorio. En tercer lugar, el supuesto establecimiento carecía de una consistencia mínima mediante la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones. Finalmente, y como lógica consecuencia de lo anterior, la destinataria o beneficiaria de los servicios de publicidad era directamente la sociedad domiciliada fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto, lo que no podía ser de otro modo ante la ausencia real de establecimiento permanente en la península”.

III. Doctrina Administrativa.

1. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución nº 1307/2010, de 17 de enero de 2012

Modificación de la base imponible - Concurso de acreedores - Plazo para la modificación - Existirán dos plazos diferentes para la modificación de la base imponible del IVA, en función de si el procedimiento concursal tiene el carácter de “abreviado” o “general” - En el procedimiento general, la modificación de la base imponible debe efectuarse en el plazo máximo de un mes desde la publicación en el BOE de la declaración del concurso, mientras que en el procedimiento abreviado, el plazo máximo se verá reducido a la mitad.

Esta resolución del TEAC se refiere a los plazos que hay que tener en cuenta para realizar la modificación de la base imponible del IVA, con motivo de la publicación de una declaración de concurso de acreedores de algún deudor, atendiendo al hecho de si el procedimiento concursal tiene o no el carácter de abreviado.

La entidad reclamante realizó la modificación de la base imponible del IVA a través de las correspondientes facturas rectificativas emitidas con fecha de 30 de septiembre de 2009, relativas a un concurso de acreedores que había sido publicado en el BOE el 30 de julio de 2009.

En este sentido, la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el artículo 80.tres, establece que la modificación de la base imponible no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número

5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

A su vez, el artículo 21, apartado 1.5, de la Ley Concursal establece que el auto de la declaración de concurso contendrá, entre otros pronunciamientos, *“el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el Boletín Oficial del Estado...”*.

Del mismo modo, la Ley Concursal determina en sus artículos 190 y 191 que, con el fin de reducir tiempos y costes del proceso concursal, el juez podrá aplicar el procedimiento abreviado cuando concurren determinadas circunstancias en el proceso, de forma que, cuando esto ocurra, los plazos previstos en el procedimiento concursal general se reducirán a la mitad.

En este sentido, el TEAC interpreta que la restricción temporal establecida en la Ley del IVA, que remite a la Ley Concursal, no es otra que acomodar el ajuste bilateral del IVA al desarrollo del procedimiento concursal.

Por ello, considera el TEAC que resulta lógico entender que si el plazo para la modificación de la base imponible ha de ser el de la comunicación de créditos en el proceso concursal, dependiendo de si el procedimiento concursal tiene el carácter “abreviado” o “general”, existirán dos plazos diferentes para la modificación de la base imponible del IVA:

- a) Procedimiento general: plazo máximo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" del auto de declaración de concurso.
- b) Procedimiento abreviado: el referido plazo máximo se reduce a la mitad.

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2955-11, de 19 de diciembre de 2011.

Reglas de localización – Servicios de telecomunicación - Recargas de tarjetas telefónicas extranjeras.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre determinados aspectos básicos de la aplicación del IVA en el siguiente supuesto de hecho:

“La entidad consultante, establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, compra recargas de tarjetas de teléfonos móviles internacionales mediante medios telemáticos a un operador establecido en Alemania, el cual a su vez las adquiere de distintos operadores establecidos en países terceros. La entidad consultante vende dichas

recargas a través de locutorios establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto con los que así lo acuerda”.

La DGT asume como un hecho, que los distintos actores que intervienen en la citada operativa, y las funciones que los mismos desempeñan, son los que se indican a continuación:

- *Locutorio o punto de venta o distribución: se encarga de recibir las peticiones del consumidor final. Una vez recibida la petición, mediante un dispositivo instalado, se solicita la transacción a un operador alemán a través del sistema de la entidad consultante, de forma que, una vez autorizada por la misma, el locutorio cobra al solicitante el servicio expidiéndole el correspondiente recibo.*

En el escrito de consulta no se indica en qué condición interviene el locutorio en la venta del referido servicio. No obstante, se va a suponer que intervendrá en nombre y por cuenta de la empresa que presta el servicio de telecomunicación y, por tanto, el locutorio prestará a la entidad consultante un servicio de mediación en nombre y por cuenta ajena en los referidos servicios de telecomunicaciones, debiendo facturar a la empresa consultante por tal concepto de mediación.

- *Entidad consultante: efectúa recargas de telefonía móvil por medios telemáticos actuando en nombre propio con respecto a los consumidores finales. Los minutos telefónicos son adquiridos a un operador establecido en Alemania, el cual, a su vez, los adquiere de distintos operadores establecidos en los países terceros de donde procede la tarjeta telefónica que el consumidor final pretende recargar.*

La entidad consultante recibe el dinero satisfecho por los clientes a cada locutorio una vez descontada la comisión cobrada por estos últimos por su mediación.

Mensualmente pagará al operador alemán por los servicios de telecomunicaciones adquiridos del mismo.

- *Operador alemán: presta un servicio de telecomunicaciones a la entidad consultante, actuando en nombre propio con respecto a la misma y facturándole su importe.*
- *Operadores en países terceros: prestan el servicio de telecomunicaciones a los titulares de sus líneas facturando su importe a la entidad alemana.*
- *Consumidores finales: son particulares establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto destinatarios efectivos de los servicios de telecomunicaciones y titulares de una línea telefónica extranjera.*

Y, por último, la DGT establece los siguientes criterios de aplicación del IVA en el referido supuesto de hecho:

- a) Las recargas de telefonía móvil mediante medios telemáticos no son sino el instrumento técnico a través del cual se articula la prestación de un servicio de telecomunicación, de manera que el precio pagado por las mismas es por el servicio de telecomunicación a que se tiene derecho mediante la citada recarga.

Por tanto, las operaciones de recarga por medios telemáticos para teléfonos móviles a que se refiere el escrito de consulta no tienen la consideración de entregas de bienes a efectos del IVA, sino la de prestaciones de servicios de telecomunicación

- b) Los servicios de mediación en la prestación de servicios de telecomunicaciones efectuados por y para la entidad consultante tendrán la consideración, igualmente, de servicios de telecomunicaciones.
- c) Será preceptiva la repercusión del IVA con ocasión de la comercialización de las recargas de tarjetas a que se refiere el escrito de consulta conforme al apartado dos del artículo 75 de la Ley de dicho impuesto (devengo por cobro anticipado), ya que dicha comercialización implica el pago anticipado por los servicios de telecomunicaciones prestados por la entidad consultante, siempre y cuando los referidos servicios se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.
- d) Según se indica en el escrito de consulta, los destinatarios de los servicios de telecomunicaciones prestados por la entidad consultante son particulares establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, por lo que, de conformidad con la regla de localización aplicable en tales casos, los citados servicios se entenderán realizados en dicho territorio estando, por tanto, sujetos y no exentos de del referido impuesto.
- e) Por lo que respecta a los servicios de telecomunicaciones prestados a la entidad consultante por el operador alemán, éstos se entenderán efectuados en el territorio de aplicación del IVA español por aplicación del artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, siendo sujeto pasivo la propia entidad consultante según se establece en el artículo 84.Uno.2º.a) de la misma Ley.
- f) Por lo que respecta a los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena prestados por los distintos locutorios a la entidad consultante, también se entenderán realizados en el territorio de aplicación del IVA español por aplicación del artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, siendo sujeto pasivo, sin embargo, cada uno de los locutorios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.1º de la misma Ley.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2955-11, de 19 de diciembre de 2011.

Exenciones – Medios de pago – Intermediación en la venta de tarjetas de dinero para efectuar pagos en Internet (Paysafecard).

En esta contestación la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación del IVA respecto de la intermediación en la venta de determinadas tarjetas (Paysafecards) que constituyen un método de prepago en virtud del cual, a cambio del pago de un determinado importe en efectivo, se entrega al cliente una tarjeta con la cual éste puede realizar pagos en Internet sin necesidad de introducir los datos de sus tarjetas de crédito o cuentas bancarias.

Los bienes y servicios a los que el cliente puede acceder con dicha tarjeta son de diversa índole y naturaleza y pueden ser entregados o prestados por todo tipo de entidades establecidas en cualquier parte del mundo.

En su contestación, la DGT considera que, en la medida en que las tarjetas a que se refiere el escrito de consulta han de ser consideradas como medios de pago, ya que su uso es múltiple, admitiéndose su utilización para el pago de una gran diversidad de bienes y servicios ofrecidos a través de Internet por empresas establecidas en cualquier parte del mundo, se deduce que las comisiones que percibe la consultante como contraprestación de los servicios de mediación que presta responden a la realización de operaciones exentas.

Añade asimismo la DGT lo siguiente en lo que se refiere a la operación de venta de las tarjetas propiamente dicha:

“(...) este Centro Directivo ya ha señalado de forma reiterada que las cantidades que se satisfagan en concepto de pago anticipado por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no están claramente identificadas, como consecuencia de que en el momento de su realización se desconozca el tipo impositivo aplicable del bien o servicio que va adquirir el cliente o bien el lugar donde van a ser entregados o prestados tales bienes o servicios, los mismos deben ser incluidos en la categorías de bienes o servicios “no claramente identificados”. Con base en la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals Ltd, asunto C-419/02, la comercialización de las controvertidas tarjetas objeto de consulta es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues se trata de pagos anticipados referidos a servicios no identificados de antemano.”

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2828-11, de 1 de diciembre de 2011.

Exenciones – Enseñanza - Empresa que tiene un portal de Internet a través del que oferta cursos de diversas materia - Calificación como servicios prestados por vía electrónica y, además, como servicios de enseñanza a domicilio - Requisitos para calificar los servicios como servicios de formación exentos - Posibilidad de sustituir la expedición de factura por tiques.

En esta contestación la DGT analiza la calificación a efectos del IVA de los servicios prestados por una entidad que oferta a través de su portal de internet cursos de diversas materias, mediante la cesión de apuntes de forma gratuita. Los clientes pueden descargar los apuntes gratuitamente y, adicionalmente, pueden obtener un certificado de la empresa que acredite mediante la realización de los cursos mediante la superación de un examen. La emisión del certificado, que se envía por correo electrónico, tiene un coste de 10 euros

Se analiza en esta consulta la consideración de los servicios prestados por la entidad como como “servicios de formación” y “servicios prestados por vía electrónica”, así como los requisitos que habrían de cumplirse para que a tales servicios les resultase aplicable la exención prevista para los servicios de enseñanza en el artículo 20.uno.9º de la LIVA.

Señala la contestación que los servicios prestados por la entidad consultante han de calificarse como servicios prestados por vía electrónica, de acuerdo con la definición recogida en el artículo 69.tres.4º.f) de la LIVA.

Señala también la DGT que tal consideración como como “servicios prestados por vía electrónica” no impide por sí misma la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.uno.9º de la LIVA, cuando se cumplan los requisitos para ello.

Respecto de la aplicación del referido supuesto de exención, considera la DGT que *“la enseñanza exenta es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo”*.

Y respecto del caso concreto objeto de la contestación, concluye la DGT que, *“en aquellos casos en los que la actividad de la consultante no se limita a la mera cesión de apuntes, sino que puede considerarse como la oferta de cursos de formación online al incluir la realización de un examen final y, en caso de superación del mismo, la expedición de un certificado, deberá considerarse que tales cursos están exentos cuando*

se encuentren incluidos en algún plan de estudios del sistema educativo de acuerdo con el criterio del Ministerio de Educación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo y la consultante tenga la consideración de centro educativo en los términos previamente indicados”.

Finalmente, en cuanto a las obligaciones de facturación, establece la DGT que los servicios no son prestados a domicilio sino por vía electrónica y que, por tanto, no es de aplicación ninguno de los supuestos previstos por el RD 1496/2003 que permiten la sustituir la expedición de factura por la de tique.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2839-11, de 1 de diciembre de 2011.

Tipo impositivo – Tipo reducido previsto para los servicios de transporte de pasajeros – Explotación de una línea de tranvía en la que intervienen una sociedad gestora y una sociedad operadora de la línea – La sociedad gestora es la adjudicataria del proyecto para la construcción, explotación y mantenimiento de la línea de tranvía, y es por tanto la titular de las obras de infraestructura realizadas en virtud de la concesión, así como la propietaria de los tranvías utilizados para la explotación de la línea – La entidad gestora percibirá íntegra y directamente los ingresos por billeteaje, publicidad, etc., derivados e la explotación de la línea de tranvía – La sociedad operadora realizará en favor de la sociedad gestora todas aquellas prestaciones necesarias para la correcta explotación, operación y mantenimiento de la línea, disponiendo para ello de los medios materiales y personales necesarios - La sociedad operadora facturará a la sociedad gestora, como precio por sus servicios, la suma de todos los costes reales incurridos por la misma, más un margen variable específicamente establecido – Aplicación del tipo reducido del 8% previsto para los servicios de transporte de pasajeros, a los servicios prestados por la sociedad operadora a la sociedad gestora.

En su contestación, la DGT considera que, según el contrato aportado junto con el escrito de consulta, la empresa operadora presta un servicio complejo que excede del concepto de servicio de transporte de viajeros y sus equipajes, debiendo calificarse más como un servicio de gestión integral que engloba entre otros los siguientes conceptos:

- Movimiento de los tranvías.
- Control de las circulaciones (personal del puesto de control central y centro de análisis de la operación).
- Control de accesos a las instalaciones y aparcamientos disuasorios.
- Seguridad en la línea (paradas, vehículos, túneles, etc.).

- Control de validaciones, lucha contra el fraude.
- Comunicación, promoción del tranvía.
- Atención e información al viajero.
- Gestión técnica, administrativa y jurídica de incidentes y accidentes.
- Mantenimiento integral y limpieza regular del material móvil.
- Mantenimiento integral y limpieza regular de la infraestructura.
- Mantenimiento de las instalaciones.
- Explotación integral (limpieza, mantenimiento, seguridad, control de accesos, peaje, etc.) de los aparcamientos de intercambio modal y de disuasión.
- Explotación comercial de las superficies.
- Explotación de publicidad en los distintos soportes.

Considera asimismo la DGT que en este caso deben tenerse en cuenta los criterios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para decidir si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente. Señala la DGT que el TJUE ha establecido que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 22).

De acuerdo con estos criterios, la DGT concluye que en el caso de los servicios prestados por la sociedad operadora a la sociedad gestora del tranvía, se pueden encontrar prestaciones que tienen claramente el carácter de servicios accesorios de la prestación principal, que no constituyen para el cliente un fin en sí mismos pero que son indisolubles y necesarios para disfrutar en las mejores condiciones del servicio de transporte de viajeros, por lo que en el concepto de transporte de viajeros podrán incluirse conceptos directamente relacionados y necesarios para la prestación principal como son:

- El control de las circulaciones.
- El control de accesos a las instalaciones.
- La atención en información al viajero.

En relación al tipo impositivo aplicable a estos servicios, la DGT entiende que se deberá aplicar el tipo reducido del 8% previsto para los servicios de transporte de viajeros.

Considera la DGT por el contrario, que no pueden considerarse como prestaciones de un servicio de transporte de viajeros, ni tampoco como servicios accesorios al mismo, otros conceptos incluidos en el contrato aportado por la consultante, como pueden ser:

- Los de comunicación y promoción del tranvía,
- Los de gestión técnica, administrativa y jurídica de incidentes y accidentes.
- Explotación comercial de superficies.
- Explotación de publicidad en distintos soportes.

En relación al tipo impositivo aplicable a estos servicios, la DGT entiende que se deberá aplicar el tipo general del 18%.

Finalmente, en relación con la determinación de parte de la base imponible a la que debe aplicarse cada tipo impositivo, en el caso de que todas las prestaciones se presten al cliente a cambio de un precio único, la DGT establece que, cuando la sociedad operadora repercuta el Impuesto a la sociedad gestora, si la contraprestación está formada por un precio único, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los servicios prestados. Y añade asimismo que a tales efectos hay que tener en cuenta la calificación de servicios accesorios al de transporte de viajeros que se ha establecido en esta contestación, de manera que dichos servicios accesorios tributarán al mismo tipo reducido que el servicio principal.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2853-11, de 1 de diciembre de 2011.

Exenciones – Enseñanza - Empresa no establecida en el territorio de aplicación del IVA español, cuya actividad económica consiste en la prestación de servicios en el desarrollo profesional y en la mejora de las habilidades, capacidades y conocimientos de sus clientes - El desempeño de tales actividades se materializa a través de la realización de dos tipos de eventos: “programas de aplicación de estrategia” y “talleres de gestión individual” – Los servicios se facturan a las compañías empleadoras de las personas asistentes a tales eventos, las cuales pueden estar o no estar establecidas en el referido territorio - Reglas de localización – Servicios consistentes en el acceso a determinadas manifestaciones y eventos.

En esta contestación, la Dirección General de Tributos (DGT) se pronuncia en primer lugar sobre la posibilidad de aplicar, a la prestación

de servicios mencionados, la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA para los servicios de enseñanza y de formación y reciclaje profesional.

Señala la DGT que la aplicación de la referida exención se supedita al cumplimiento de los dos siguientes requisitos:

a) Un requisito subjetivo.

Que las citadas actividades sean realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

Entendiéndose que un centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del IVA, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios corresponde al Ministerio de Educación.

Asimismo, establece que tendrán la consideración de centros educativos aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza.

b) Un requisito objetivo.

Que la enseñanza suponga la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

Analizados dichos requisitos, la DGT concluye que la entidad consultante no reúne los requisitos de permanencia y continuidad necesarios para ostentar la calificación de centro educativo, por lo que es posible al aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del IVA a los servicios prestados por la misma.

Una vez concluido que no es posible aplicación la exención mencionada, la DGT viene a analizar si es de posible aplicación, a la organización de los eventos por parte de la consultante, la siguiente regla especial de localización de los servicios contenida en el artículo 70.Uno.3º de la Ley del IVA:

“Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio”.

La DGT entiende que el desarrollo de los referidos programas por parte de la consultante no responde a la organización de un evento en el que se cobra un precio por su acceso, ya que de la documentación presentada resulta que la sociedad consultante recibe de sus clientes la solicitud de organización de un evento para mejorar el desarrollo de profesional y habilidades de parte de su personal y una vez recibida dicha solicitud, la consultante individualiza dicho programa a las necesidades de sus clientes y cobra un precio fijo con independencia del número de asistentes al evento, circunstancia que será decidida en último término por sus clientes.

Entendido que no es de aplicación la regla especial contenida en el artículo 70.Uno.3º de la Ley del IVA, la DGT concluye que resultará de aplicación la regla general del artículo 69, ya que la consultante sólo presta servicios a empresarios o profesionales, localizándose los servicios, por tanto, el territorio donde se halle establecido el destinatario de los servicios.

Finalmente y con respecto al sujeto pasivo, la DGT establece que en los servicios prestados por la entidad consultante que, de conformidad con todo lo señalado anteriormente, se entiendan realizados en el territorio de aplicación del IVA español por aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 87/1992, se considerará que son sujetos pasivos los destinatarios de tales servicios.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2854-11, de 1 de diciembre de 2011.

Exenciones - Entregas intracomunitarias – Empresa luxemburguesa que tiene previsto adquirir vehículos usados o de segunda mano a concesionarios y empresarios residentes en el territorio de aplicación del IVA español, para su venta posterior en otros Estados miembros de la Unión Europea - Previamente a su envío con destino fuera del territorio español con destino a otro Estado miembro de la Unión Europea, los vehículos serán objeto de un control de calidad y puesta punto en las instalaciones en España de una filial de la empresa luxemburguesa – La empresa filial facturará dichos servicios a la empresa luxemburguesa.

En esta contestación, la Dirección General de Tributos (DGT) analiza si las entregas de vehículos realizadas a la empresa luxemburguesa por los concesionarios y otros empresarios, reúnen los requisitos exigidos para

que les resulte aplicable la exención prevista para las entregas intracomunitarias de bienes, y en particular si constituye algún obstáculo para ello el hecho de que, antes del transporte de los vehículos desde España con destino a otro Estado miembro de la UE, estos sean objeto de determinadas prestaciones de servicios (control de calidad y puesta a punto).

La DGT viene a establecer que el esquema general de estas operaciones se basa en que la entrega está exenta en el país de origen, tributando la adquisición intracomunitaria en el país de destino, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos formales que vienen contenidos en el artículo 25 de la Ley del IVA:

- (i) Que el adquirente de los vehículos sea un empresario identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Unión Europea, y así lo debe acreditar ante los vendedores de los bienes;
- (ii) Que los bienes objeto de las entregas sean transportados desde España al territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea por un tercero que actúa en tal transporte por cuenta del empresario adquirente.

En este sentido, la DGT viene a informar de que de la descripción de los hechos efectuada en el escrito de consulta parece desprenderse que en las entregas de vehículos que los vendedores de los mismos efectúan a la sociedad luxemburguesa concurren los requisitos exigidos en el artículo 25, apartado uno de la Ley 37/1992, para que sea aplicable a dichas entregas la exención prevista en el citado precepto.

Asimismo, la DGT viene a confirmar que se cumple el requisito de la existencia de un transporte de los bienes con destino a otro Estado miembro de la Comunidad directamente relacionado con las mismas, sin que ello pueda quedar desvirtuado por el hecho de que dicho transporte tenga lugar después de que los bienes hayan sido objeto de determinadas prestaciones de servicios, efectuadas por cuenta de las empresas filiales de la consultante, durante el espacio de tiempo que transcurre entre el momento en que los vendedores efectúan la entrega y el momento en que los bienes, después de haber sido objeto de los referidos servicios, son expedidos con destino a otro Estado miembro de la Unión Europea por un tercero que actúa por cuenta de la sociedad consultante.

Finalmente, la DGT se pronuncia sobre la localización de los servicios de reparación y control técnicos previos al transporte prestados por la filial establecida en territorio de aplicación del impuesto a la sociedad consultante. En este sentido, establece que a falta de una regla especial que recoja expresamente los servicios descritos, tales servicios se localizarán de acuerdo con las reglas generales contenidas en el artículo 69 de la Ley del IVA.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0053-12, de 17 de enero de 2012.

Reglas de localización – Servicios de montaje y desmontaje de stands en ferias prestados a otros empresarios – Consideración de dichos servicios como prestaciones publicitarias, o como servicios accesorios a la organización de ferias, como servicios de arrendamiento de bienes muebles – No aplicación de ninguna de las reglas especiales de localización y aplicación de la regla general de localización.

En esta contestación la DGT cambia su criterio en relación con la regla de localización que debe ser aplicable respecto de los servicios de montaje y desmontaje de stands destinados a ferias (la DGT había venido considerando tales servicios como servicios relacionados con los bienes inmuebles en donde se celebraban las ferias, y considerando por tanto que les resultaba aplicable la regla especial de localización prevista para tal clase de servicios, según la cual dichos servicios se consideran prestados en el lugar en donde esté radicado el bien inmueble a que se refieran), con el fin de adaptarse al contenido de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 27 de octubre de 2011, recaída en el asunto C-530/09, Inter-Mark Group, donde el tribunal llega a una interpretación de la norma distinta de la que hasta ahora se venía manteniendo por parte de la DGT.

En dicha sentencia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se plantea la naturaleza de los servicios consistentes en la puesta a disposición temporal de puestos en ferias y exposiciones para clientes, lo que conlleva, igualmente, el diseño, construcción, arrendamiento, montaje y desmontaje de los referidos puestos o stands.

De acuerdo con lo señalado por el TJUE, el nuevo criterio establecido por la DGT establece que los servicios relacionados con un puesto en una feria o exposición se calificarán, en principio, de una u otra forma atendiendo a las características propias del stand.

Tal y como señala la contestación, en la medida en que los stands sean montados de forma personalizada, atendiendo a las exigencias individuales de los expositores en lo referente al aspecto y funcionalidad de los mismos, los servicios relacionados con dichos stands podrán calificarse como prestaciones publicitarias toda vez que los stands en sí mismos constituyan un atractivo para la difusión de las cualidades de los productos del expositor y, por tanto, sean concebidos con fines publicitarios.

Por el contrario, si los stands responden a modelos uniformes y no individualizados según los requerimientos de los expositores por seguir unas pautas fijadas por el organizador del evento, los servicios que tengan por objeto dichos stands podrán considerarse accesorios a la organización de ferias o exposiciones siempre que la feria se celebre una sola vez o varias veces pero en el mismo lugar.

Finalmente, de no poder encuadrar los servicios en ninguna de las dos categorías anteriores, el Tribunal, descartando la posibilidad de considerarlos como servicios relacionados con bienes inmuebles, los califica como arrendamiento de bienes muebles corporales.

En el caso concreto que le era planteado a la DGT en la consulta, en el que los servicios de montaje y desmontaje de stands eran prestados a otros empresarios, dicho centro directivo concluye que, cualquiera que fuese la calificación que correspondiese a dichos servicios según los criterios anteriormente mencionados, resulta que no sería aplicable respecto de los mismos ninguna de las reglas especiales de localización previstas en la normativa vigente actualmente, por lo que habría que aplicar respecto de tales servicios la regla general de localización prevista en el artículo 69.uno.1º de la Ley del IVA, según la cual tales servicios únicamente se considerarán realizados en el territorio de aplicación del IVA español cuando el empresario destinatario de los mismos tenga en dicho territorio la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente destinatario de tales servicios.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0058-12, de 17 de enero de 2012.

Reglas de localización – Servicio de transporte de gas natural desde Argelia a España, que es prestado a una empresa argelina por una empresa española que explota un gasoducto que conecta las redes de gas natural argelinas con las españolas a través del Mediterráneo – No aplicación de la regla especial de localización en el territorio de aplicación del IVA español de determinados servicios que se utilicen o exploten efectivamente en dicho territorio – Importaciones y operaciones asimiladas a la importación – Base imponible: inclusión del importe correspondiente al servicio de transporte del gas.

La DGT dedica la casi práctica totalidad de esta contestación a analizar si resulta o no procedente la aplicación, respecto de los referidos servicios de transporte de gas natural prestados por la empresa española a la empresa argelina, de la regla especial de localización que está prevista en el artículo 70.dos de la Ley del IVA en relación con determinados servicios que se indican en este último precepto y para el caso en que concurran respecto de tales servicios los requisitos que asimismo se establecen en el mismo. Entre tales servicios incluidos en el apartado dos del artículo 70 de la Ley del IVA se encuentran los servicios de transporte de gas natural a través de redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad Europea o de cualquier red conectada a dichas redes.

Según la regla especial de localización prevista en el artículo 70.dos de la Ley del IVA, los referidos servicios de transporte de gas natural prestados por la empresa española a la empresa argelina, que en principio habrían de considerarse realizados en Argelia en virtud de la

regla general de localización que inicialmente les resultaría aplicable (dando por sentado que la sede de actividad económica o establecimiento permanente de dicha empresa al que se dirigen los servicios están situados en Argelia), se considerarían sin embargo realizados en el territorio de aplicación del IVA español en el supuesto de que se considerase que se realiza en dicho territorio la utilización o explotación efectiva de tales servicios de transporte.

Pues bien, en su contestación, la DGT llega a la conclusión, tras exponer determinados argumentos en los que la sustenta, de que *“ los referidos servicios de transporte del gas natural efectuados a través del gasoducto de conexión objeto de consulta que son prestados materialmente fuera de la red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad no se utilizan o explotan efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que la explotación o utilización económica del gas importado se produzca en dicho territorio”*.

Y en congruencia con lo anterior, concluye asimismo la DGT que *“los servicios de transporte objeto de consulta estarán no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando su destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y no tenga en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente destinatario del servicio de transporte o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual”*.

Señala por último la DGT que, en aplicación de lo previsto en el artículo 83 de la Ley del IVA, el importe correspondiente a los referidos servicios de transporte del gas formará parte de la base imponible del IVA correspondiente a la operación de importación de dicho gas o a la operación de operación asimilada a la importación del mismo que en su caso se produzca cuando el gas abandone el régimen de depósito distinto del aduanero a que el mismo es vinculado desde su entrada en el territorio de aplicación del IVA español.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0231-12, de 3 de febrero de 2012.

Devengo del IVA por cobro anticipado de parte del precio de una operación, antes de que se considere realizada la misma – Certificaciones correspondientes a ejecuciones de obra - Cantidades retenidas en garantía de la correcta ejecución de la obra - Base Imponible – Improcedencia de la inclusión de las cantidades retenidas en la base imponible del IVA antes de la entrega final de la obra – Rectificación de cuotas incorrectamente determinadas – Devengo del IVA como consecuencia de la entrega final de la obra.

La presente contestación de la DGT se refiere al siguiente supuesto de hecho:

“La sociedad consultante encargó a otra sociedad la realización de la estructura y la construcción de un edificio.

Durante las ejecuciones de obra la entidad constructora presentaba las correspondientes certificaciones de lo realizado mensualmente y facturas para el cobro a cuenta de sus importes, incluyendo la liquidación del IVA sobre el total facturado, es decir, sin descontar el 5% de la base imponible que como retención en garantía no pagaba la entidad consultante.

La entidad consultante pagó íntegramente el IVA de dichas operaciones, aunque no dedujo el importe relativo a la retención en garantía.

Posteriormente, el 21 de enero de 2009, se resuelve el contrato entre las partes.

No obstante, hasta el 30 de diciembre de 2010, después de varias demandas judiciales y por orden judicial, la entidad constructora tuvo que entregar la obra ejecutada a la entidad consultante que es quien se encargará de reparar, reponer y terminar la misma.

Con fecha 21 de junio de 2011 la entidad constructora remite a la consultante facturas rectificativas correspondientes a los pagos anticipados en los que repercutió el IVA sobre el total de lo facturado, incluido la retención en garantía que realizó la entidad consultante”.

La DGT señala lo siguiente en su contestación, en relación con determinados aspectos de la aplicación del IVA respecto de la situación anteriormente descrita:

- a) Cuando se produzca el devengo del Impuesto como consecuencia de un cobro anticipado, como parece suceder en el caso planteado en la consulta, en el que mensualmente se factura por los trabajos efectuados en dicho período, la base imponible del IVA estará constituida por los importes efectivamente percibidos, sin que se consideren a tales efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas en garantía que no se incluirán en el cálculo de la mencionada base imponible.

En consecuencia, la base imponible de los trabajos efectuados mensualmente no comprende el importe de la retención en concepto de garantía de los mismos que, efectivamente, no se cobra por la empresa constructora. Cuando se produce el devengo del Impuesto, como consecuencia de la entrega final de la obra, la base imponible comprenderá los importes retenidos en garantía a lo largo de la duración de la misma que estuvieran pendientes de cobro en dicho momento.

- b) El importe de las cuotas de IVA repercutidas a la entidad consultante por las ejecuciones de obra se determinó incorrectamente, por haberse repercutido dicho Impuesto sobre las cantidades retenidas por la consultante en garantía por la correcta ejecución de las obras.

Por tanto, se deberá proceder a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas e incorrectamente calculadas.

La forma de efectuar la rectificación de la repercusión indebida será mediante la emisión de una factura rectificativa.

Asimismo, la empresa constructora podrá optar por instar el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o por regularizar su situación tributaria en su declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año contado desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

- c) Cuando se produce el devengo del IVA como consecuencia de la entrega final de la obra, la base imponible comprenderá los importes retenidos en garantía a lo largo de la duración de la misma que estuvieran pendientes de cobro.

En consecuencia, dado que por sentencia judicial la entidad consultante recibió la obra objeto de consulta, en ese momento se entenderán devengados los importes retenidos en garantía por ella y que estuvieran pendientes de cobro por la entidad constructora. A tal efecto, la repercusión del IVA correspondiente a dichas cantidades deberá realizarla la entidad constructora mediante la expedición de la correspondiente factura.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0235-12 de 3 de febrero de 2012.

Supuestos de no sujeción – Entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable – Resulta aplicable a las entregas gratuitas de productos médicos que tienen el mismo formato que el producto final.

En esta contestación, la DGT se pronuncia sobre si es posible que la entrega gratuita de productos médicos que tienen el mismo formato que el disponible para el consumidor final esté no sujeta en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.2º de la LIVA respecto de las entregas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable.

Teniendo en cuenta la reciente jurisprudencia establecida por el TJUE en el asunto C-581-08, EMI, la DGT señala que la entrega de muestras no siempre se debe realizar en un formato no disponible normalmente para el consumidor final, sino que, en ocasiones, cabe la entrega del propio producto acabado, pero en ese caso, para que dichos productos tengan la consideración de muestras deberán ser entregadas en una forma y cantidad apropiada que facilite el cumplimiento de su finalidad comercial, pero que no la exceda.

En consecuencia, la DGT considera que si las entregas gratuitas de dispositivos médicos se realizan con un fin de promoción de la actividad, para que sus potenciales clientes comprueben la calidad de sus productos y los demanden en lo sucesivo, y el número de muestra entregadas por cada receptor es adecuado al cumplimiento de la finalidad promocional, tales entregas estarán no sujetas en virtud del artículo 7.2º de la LIVA, y la empresa que las realiza podrá deducir las cuotas del IVA soportadas en su adquisición.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0270-12 de 8 de febrero de 2012.

Sujeto pasivo – Entregas de materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, cuando éstos dejan de tener la calificación de residuos según el Reglamento de la UE 333/2011 – Aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

En esta contestación, la DGT concluye que será de aplicación el procedimiento de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.uno.2º.c) de la Ley del IVA en el caso de entregas de un producto resultante de una operación de recuperación de chatarra de hierro, acero y aluminio, siempre que dicho producto esté incluido en la definición contenida en dicho precepto y en el apartado séptimo del anexo de dicha Ley, sin que a tales efectos tenga relevancia el hecho de que tal producto no pueda ser calificado como de residuo en aplicación del Reglamento de la UE 333/2011 y de la Directiva 2008/98/CE.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0271-12 de 8 de febrero de 2012.

Reglas de localización – Servicios relacionados con bienes inmuebles - Servicios de ejecución y montaje de plantas fotovoltaicas prestados a una entidad española, relativos a plantas situadas en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Señala la DGT que, si bien las placas solares por si mismas no tiene la consideración de edificación a efectos del Impuesto, “*la totalidad de los elementos que componen un parque solar, incluidas entre otras, las instalaciones fotovoltaicas, líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía y líneas de conexión de generación, tendrán, conforme al supuesto reproducido la consideración de edificación*”.

En consecuencia con lo anterior, la DGT considera que será de aplicación a estos servicios la regla especial de localización contenida en el artículo 70. Uno. 1º de la Ley 37/1992, relativa a la localización de los servicios relacionados con bienes inmuebles, de forma que las prestaciones de servicios consistentes en la ejecución y montaje de parques solares se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del IVA español, con independencia de donde esté radicado el

destinatario de tales servicios, cuando dichos parques solares se encuentren en el referido territorio, mientras que las obras realizadas en parques solares situadas en otros Estados miembros de la Unión Europea se considerarán realizadas en el territorio de dichos estados y no estarán por tanto sujetas al IVA español.

14. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0276-12, de 15 de febrero de 2012

Deducciones – Condición de empresario a efectos del IVA de quien pretenda la deducción de un IVA soportado – La sociedad que adquirió un solar en 2007, y que procedió a la deducción del IVA soportado en la compra - Con posterioridad se le practicó liquidación provisional, denegándole el derecho a la deducción por falta de actividad, al no haber realizado entregas de bienes o prestaciones de servicios en los últimos diez años - Posibilidad de deducir las cuotas soportadas por la adquisición del solar en el momento de realizar la operación de venta del mismo.

Señala la DGT en esta contestación que, tal como parece desprenderse de la información aportada, la sociedad adquirente del solar no realiza actividad económica alguna, limitándose a la simple tenencia de bienes, por lo que dicha sociedad no tendría la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA y sus operaciones no estarán sujetas a dicho impuesto.

Por tanto, concluye la DGT que la referida sociedad no deberá repercutir el IVA en la venta del solar, y tampoco podrá deducir las cuotas soportadas en relación con la adquisición del mismo.

15. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0286-12, de 9 de febrero de 2012

Exenciones – Segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones – Concepto de segunda transmisión de una edificación - Empresa dedicada a la construcción y promoción de viviendas que, ante la dificultad para vender unas viviendas que había construido, las alquiló durante una temporada de diez meses a una asociación deportiva, y al año siguiente la volvió a arrendar a la misma asociación por otra temporada de diez meses, planteándose la posibilidad de repetir el arrendamiento por una tercera temporada de 10 meses en un tercer año.

Se le planteaba a la DGT por la empresa consultante si la entrega de las referidas viviendas que la misma realizase después de haberlas tenido arrendadas en la forma indicada constituía segunda o ulterior transmisión de edificaciones a efectos de la aplicación de la exención prevista para tales clases de transmisiones en el artículo 20.uno.22º de la Ley del IVA.

En su contestación la DGT concluye que las ventas de tales viviendas efectuadas por el promotor de las mismas después de haberlas tenido

arrendadas en las condiciones indicadas, tendrán la consideración de primera transmisión, sujeta por tanto y no exenta del IVA. Considera en particular la DGT que los contratos de alquiler descritos en la consulta no suponen la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años, ni por el propietario ni por el arrendatario..

16. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0287-12, de 9 de febrero de 2012

Tipo impositivo – Ejecuciones de obra de construcción de viviendas – Ejecución de obra de construcción de un centro social de convivencia, asistencia y servicios para personas mayores, que está destinado a uso residencial y como centro asistencial y centro de día - En el proyecto de construcción se integran varios edificios (principal, de servicios y actividades), así como los propios bloques habitacionales y galería.

En esta contestación, la DGT considera que puede resultar aplicable el tipo reducido del 8% a las ejecuciones de obra de construcción de un centro social de convivencia, asistencia y servicios para personas mayores, que está destinado a uso residencial y como centro asistencial y centro de día, y constituido por varios edificios (principal, de servicios y actividades), además de los propios bloques habitacionales y galería.

La DGT basa su referida conclusión en el concepto de vivienda definida según la noción usual de la misma como edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica, y concluye que resultará aplicable el tipo reducido del 8% a las ejecuciones de obra de construcción a condición de que más del 50 % de la superficie de dicho complejo tenga como uso el de vivienda en el sentido antes indicado, en el que se incluyen los espacios comunes, locales y anexos necesarios para el uso residencial.

Añade la DGT que en otro caso, es decir, cuando menos del 50% de la superficie construida tenga un uso residencial, las ejecuciones de obra de construcción del complejo tributarán por el IVA al tipo general del 18 por ciento.

17. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0320-12, de 14 de febrero de 2012

Concepto de entrega de bienes – No constituye entrega de bienes el mero transporte de mercancías propias desde el territorio de aplicación del IVA español con destino a las islas Canarias, figurando la empresa propietaria como exportadora en el territorio de aplicación del IVA y como importadora en Canarias – Obligación de documentación y declaración de dicho movimiento de mercancías propias.

Señala la DGT en esta contestación que el mero envío de mercancías propias por parte de una empresa desde el territorio de aplicación del IVA español con destino a las Islas Canarias, sin que tal movimiento se esté realizando con motivo de su transmisión a un tercero, no constituye ni entrega de bienes ni prestación de servicios a efectos del IVA, por lo que tal movimiento de mercancías propias no da lugar a la existencia de una operación sujeta al IVA español. Precisa en particular la DGT que la exportación de bienes no constituye en sí misma operación sujeta al IVA. Y añadimos nosotros que, efectivamente, en las exportaciones de bienes el hecho imponible estará constituido, en su caso, por la entrega (transmisión del poder de disposición) de los bienes objeto de exportación, entrega que no existe en el supuesto de hecho a que se refiere la contestación.

Y puesto que el referido movimiento de bienes propios no constituye entrega de bienes a efectos del IVA, señala asimismo la DGT no procede la expedición de factura para documentarlo.

Respecto de la obligación de consignar información relativa a dicho movimiento de mercancías propias en las declaraciones por el IVA, la DGT señala lo siguiente:

“Respecto de la obligación de declarar la salida de los bienes exportados, hay que hacer referencia a las instrucciones del modelo 303, en el que cuando se refiere a la casilla 43, donde en su caso, se declararían las exportaciones, dispone:

“Se hará constar el importe total, en el período objeto de declaración, de las siguientes operaciones exentas del Impuesto:

- Las exportaciones fuera del territorio de la Unión Europea, incluyendo los envíos con carácter definitivo a Canarias, Ceuta y Melilla, según lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley del IVA.

(....)”.

La salida de los bienes, no transmitiéndose la propiedad de las mercancías, no es una operación exenta del Impuesto sino no sujeta al mismo”.

Parece ser pues que la DGT considera que no procede hacer constar información sobre dichos movimientos ni en el modelo 303 de autoliquidación periódica, ni tampoco en la declaración resumen anual modelo 390.

18. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0338-12, de 15 de febrero de 2012

Tipo impositivo – Libros – Ventas de libros en soporte CD – Suministro del libro por medios electrónicos.

Reitera la DGT en esta contestación su doctrina en el sentido de que resulta aplicable el tipo reducido del 4% a las entregas de libros tributarán al tipo impositivo del 4 por ciento los libros (obra científica, artística, literaria o de cualquier otra índole que constituye una publicación unitaria en uno o varios volúmenes y que puede aparecer impresa o en cualquier otro soporte susceptible de lectura) que se suministren en cualquier medio de soporte físico, tanto los impresos y encuadernados en papel, como los entregados a través de archivos electrónicos dispuestos para su volcado a herramientas de lectura o dispositivos portátiles que permitan almacenar y leer libros digitalizados. Dicho suministro podrá realizarse, a estos efectos, a través de CD-ROM, memorias USB (pendrives) u otros soportes físicos de semejante naturaleza.

Considera por el contrario la DGT que dicho tipo reducido del 4% no resulta aplicable en aquellos en los que la operación consista en un servicio prestado por vía electrónica, como ocurre cuando el producto se “cuelga” en una web a partir de la cual puede ser descargado por vía electrónica.

19. Dirección General de tributos. Contestación nº V0312-12, de 12 de febrero de 2012.

Base imponible – Modificación – Créditos incobrables – Operaciones a plazo o con precio aplazado – Cómputo de los plazos para proceder a la rectificación de la base imponible.

En esta contestación la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de proceder a la rectificación de la base imponible del IVA por no haberse cobrado la cuota de dicho impuesto correspondiente a la operación que se indica a continuación, respecto de la que concurren las circunstancias que asimismo se describen:

“La entidad consultante vendió en julio de 2008 a otra entidad ciertos terrenos, repercutiendo e ingresando en la Hacienda Pública el IVA correspondiente. Parte del pago de la contraprestación fue aplazada mediante la emisión de 2 pagarés con un vencimiento inferior a seis meses, resultando ambos impagados en la correspondiente fecha. Tales efectos fueron posteriormente objeto de renovación, entregando la

entidad compradora 6 pagarés con vencimiento mensual y periódico a partir del 18 de abril de 2011, resultando, igualmente, impagados.”

La DGT contesta en el siguiente sentido:

“(…) el plazo para llevar a cabo la modificación de la base imponible en el caso concreto descrito en la consulta es el previsto en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, en su redacción dada por la Ley 4/2008, esto es, tres meses desde la finalización del plazo de un año posterior al devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

(…) debe tenerse en cuenta que la disposición final tercera de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, (...) modificó el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 en relación con la modificación de la base imponible correspondiente a créditos incobrables por operaciones a plazo o por precio aplazado, estableciéndose que el preceptivo plazo de un año para considerar el crédito como incobrable debe empezar a contarse desde el vencimiento del plazo o plazos impagados, no desde la fecha de devengo del Impuesto, a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible.

Sin embargo, esta regulación particular no resultaría de aplicación en ningún caso al presente supuesto dado que, según se indica en la propia disposición final tercera de Ley 11/2009, “a estos efectos se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.”.

Según manifiesta el consultante en el escrito de consulta, la operación de venta se realiza en julio de 2008 estableciéndose dos aplazamientos del pago de parte del precio hasta el 15 de septiembre y el 15 de diciembre de 2008. Por tanto, la operación efectuada por el consultante en julio de 2008, no tiene la consideración de operación a plazo o con precio aplazado, sin perjuicio de que, con posterioridad y ante la falta de pago en los plazos originariamente acordados, se proceda a una renegociación de los efectos inicialmente expedidos.

En virtud de todo lo anteriormente expuesto, este Centro Directivo le informa de que no procederá la modificación de la base imponible por créditos incobrables fuera de los plazos legales vigentes en cada momento, incluidos los derivados de los regímenes transitorios mencionados.”

IV. World VAT News.

1. **Australia - Commissioner of Taxation granted leave to appeal Qantas GST decision**

The Federal Court's decision in the Qantas Airways case (i.e. that Qantas did not make a taxable supply in circumstances where a customer had reserved and paid for a domestic flight but later cancelled the reservation or failed to present himself for travel and did not seek a refund of the fare), paved the way for Qantas to claim substantial GST refunds.

On 10 February 2012, however, the High Court granted the Commissioner special leave to appeal the Full Federal Court's decision. The appeal will be heard later in 2012, and is expected to provide important guidance about what constitutes a 'supply'.

2. **Australia - Lower "reduced input tax credit" proposed for trustee services**

A unique feature of Australia's GST law is the availability of reduced input tax credits (RITCs) to financial supply providers for particular input GST costs that relate to making financial supplies. The current rate of RITC is 75%.

Details have been released of a proposed change to the RITC rules that will have a direct impact on input tax recovery by managed investment schemes and certain superannuation funds (collectively, "recognised trust schemes"). In broad terms, the change would result in a 55% RITC rate applying to many services purchased by recognised trust schemes on or after 1 July 2012, where the entity acting as the trustee makes taxable supplies to the recognised trust scheme. It appears that the 55% RITC would apply regardless of whether the services are supplied by the trustee (i.e. as part of a bundled arrangement) or purchased by the recognised trust scheme directly from the service provider.

3. **Belgium - Notary and bailiff fees subject to VAT**

The VAT exemption for notaries and bailiffs is abolished as from 1 January 2012, so that these professions now have to charge VAT on all fees invoiced for services rendered. Administrative guidelines, however, provide for a transitional regime whereby no VAT needs to be paid to the VAT authorities until May or July 2012.

Additionally, to address the situation where the VAT position of a taxable person changes "due to the abolition of a VAT exemption," a new provision on the recovery of VAT has been introduced. This provision stipulates that any revision to the input VAT position due to a change in the VAT regime cannot be reclaimed under the regular VAT refund procedure, but instead the taxpayer must offset that amount in the periodic VAT return against VAT payable on future turnover.

It should be noted that an appeal has been filed with the Constitutional Court arguing that the new VAT regime for notaries and bailiffs should be declared null and void on the grounds that it infringes the neutrality principle (the VAT exemption for lawyers remains unchanged).

4. Belgium - VAT rate on digital TV

As from 1 January 2012, the VAT rate on digital TV increased from 12% to 21%, i.e. the same rate as previously applicable for analogue TV.

5. Belgium - New threshold for filing of ESL returns

The Belgian VAT authorities have issued guidelines with respect to filing the European Sales Listing (ESL).

Since the VAT package became effective on 1 January 2010, taxpayers filing monthly VAT returns also must file monthly ESL returns (to the extent an amount is reported in box 44/46 of the Belgian VAT return). Taxpayers filing quarterly VAT returns, in principle, also should file quarterly ESL returns. However, if these taxpayers report more than EUR 100,000 in intracommunity supplies of goods in a quarterly VAT return during a period of four consecutive quarters, they must shift to monthly ESL returns.

The new guidelines reduce the EUR 100,000 to EUR 50,000, effective 1 January 2012. If a taxpayer filing quarterly VAT returns exceeds the EUR 50,000 threshold during at least one of the four quarters of 2011, the taxpayer should file ESL monthly returns as from 1 January 2012.

6. Belgium - Circular letter issued on VAT status of “federations”

The Belgian VAT authorities have issued a new circular with respect to the VAT status of “professional associations” (federations). The circular, which applies as from 1 January 2012, aligns the position of the Belgian VAT authorities with that of the ECJ (in the Institute of the Motor Industry decision). As a result, most federations will now either be fully exempt from VAT or fully subject to VAT.

The circular provides that subscription fees should be invoiced without VAT (and the organisation cannot recover input VAT) where the main objective of the organization is to protect the common interests of its members (“representation”). Services rendered for the benefit of an individual member or for a separate fee, however, are subject to Belgian VAT. In this case, the organization will have the status of a mixed taxable person with a limited right of VAT deduction.

If the main objective of the non-profit organization is not to protect the common interests of its members (but is, for example, “promotion”), the

VAT exemption cannot be applied and, therefore, VAT should be charged on the subscription fees and input VAT can be recovered.

7. Belgium - VAT on catering costs for promotional events irrecoverable

On 2 December 2011, the Belgian VAT authorities issued a decision confirming that VAT on catering costs for promotional events is irrecoverable, notwithstanding recent jurisprudence of the Court of Cassation to the contrary. The decision of the VAT authorities confirms the position taken in a 2005 decision.

According to the new decision, the “nature” (e.g. food, drinks) of the expenditure, rather than the “purpose” (promotion) is determinative of whether there is a right to deduct the input VAT. Hence, the right of recovery is to be denied.

8. Canada - Transitional rules relating to the elimination of the HST in British Columbia

On 26 August 2011, the Government of British Columbia (BC) announced that it would be reinstating its provincial sales tax (PST) following the referendum on the elimination of the Harmonized Sales Tax (HST) in the province.

The 12% HST in BC—combining a 5 % federal GST component and a 7% provincial component—will be replaced, effective 1 April 2013, by the Goods and Services Tax (GST) and BC’s PST.

Transitional rules have now been published describing how and when the HST will cease to apply.

9. Canada - Introduction of HST in Prince Edward Island announced for April 2013

The Canadian province of Prince Edward Island (PEI) announced HST could be introduced as of 1 April 2013 at the combined rate of 14% (provincial component of 9% + federal GST at 5%).

The following provinces already participate in the HST system in Canada: Quebec, Ontario, Nova Scotia, New Brunswick, Newfoundland and Labrador.

10. Colombia - Defined quotas of food for consumption in border towns will not trigger import VAT

A VAT exemption applies to food (for humans and animals) imported from Venezuela, Brazil and Peru for domestic consumption in the Amazonas, Guainía, Vaupés, Vichada and La Guajira regions. The Colombian government has regulated the maximum amounts that can benefit from this VAT exemption on importation for 2012.

11. Colombia – VAT exemption for qualified industrial users of goods or services in free zone

An exemption from Colombian VAT applies to qualifying industrial users of goods or services in a free zone.

Colombia's tax and customs authorities have clarified that where property is acquired by a trust fund that has both qualifying industrial users of goods or services in a free zone and members that do not qualify, the following rules apply:

- The fund cannot benefit from the VAT exemption because the preferential treatment cannot be extended to non-qualifying users, and]
- The VAT exemption is applicable only if the assets are owned directly by the industrial user in a free zone.

12. Finland - Tennis classes and tennis camps for youth subject to standard VAT rate

The Finnish Supreme Administrative Court confirmed in its ruling of 19 January 2012 that tennis instruction activities and tennis camps for children and youth are subject to the standard VAT rate of 23%.

13. France - Supreme Court rules on sales of equity shares

The French Supreme Court has issued a decision on the sales of equity shares. In the case, a company transferred the shares it held in one of its chemical manufacturing subsidiaries. Due to this specific activity, the subsidiary was asked to clean up two of its sites to eliminate any environmental pollution. At the time of the transfer, the transferee and the transferor agreed that up to 95% of the clean-up costs would be incurred by the transferor. The value of the fixed assets held by the subsidiary was assessed without taking those costs into account. The work commenced after the shares were transferred, and was billed by the supplier of services either directly to the transferor or invoiced back by the subsidiary to the transferor.

The Supreme Court noted that the clean-up activity should have been incurred by the subsidiary operating the site, and the clean up is not related to the business of the transferor. The Court also noted that the transfer price had been fixed by taking into account the financial impact of the charges to the transferor and therefore, the costs related to an exempt transaction and so are not eligible for deduction. As they were included in the transfer price, the expenses cannot be regarded as general expenses or price components of the taxable transactions of the parent corporation.

14. Germany - Update on new proof of intra-community transactions

In response to input from German industry and trade associations and ongoing discussions about the practical implementation of the much publicized new regulations regarding the evidence required for intra-community supplies, the Ministry of Finance has published an amended draft guideline taking into account some of the concerns. While it is unlikely that the new regulations will be completely waived, the draft foresees some simplifications and clarifications that can be summarized as follows:

- If proper evidence is not available to the supplier, the VAT exemption still might be granted based on other documentation that clearly proves that the goods supplied actually were shipped outside of Germany. The draft guideline, however, states that the confirmation should still be the standard evidence, so that alternative documentation should be used only in exceptional cases, as it leaves room for interpretation by the tax offices and its completeness might be challenged in tax audits.
- In the case of transmission by electronic means, the signature by the recipient will not be mandatory, despite the wording of the law if it is clear that the recipient has sent the confirmation. The confirmation can be transmitted by all electronic means; a valid electronic signature of the recipient or a further control mechanism from the supplier's side are no longer required.
- Bulk confirmations per month or maximum per quarter will be allowed.
- In the case of chain supplies, it will be sufficient that the supplier holds documentation showing that the receipt of the goods has been confirmed by the final recipient in the chain. This could be, for example, a CMR waybill signed and dated by the final purchaser in the chain who physically receives the goods.
- Further simplifications have been introduced for shipments via postal or courier services.

The associations involved had until mid-April to comment on this new version of the draft. We thus expect the transitional period, due to end 30 June, to be extended by at least another three months but there is still no official statement on this point.

15. Germany - Further information on intra-community supplies

The Federal Ministry of Finance has extended the transition period for the implementation of the new documentation rules that apply where a taxpayer wishes to demonstrate that it is eligible for the exemption for

intra-community supplies. The transition period is extended by an additional three months, i.e. to 30 June 2012.

16. Germany - New Intrastat thresholds

The Intrastat reporting thresholds for 2012 in Germany were increased to EUR 500,000 each for dispatches and arrivals.

17. Greece - VAT refund procedure simplified

The Greek Ministry of Finance published a decision on 2 April 2012 that aims to modernize the VAT refund procedure by allowing the online submission of refund requests and the introduction of a new procedure for the evaluation of such requests by the tax authorities. The decision provides as follows:

- Credit VAT amounts that entrepreneurs do not wish to carry forward to set off against output VAT in the next fiscal or accounting period are refunded after the taxpayer submits an electronic application through TAXISnet.
- The General Secretariat of Informative Systems (GSIS) will process the refund application to verify the taxpayer's compliance with its tax obligations and to cross-check the VAT refund amounts requested with the information on the submitted VAT returns. Using a risk analysis method, the GSIS will prepare and forward to the competent tax office electronic files indicating the applications with respect to which a provisional audit needs to be carried out. The file must be transmitted by the 15th day of the month following that when the VAT refund application was submitted.
- An audit will be conducted whenever the refund application exceeds EUR 100,000.
- VAT refunds will be granted as follows:
 - If no audit is required, within 15 days after the tax office receives the file from the GSIS.
 - If a provisional VAT audit is required, within one month following the completion of the audit. Such an audit must be finalized within two months after the tax office receives the file from the GSIS.
 - If a regular tax audit is required, within one month following the completion of the audit. Such an audit must be completed within five months after the submission of the VAT refund application (or within five months from the deadline for filing of the corporate income tax return, subject to certain conditions).

- A similar procedure will be followed for pending refund claims.
- Amounts to be refunded will be set off against any existing debts towards the Greek state.
- The VAT refund will be paid as follows (subject to public finance limitations):
 - Within 15 days from the date the refund is recorded in the refund book held by the competent tax office.
 - Within four months from the date the refund is recorded in the refund book held by the competent tax office where the amount concerned exceeds EUR 300,000.
- Pending refundable amounts will be paid subject to public finance limitations in accordance with the schedule to be drafted for years 2012-2016.
- A new Circular is expected to be issued setting out the implementation procedure.

18. India – Highlights of Budget 2012

Some of the important indirect tax changes proposed in the Budget 2012 include:

- *Enhancement in basic rate of Excise Duty and Service Tax*

The rate of excise duty and service tax is increased from 10% to 12% with effect from 1 April 2012

- *Harmonization of Excise Law and Service Tax Law*

To harmonize the Central Excise and Service Tax rules, it is proposed to introduce a common tax code for the two taxes and simplified (and common) registration and return forms. A study team has been established to examine the possibility of a common tax code for Service Tax and Central Excise, the feasibility of, and suggestions for, a draft common tax code that can be implemented under the existing Constitutional scheme and taking into account the impending Goods and Service Tax (GST).

The study team also has been directed to address issues relating to input tax credits with a view to simplifying the existing scheme, mitigating the cascading of taxes to the extent possible and

harmonizing procedures and processes to make them more trade-friendly.

Further, the study team may suggest measures that will help reduce compliance costs for business and/or facilitate the transition to a comprehensive GST.

- *Proposed amendments under Service Tax law*

The Service Tax Law will be amended as follows: The proposals would come into effect from a date to be notified after assent of the Bill by the Parliament:

- Taxation of services based on a negative list, whereby all services will be taxed unless they are covered by the negative list or are otherwise exempt.
- A settlement commission to encourage quick settlement of disputes.
- An extension of the time limit for the issuance of Show Cause Notice (SCN) from 12 to 18 months.
- Introduction of place of supply of services rules that will determine the place of supply depending on the nature and description of the service. Draft rules have been issued for comment.

19. India - Goods and Services Tax Network (GSTN) to become operational by August 2012

As a step towards the introduction of GST, the GSTN will be set up as a national information utility and will become operational by August 2012. GSTN will implement a common PAN-based (Permanent Account Number extended by certain alpha numeric characters) registration, return filing and payment processing for all Indian states on a shared platform.

20. India - Kerala VAT rate change

As from 1 April 2012, the VAT rates in the state of Kerala have been increased as follows:

- Goods falling under the Third Schedule and subject to the 4% rate will now be taxed at 5%; and
- Goods not falling under any Schedule (Residuary) and liable to tax at 12.5% will now be taxed at 13.5%.

The Social Security Cess collected from the dealer at 1% was withdrawn with effect from 1 April 2012.

21. Italy - Simplification decree no. 16/2012

A Law Decree that became effective on 2 March 2012 makes a number of changes to Italy's VAT rules.

Late notification for tax benefits and optional regimes

In certain cases, taxpayers can opt for simplifications and alternative regimes. The decree allows companies to benefit from the optional regimes even when certain formalities (e.g. correct forms, appropriate signatures, etc) were not complied with or errors were made in their application provided the following requirements are met:

- The error has not yet been assessed by the tax authorities;
- The taxpayer satisfied the material conditions required; and
- The taxpayer submitted the relevant application or complied with the obligation within the deadline for the "first return,"

A one time penalty of EUR 258 must be paid, which may not be offset by any tax credit).

Filing deadline relating to letters of intent

The deadline to submit information referred to in letters of intent to the tax authorities (relating to the frequent exporters scheme), which was previously the 16th day of the month following the month of receipt of the letter, has been modified. The information now must be submitted before the deadline for the first monthly or quarterly VAT computation that includes relevant transactions.

"New" customers / suppliers list

The provision that introduced the requirement to declare transactions equal to or above EUR 3,000 via a new tax return also has been amended, as follows:

- Transactions that must have an invoice must be declared regardless of the amount (i.e. there is no threshold);
- Transactions that do not require an invoice must be reported only if the amount exceeds EUR 3,600, VAT inclusive; for these transactions, the previous return rules continue to apply.

The tax authorities have clarified through their website that this new measure will apply as from 1 January 2013, for the annual reporting period 2012, the return for which must be submitted by 30 April 2013.

Black list reporting

The decree introduces a minimum threshold of EUR 500 under which transactions carried out with persons established in “black list countries” will no longer need to be reported to the tax authorities.

Threshold for VAT credit offsetting

The decree has lowered the threshold for offsetting VAT credits (from EUR 10,000 to EUR 5,000) for amounts that can be offset without presenting the annual VAT return. However, this simplification does not remove the obligation to submit the form F24 electronically

This provision is applicable as from 1 April 2012.

Cancellation of inactive VAT number

The tax authorities will no longer automatically delete VAT numbers that are inactive because they are inoperative or because an annual VAT return has not been filed for three years.

The tax authorities will notify a taxpayer that they intend to close an inactive VAT number. The taxpayer will have 30 days to respond and provide reasons why the number should not be cancelled or pay the penalty for failing to file the de-registration form (reduced to one-third of the minimum penalty).

Free access to tax records

It is now possible for any person to access the tax record data to check the validity of a VAT number and confirm certain other details of a taxpayer.

22. Italy - Annual VAT return

The Italian tax authorities have approved the form for the annual VAT return for 2011 and the technical instructions for electronic filing of the return.

23. Italy - VAT law changes

Law Decree No. 1 of 24 January 2012 was published in the Official Journal of 24 January 2012 and includes the following changes to the VAT rules:

- New rules on the VAT regime applicable to the rent and sale of particular buildings;
- Extension of the possibility to separate the activities of taxpayers that make sales of VATable and exempt buildings;
- Application of the 10% VAT rate to particular rentals of buildings;
- A supplier that pays VAT, penalties and interest on the basis of a tax assessment can claim from its customer the VAT that it has paid to the tax authorities and, correspondingly, the customer can deduct the VAT paid to its supplier if the supplier has paid VAT, penalties and interest to the tax authorities.

24. Italy - Reverse charge mechanism for supplies of mobile phones and micro-processors

A resolution issued on 7 February 2012 defines more precisely the scope of the reverse charge mechanism for supplies of mobile phones and micro-processors, stating that it applies to both the supplies of microprocessors (falling under TARIC code 85423190) and central processing units (included in the TARIC code 85423190, as already clarified by the resolution n. 36/E of 31 March 2011 or 85423110).

25. Italy - VAT warehousing rules clarified

The Customs Office has clarified the procedure to qualify for the exemption from the requirement to obtain a guarantee related to the import of goods that are to be introduced into a VAT warehouse, with particular reference to the documents that need to be filed by a non-established taxpayer.

26. Lithuania - New clarifications to commentary on VAT law

Article 32 of the VAT Law provides that the sale or other transfer of buildings, structures or sections thereof is exempt from VAT. However, the exemption does not apply to the sale or other transfer of new buildings or structures or new sections of buildings or structures. Recent additions to the commentary to article 32 of the Law on VAT clarify that the 24-month period for defining a new building is calculated after the construction or material improvement of a new building (structure) or a new section of an existing building (structure), and what constitutes an unfinished building (structure) for VAT purposes.

27. Lithuania - Registers of VAT invoices and journal of output VAT on acquired goods and services

The requirement to maintain a journal of output VAT on acquired goods and services was abolished on 1 January 2012. However, considering that, under the VAT Law, taxable persons must maintain a register of received and issued VAT invoices, the rules for administering the register of received and issued VAT invoices also have been amended. According

to these rules, as from 1 January 2012, VAT invoices that previously were registered in the journal of output VAT on acquired goods and services must be registered in the register of VAT invoices received.

28. Lithuania - Payments made to tax authorities' bank account

Taxpayers can pay premiums, taxes and charges to the tax authorities' account at the "Nordea" bank, as well as to the "Swedbank" bank account.

29. Malaysia - Preparing for GST implementation

In connection with the anticipated implementation of the GST, the Tax Review Panel of the Ministry of Finance (MOF) has begun collecting feedback on the readiness of industries/businesses, particularly in respect of human resource requirements, training, computer costs and systems determination, and the need for assistance before the GST is implemented.

Feedback is being collected via surveys, and in this context, the MOF held a meeting on 17 April 2012 to which 26 associations were invited to attend. The parties discussed the readiness for and understanding of GST of various industries, and the assistance required in light of the GST implementation and other GST-related issues.

30. Malta - VAT amnesty extended

Legal notice 112 of 2012, published on 10 April 2012, amended certain aspects of the Malta VAT amnesty (announced in December 2011), which provides for a remission of interest and administrative penalties for registered persons that have an outstanding balance under the 1994 VAT Act, Customs and Excise Tax Act or the 1998 VAT Act.

In essence, the amendment extended certain key deadlines and has provided some registered persons with an opportunity to obtain further remission.

Deadline Extension

The amendment has enacted the following extensions:

- To be eligible for the VAT amnesty, the registered person must have submitted by 15 April 2012, all VAT returns falling due on or before that date, together with full payment (if any is due).
- The deadlines for payments under the different options (see table below) have been pushed forward to commence from 31 May 2012 (extended from 15 March 2012).

- The deadline for withdrawal of an appeal before the VAT Appeals Board, Administrative Review Tribunal or Court of Appeal was extended accordingly from 15 January 2012 to 15 April 2012.

Registered person's option	Down-payment	Full payment made by	Remission of interest & penalties
A	N/A	31 May 2012	80%
B	30% by 31 May 2012	31 July 2012 (as extended) in equal monthly instalments	70%
C	30% by 31 May 2012	31 October 2012 (as extended) in equal monthly instalments	60%
D	30% by 31 May 2012	30 April 2013 (as extended) in equal monthly instalments	50%

Opportunity for further remission

The amendment to the amnesty also provides that any person who made a down payment in accordance with options B, C or D by the original deadline of 15 March 2012 (i.e. the deadline before the amendment) may gain further remission by opting to make an additional payment by 31 May 2012 and reverting to another plan. For example, a person who sought to exercise option B and obtain a remission of 70% may now make the necessary “top-up” by 31 May 2012 to fall within option A, thereby increasing the remission of interest and penalties to 80%.

31. Netherlands - *Tour operator margin scheme introduced*

As from 1 April 2012, a new tour operator margin scheme (TOMS), which is a special scheme for calculating the VAT liabilities of tour operators, applies in the Netherlands. The Netherlands was forced to introduce this rule because of the threat of infringement procedures from the European Commission.

For trips commencing before 1 April 2012 and ending on or after 1 April 2012 a transitional arrangement is introduced, meaning that the old rules can still be applied.

32. New Zealand - GST zero-rating of land – one year on

Rules requiring the compulsory zero-rating of land transactions came into effect in New Zealand in April 2011. The rules were introduced primarily to prevent the loss of GST revenue as a result of fraud schemes involving commercial land where input tax credits were being claimed without any corresponding GST output tax being paid to the government. It was also hoped that the rules would simplify commercial land transactions.

Under the rules, land sold by a GST-registered person to another GST registered person for use in a taxable activity must be zero-rated if the property will not be used as a principal place of residence of the purchaser or his/her immediate family.

Overall the new rules have worked reasonably well, but there are issues.

Recent Inland Revenue publications recommend that if there is no written statement about the purchaser's intentions and GST status, the transaction should be standard rated for GST purposes, i.e. subject to GST at 15%. While from the seller's perspective this is conservative treatment, it may not be technically correct and can create practical problems.

If a commercial land transaction is treated as standard rated, but subsequently it is determined the transaction should have been zero-rated, the purchaser will not be able to recover the GST from the tax authorities as an input tax credit. Instead, the purchaser have to pursue the seller to recover the amount paid via contractual routes. This puts a risk on the purchaser who may be unable to recover the GST component if the seller has become insolvent. Another common practical problem concerns how land should be marketed (i.e. "plus GST" or "inclusive of GST") by a GST-registered vendor if there is a chance that it may be purchased by either a GST-registered business or by a private buyer. The default position is often that GST-registered vendors would sell land on a "plus GST (if any)" basis, but this can run the risk of limiting the property's appeal to private buyers.

Inland Revenue has released a draft Q&A on the treatment of transitional services supplied as part of the sale of a business (that includes the supply of land). This draft looks at whether services provided by the seller as part of the sale of a business that includes land can be zero-rated where they are part of the same agreement for sale and purchase as the land and do not have a separately identified consideration. The view in the draft is that only ancillary or minor benefits will be able to be zero-

rated and these cannot be benefits that make up a substantial part of the consideration or services which are an aim for the recipient, i.e. long-term management of a business.

Essentially this appears to cover short-term “hand over” type services that a seller may provide to a purchaser, i.e. to help the purchaser enjoy the purchase of the business/settle into the day-to-day operation of the business. There are a number of practical issues that are being discussed with Inland Revenue in respect of this statement to improve certainty as to when the GST zero-rating of land rules apply in these situations.

33. New Zealand - GST and insurance payments

A number of issues relating to GST and insurance payments have arisen over the last few months, most of which relate to the Christchurch earthquakes and which have broader application.

One issue is whether a New Zealand resident general insurance company is able to claim a notional GST input tax credit where it makes a payment for New Zealand property to a person who is physically outside New Zealand.

While various rules need to be satisfied to claim a notional GST, the most applicable rule in this case requires certain GST residence and GST registration criteria to be met:

Insured Persons Status	GST Registered	GST Unregistered
GST Resident	Insurance company can claim GST on insurance payments	Insurance company can claim GST on insurance payments
GST Nonresident	Insurance company can claim GST on insurance payments	Insurance company cannot claim GST on insurance payments

The GST residence tests are similar to the income tax tests, but are modified by the GST Act.

This can create issues in situations where an individual is resident at the time payment is made, but where the individual subsequently becomes a

nonresident, e.g. due to a move overseas. In these circumstances, the residence changes are applied retroactively to the time of payment.

A registered person who receives an insurance payment in the course of his/her taxable activity is generally required to remit GST to the Inland Revenue. Therefore, if a fully taxable business receives, for example, AUD 100 cash as an insurance payout, the recipient would be required to account for GST as if it made a supply to the insurance company. The recipient will have to pay GST of AUD 13.04 to Inland Revenue (assuming a GST rate of 15%) and will only retain a net cash amount of AUD 86.96.

34. Norway - *Obligation to VAT register for transport companies in Norway*

The authorities have recently started to actively focus on taxpayers who have been affected by some technical changes which occurred some time ago. Until 31 December 2009, foreign businesses that only carried out VAT- exempt services (zero rated with credit) in connection with transportation directly to or from Norway could opt to register for VAT in Norway. Thus, to obtain a refund for VAT costs accrued in Norway, airlines could either register for VAT in Norway and request a VAT refund through the ordinary VAT return or they could apply for a refund through the refund mechanism for foreign businesses.

The position changed when a new VAT act was implemented on 1 January 2010. Consequently, foreign businesses that only carry out VAT- exempt services in connection with transportation directly to or from Norway (and have sales exceeding the registration threshold of NOK 50,000 during a 12-month period), are no longer able to apply for a VAT refund through the refund mechanism for foreign businesses. Foreign businesses are now required to register for VAT in Norway and claim the VAT refunded through ordinary VAT returns.

35. Portugal - *Intrastat 2012*

The Portuguese National Statistics Institute have announced the following changes with respect to Intrastat:

- The simplified regime (with lower thresholds and fewer reporting obligations than the normal regime) is not available in 2012; and
- The deadline for filing an Intrastat return is the 15th day of the following reporting period, instead of the 10th working day of the following month.

36. Portugal – Certified invoicing software

New rules on the certification of invoicing software aim to prevent fraud and tax evasion. The rules, which will apply as from 1 April 2012, do not apply to entities that are registered in Portugal for VAT purposes only (without an establishment for corporate income tax purposes).

37. Russia - Collection of VAT out of a tax agent's own funds

Russia's Supreme Arbitration Court (SAC) recently issued a Resolution relating to the legality of the tax authorities collecting VAT from a tax agent's own funds. Historically, when considering similar situations, most courts have taken the position that a tax agent cannot be assessed with additional VAT amounts if it has not actually withheld corresponding VAT from amounts paid to foreign suppliers.

Details of the case

The legal dispute arose after the tax authorities tried to impose VAT on a tax agent who did not withhold the corresponding VAT amount when making payments to a foreign supplier of services (the services were subject to Russian VAT under Russia's place of supply rules).

The SAC ruled that the tax authorities could assess a tax agent for VAT amounts even in cases where the tax agent did not withhold the relevant VAT from payments made to a foreign supplier (i.e. the tax authorities are entitled to collect VAT amounts out of tax agents' own funds).

Implications

The text of the Resolution has not yet been published, so the actual statements of the SAC are not available. Nevertheless, considering the change in interpretation of Russian tax law proposed by the SAC and resulting potential assessments of VAT to tax agents, taxpayers purchasing work and services (and, in certain cases, goods) from foreign suppliers that are not registered with the Russian tax authorities should reconsider their approach to the VAT treatment of the relevant purchases. Special attention should be paid to the VAT treatment of work and services purchased from foreign suppliers not tax registered in Russia.

38. Russia - VAT on bonuses paid by vendors to network retailers

Russia's Supreme Arbitration Court (SAC) recently published a long-awaited Resolution on the applicability of VAT to bonuses paid by vendors to network retailers (*Leroy Merlin Vostok* case).

The SAC had ruled in a similar case in 2009 that bonuses and discounts payable by vendors to retailers affect the price of goods and, therefore, should result in an adjustment to the VAT liabilities of the parties.

Until the recent Resolution, vendor-retailer relations had not actually reflected the SAC's approach, meaning that bonuses paid to retailers (e.g. for reaching certain sales targets) were not treated as payments adjusting the price of the goods and therefore affecting the VAT liabilities of the parties. The Ministry of Finance has traditionally expressed its support for this position.

Details of the case

The legal dispute was initially brought because the tax authorities sought to impose VAT on bonuses offered by vendors to network retailers on the grounds that such bonuses constituted a payment for services provided to the vendor.

The lower courts had decided that the case did not involve any services being provided by the retailer to the vendor, and that bonuses paid to a network retailer were not connected with any actual activities performed for the benefit of the vendors (i.e. a VAT adjustment was not necessary).

However, the SAC Presidium judges supported the position of the tax authorities, noting that services were provided by the retail network, and these consisted of the facility provided to the vendor to sell its goods through the network. The SAC concluded that bonuses paid to network retailers for achieving a certain level of sales relate directly to the delivery of goods and, therefore, represent discounts applicable to the price of goods. The SAC also noted that:

- When paying bonuses to a network retailer, the vendor should reduce the price of the goods supplied and adjust the value for VAT.
- This also should proportionally reduce the VAT credit claimed by the retailer.

Implications

Although the Resolution considered relationships between network retailers and their suppliers, the interpretation could affect other sectors and as a result of this change in the interpretation, the tax authorities could take this position when auditing previous tax periods, which could result in the adjustment of VAT liabilities for previous periods. In this respect, companies providing and/or receiving such bonuses or premiums should review their approach to calculation of the taxable base for VAT purposes and input VAT recovery.

39. United Kingdom - *No appeal against Court decision in low value imports cases*

Both Jersey and Guernsey have decided not to appeal the recent U.K. High Court decision that the U.K.'s removal of low value consignment relief from consignments from the Islands (which took effect on 1 April 2012) was permitted under EU law. The High Court recognised that the position was not "acte clair", meaning that there would have been a high probability that the case would be referred to the Court of Justice if there had been an appeal. It seems that the conclusion in the Islands was that by the time an appeal was finally decided, the damage to their economies caused by the change would have been done, and hence there would be no point in pursuing the case further.

40. United Kingdom - *E-filing for all VAT returns from 1 April*

The U.K. tax authorities have issued another reminder about the 1 April 2012 extension of the requirement for businesses to file VAT returns online and pay any VAT due electronically. Any business that is not already required to file returns and make payments electronically will be obliged to do so for all accounting periods beginning on and after 1 April.

41. Uruguay - *New VAT form for certain taxpayers*

A resolution recently issued by the Uruguayan tax authorities introduces a new form to be completed by certain companies (except some small taxpayers) operating under the tax-free shop regime or the special sales to tourists regime. The form must be filed in addition to the monthly VAT return.

Information on the form should include details of purchases, indicating which purchases are from local suppliers and which are from foreign suppliers. At least 90% of local purchases should be reported on the return. Local purchases for these purchases include those made from suppliers in free zones and Customs areas, such as ports.

Information on purchases from local suppliers of both goods and services that exceed, in either a single purchase or multiple purchases, approximately USD 1,000 per month also must be provided.

The Resolution will be applicable to purchases made as from 1 April 2012.

42. Uruguay - Exports of services

According to Uruguayan legislation, only certain services (as listed in article 34 of Decree 220/998) are considered exports for VAT purposes. Export income is not subject to VAT and any input VAT directly or indirectly associated with these sales can be recovered.

The service of electronic sealing was recently included in the list of exports of services. However, to qualify for the exemption, the services must be provided by a company with a system approved by the customs authorities and the services must be related to goods in customs transit.

Contactos

David Gómez Aragón

dgomezaragon@deloitte.es

Isabel López-Bustamante

ilopezbustamante@deloitte.es

Marcos Río

mrio@deloitte.es

Belén Palao Bastardés

bpalao@deloitte.es

Jaime Rodríguez Correa

jarodriguez@deloitte.es

Cristina Marín Egoscozabal

cmarin@deloitte.es

Marta Núñez Sánchez

mnunezsanchez@deloitte.es

María Martínez Benito

mmartinezbenito@deloitte.es

Carmen Caro Jaume

ccarojaume@deloitte.es

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, (private company limited by guarantee, de acuerdo con la legislación del Reino Unido) y a su red de firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad independiente. En www.deloitte.com/about se ofrece una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con aproximadamente 182.000 profesionales que han asumido el compromiso de ser modelo de excelencia.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, la Verein Deloitte Touche Tohmatsu, así como sus firmas miembro y las empresas asociadas de las firmas mencionadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), no pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento en materia contable, de negocios, financiera, de inversiones, legal, fiscal u otro tipo de servicio o asesoramiento profesional. Esta publicación no podrá sustituir a dicho asesoramiento o servicios profesionales, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar medidas que puedan afectar a su situación financiera o a su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

© 2012 Deloitte Asesores Tributarios, S.L.