

**Deloitte.**

**IVA-Noviembre 2012**  
**Boletín de Actualidad**



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

## Índice de contenido

### I. Normativa

1. **Ley 7/2012, de 29 de octubre, 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.**
2. **Orden HAP/2259/2012, de 22 de octubre, por la que se modifican los módulos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobados por la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre.**
3. **Reglamento (UE) No 967/2012 del Consejo de 9 de octubre de 2012 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) no 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.**

### II. Jurisprudencia.

1. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Conclusiones presentadas por el Abogado General del Tribunal en el asunto C-360/11 (Comisión contra España).**

*Tipo de gravamen - Tipo reducido - Productos sanitarios y material, equipos e instrumental sanitario - aparatos y complementos para suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales - Sustancias medicinales para la obtención de medicamentos para uso animal o para uso humano.*

2. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 4 de octubre de 2012. Asunto C-550/11 (PIGI).**

*Deducciones - Regularización por una empresa de la deducción que inicialmente practicó de las cuotas de IVA que soportó por la adquisición de mercancía que luego le son robadas.*

3. **Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de octubre de 2012. Asunto C-234/11 (TETS Haskovo).**

*Deducciones - Regularización de deducciones inicialmente practicadas - Obligación de una empresa de regularizar la deducción que inicialmente practicó del IVA que soportó por la adquisición de determinadas*

*edificaciones e instalaciones destinadas a la producción de energía eléctrica, en un caso en el que efectuó la transmisión de tales bienes mediante aportación no dineraria a otra empresa, siendo calificada tal transmisión como no sujeta al IVA por tratarse de una “universalidad de bienes” integrantes de la totalidad del patrimonio empresarial de la empresa transmitente, y resultó que posteriormente la empresa adquirente procedió a la demolición de tales edificaciones e instalaciones con el fin de promover la construcción de otras más modernas destinadas a la misma actividad de producción de energía eléctrica - Normativa nacional que obliga a regularizar la deducción del IVA soportado con ocasión de la adquisición de bienes que son posteriormente destruidos.*

**4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de octubre de 2012. Asunto C-525/11 (Mednis).**

*Devoluciones - Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad - Norma nacional que aplaza la devolución de una parte del saldo resultante a favor del sujeto pasivo sin realizar ningún análisis específico de la situación y basándose únicamente en un cálculo aritmético.*

**5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 25 de octubre de 2012. Asuntos acumulados C-318/11 y C-319/11 (Daimler y Widex).**

*Devoluciones - Devolución del IVA a empresas no establecidas en el interior del país - Requisito para tener derecho al procedimiento especial de devolución: no disponer en el Estado de devolución de un establecimiento permanente desde el que se realicen operaciones - Empresa que tiene la sede de su actividad en un Estado miembro, y que únicamente lleva a cabo en otro Estado miembro en el que soporta cuotas del IVA actividades de pruebas técnicas y de investigación de vehículos.*

**6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 25 de octubre de 2012. Asunto C-557/11 (Maria Kozak)**

*Régimen especial de las agencias de viajes - Agencia de viajes que vende por precio único un viaje combinado que está integrado por servicios de alojamiento que adquiere a otros empresarios, y por servicios de transporte que presta utilizando medios propios - Tipo impositivo - Tipo aplicable a los servicios de transporte prestados con medios propios.*

**7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de julio de 2012. Nº de recurso 1409/2010.**

*Exenciones - Renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias - Requisitos formales - Declaración del adquirente de su condición de empresario o profesional con derecho a la deducción total del IVA soportado.*

**8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 3 de julio de 2012. Nº de recurso 6218/2009.**

*Facturación - Excepciones a la obligación de expedir factura - Emisión de tique en sustitución de factura: autorización por parte de la Administración tributaria con la finalidad de evitar perturbaciones en el normal desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.*

**9. Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª. Sentencia de 8 Oct. 2012, rec. 155/2011.**

*Devoluciones - Devolución del IVA a empresas no establecidas - Establecimiento permanente - Obras de construcción, instalación o montaje que cuya duración excede de 12 meses - Cómputo del plazo de realización de los trabajos preparatorios realizados en el territorio de aplicación del IVA.*

**10. Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 25 de abril de 2012. Nº de sentencia 390/2012.**

*Deducciones - Régimen de deducción en sectores diferenciados - Concepto de sector diferenciado - Las cuotas soportadas por una Universidad como consecuencia de la realización de investigación son deducibles - Consideración de sectores diferenciados de la enseñanza y la investigación.*

**11. Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 26 de abril de 2012. Nº de sentencia 420/2012.**

*Deducciones - Existencia efectiva de los servicios por los que se ha soportado el IVA y se ha recibido factura - Carga de la prueba - Simulación - La prueba por indicios no puede conducir únicamente a la simulación.*

**12. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 28 de junio de 2012. Nº de sentencia 625/2012.**

*Base imponible - Conversión en indemnización por la resolución del contrato, de las cantidades percibidas como anticipos - Falta de acreditación de que se haya producido un daño concreto derivado de la resolución - Indemnización improcedente.*

### III. Doctrina Administrativa

1. **Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 20 de septiembre de 2012. Nº 2471/2010.**

*Base imponible - Modificación - Concurso de acreedores y créditos incobrables: compatibilidad entre ambos procedimientos.*

2. **Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 20 de septiembre de 2012. Nº 4642/2010.**

*Deducciones - Bienes inmuebles - Bienes de inversión - Concepto - Duración mínima y utilización.*

3. **Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 20 de septiembre de 2012. Nº 1355/2011.**

*Tipo impositivo - Tipo reducido aplicable a las entregas de viviendas - Entrega de apartamentos turísticos o aparta-hoteles - Aplicación del tipo general a la primera entrega de estos bienes.*

4. **Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 20 de septiembre de 2012. Nº 2147/2012.**

*Exenciones - Operaciones realizadas por entidades o establecimientos privados de carácter social - Requisito de reconocimiento administrativo previo de la condición de entidad o establecimiento privado de carácter social. - Incumplimiento en la transposición de una Directiva - Posibilidad de invocación de la Directiva por los particulares - No posibilidad de invocación de la Directiva frente a los particulares por el Estado que no ha traspuesto correctamente la Directiva a su ordenamiento interno.*

5. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1701-12, de 3 de septiembre de 2012.**

*Importación - Vinculación de los bienes a un régimen de depósito distinto del aduanero - Desvinculación de los bienes de dicho régimen.*

6. **Dirección General de Tributos. Contestación nº V1702-12, de 4 de septiembre de 2012.**

*Entrega de bienes - Venta de bienes con destino a la isla Martinica (que no forma parte del territorio de aplicación del IVA en la Unión Europea), que son previamente transportados desde España hasta Francia, desde donde son expedidos hasta Martinica.*

**7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1726-12, de 7 de septiembre de 2012.**

*Viviendas - Entregas - Arrendamientos en leasing - Exenciones - Segundas o ulteriores entregas de edificaciones - Tipo impositivo.*

**8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1596-12, de 20 de julio de 2012.**

*Volumen de operaciones a efectos del IVA - Cálculo - Cómputo de importes correspondientes a dividendos obtenidos y a la venta de participaciones en otras sociedades del mismo Grupo - Sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal cuyo objeto social es la adquisición, tenencia y disfrute de valores mobiliarios o participaciones representativas del capital social de otras entidades.*

**9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1796-12, de 17 de septiembre de 2012.**

*Supuestos de no sujeción - Transmisión de los elementos constitutivos de una unidad económica autónoma.*

**10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1872-12, de 28 de septiembre de 2012.**

*Base Imponible - Suplidos - Tasas satisfechas por un agente de la propiedad industrial a diversas oficinas de registro de patentes y marcas ante las que actúa en representación de sus clientes: no inclusión de tales tasas en la base imponible del IVA correspondiente a los servicios que el agente presta a sus clientes.*

**11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1876-12, de 28 de septiembre de 2012.**

*Devengo - Contrato de concesión de obra pública para la construcción de un tramo de autovía - Pago por la Administración concedente al concesionario del denominado canon de demanda o "peaje en la sombra" - Pago por la Administración concedente al concesionario, de anticipos que serán devueltos por el concesionario a la Administración con cargo a los importes que la Administración habrá de abonar al concesionario por los últimos años de la concesión - Consideración del otorgamiento de tales anticipos como operación financiera exenta del IVA.*

## **IV. World VAT News**

- 1. Australia - Qantas liable for GST on flights booked and paid for by “no-show” passengers**
  - 2. Australia - Proposed improvements to processing of low value imports may allow import threshold to be lowered**
  - 3. Canada - Harmonization of Quebec Sales Tax with federal GST**
  - 4. Canada - Transitional rules relating to elimination of HST in British Columbia**
  - 5. Canada - Introduction of HST in Prince Edward Island announced for April 2013**
  - 6. Colombia - VAT rates**
  - 7. Finland - VAT rate increase in Finland**
  - 8. Germany - Unregistered intermediaries in triangular intra-EU movements of goods**
  - 9. Germany - Evidence required for intra-community supplies**
  - 10. Iceland - VAT on tourist accommodation may be increased**
  - 11. India - Factors to be considered for evaluating sale in course of import**
  - 12. Lithuania - Bad debt relief**
  - 13. Malaysia - Ruling on secondment of employees and outsourcing/supply of employees**
  - 14. Poland - New approach to recovery of input VAT on marketing services**
  - 15. Portugal - Budget law proposals for 2013**
  - 16. Portugal - IDEP software not valid for Intrastat purposes as from 2013**
  - 17. Slovakia - VAT Act amendment**
  - 18. United Kingdom - CJEU rules on VAT on service charge rents**
  - 19. United States - New California law requires certain out-of-state retailers to collect use tax**
  - 20. Uruguay - Decision issued on carbon credits**
-

## I. Normativa.

### 1. Ley 7/2012, de 29 de octubre, 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.

La Ley 7/2012, cuya entrada en vigor se produce el 31 de octubre de 2012, ha introducido las modificaciones que se indican a continuación en el IVA.

#### **a) Nuevos supuestos de “inversión del sujeto pasivo”.**

Se establecen tres nuevos supuestos de aplicación del procedimiento de “inversión del sujeto pasivo”, en los que el sujeto pasivo del IVA correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se indican a continuación no será el empresario o profesional que las realiza, sino el empresario o profesional destinatario de tales operaciones:

- 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, al amparo de lo previsto en el apartado dos del mismo artículo 20, se produjese la renuncia a la aplicación de la correspondiente exención.
- Entregas de bienes inmuebles efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.
- Se establece asimismo que también se produce ejecución de garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.
- Ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Tanto en los casos de contratos directamente formalizados entre el promotor de la obra y los contratistas, como en los casos de contratos formalizados entre un contratista principal y subcontratistas o entre dos subcontratistas.

Asimismo, la Ley 7/2012 ha eliminado la facultad que hasta ahora, y en nombre y por cuenta del empresario que realiza la entrega, tenían los empresarios o profesionales que resultasen ser adjudicatarios en procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, para efectuar la renuncia a la aplicación de determinadas exenciones al amparo de lo previsto en el artículo 20.dos de la Ley del IVA. Ello es seguramente debido a la nueva configuración del sujeto pasivo del IVA en las referidas

transmisiones de bienes, cuando los bienes objeto de transmisión son terrenos o edificaciones.

***b) Reglas especiales de aplicación del IVA en supuestos en los que intervienen empresas declaradas en situación de concurso.***

La Ley 7/2012 ha introducido importantes modificaciones en lo que se refiere a la aplicación del IVA en determinados supuestos en los que intervienen empresas declaradas en situación de concurso.

Tales modificaciones son las que indicamos a continuación.

***b.1).*** *Caso de una empresa declarada en concurso a la que, al amparo de lo previsto en el artículo 80.tres de la Ley del IVA, le es rectificada a la baja por tal motivo por su proveedor, mediante la correspondiente factura rectificativa, la repercusión inicial de una cuota del IVA que se devengó con anterioridad a la declaración de concurso y cuyo importe no ha sido satisfecho por dicha empresa al referido proveedor.*

En este caso, la empresa en concurso destinataria de la operación de que se trate deberá efectuar la rectificación a la baja de la deducción de la referida cuota que inicialmente hubiese practicado, mediante la modificación de la autoliquidación en la que efectuó dicha deducción inicial, sin que por ello resulten exigibles recargos ni de intereses de demora.

***b.2).*** *Operaciones que quedan sin efecto por haberse producido el ejercicio de una acción de reintegración concursal u otra acción de impugnación ejercida en el seno del concurso a que se encuentre sometida la empresa que realizó dicha operación.*

Respecto de estos casos se establece lo siguiente:

- La rectificación que procede efectuar a la baja, del importe que hubiese sido incluido en concepto de “cuota de IVA devengado” en una autoliquidación por el IVA presentada por la empresa que realizó la operación que queda sin efecto, y que correspondiese a tal operación, deberá ser efectuada por dicha empresa mediante la modificación de la citada autoliquidación.
- En el supuesto de que el destinatario de la referida operación que queda sin efecto fuese una empresa que también se encontrase declarada en concurso, y resultase además que esta última empresa hubiese deducido en una determinada autoliquidación por el IVA la cuota de dicho impuesto que inicialmente le fue repercutido por tal operación, dicha empresa destinataria de la operación que queda sin efecto deberá efectuar la rectificación a la baja de la referida deducción inicial mediante la modificación de la autoliquidación en la que la efectuó, sin que por ello resulten exigibles recargos ni de intereses de demora.

**b.3).** *Derecho de una empresa declarada en concurso, a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la misma con anterioridad a la fecha en que se produzca tal declaración y que estuviesen pendientes de deducir a dicha fecha.*

La empresa declarada en concurso deberá necesariamente ejercitar su derecho a la deducción de tales cuotas mediante la inclusión de las mismas en la autoliquidación por IVA correspondiente al período de liquidación en el que las hubiese soportado (sin que pueda por tanto ejercitar dicho derecho en autoliquidación alguna distinta de la anteriormente mencionada).

En congruencia con lo anterior, se establece también que, en el supuesto de que tales cuotas no hubiesen sido incluidas como cuotas deducibles en la referida autoliquidación, las mismas podrán ser deducidas mediante la rectificación de la autoliquidación correspondiente al periodo en el que hubiesen sido soportadas, siempre que no hubiese transcurrido el plazo de cuatro años contado a partir del momento en que se hubiese producido el nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas. Tal sería, por ejemplo, el caso en el que, habiendo finalizado el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al período en que se soportaron las cuotas, las mismas no hubiesen sido incluidas como deducibles ni en tal liquidación ni en ninguna otra presentada con posterioridad; así como también el caso en el que las referidas cuotas hubiesen sido incluidas en una autoliquidación correspondiente a un periodo posterior a aquel periodo durante el cual fueron soportadas las mismas.

**b.4).** *Derecho de una empresa declarada en concurso, a la compensación de la totalidad del saldo acumulado a su favor correspondiente a autoliquidaciones de periodos de liquidación anteriores a aquél en el transcurso del cual se ha producido dicha declaración de concurso.*

En tales casos, se establece que la empresa declarada en concurso deberá necesariamente ejercitar su derecho a la compensación de dicho saldo en una “*declaración-liquidación prevista reglamentariamente*”.

El desarrollo reglamentario de la referencia a dicha “*declaración-liquidación*” no ha sido todavía efectuado, pero puede resultar clarificadora al respecto la siguiente afirmación contenida en la exposición de motivos de la Ley 7/2012:

*“En los supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicta a lo largo del periodo de liquidación del Impuesto es necesario diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa, ya que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, deben calificarse como concursales los créditos de IVA por hechos imposables anteriores a la declaración de concurso.*”

*Como en la regulación actual la declaración-liquidación es única, se establece, con objeto de determinar el crédito que tendrá carácter concursal, la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. En la primera de esas declaraciones el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso”.*

**c) Nuevo supuesto de infracción tributaria tipificado específicamente a efectos del IVA, y sanción establecida para el mismo.**

Se tipifica como supuesto de infracción tributaria grave la conducta consistente en la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones relativas a las operaciones reguladas en el artículo 19.5º de la Ley del IVA.

A tales efectos, hay que tener en cuenta que las operaciones reguladas en el artículo 19.5º de la Ley del IVA, y las declaraciones-liquidaciones relativas a las mismas, son las siguientes:

- Operaciones asimiladas a importaciones de bienes que se producen por salida de bienes de las áreas exentas citadas en el artículo 23 LIVA, que se declaran en el modelo 380.
- Operaciones asimiladas a importaciones de bienes que se producen por el abandono de los bienes de los regímenes aduaneros o fiscales a que se refiere el artículo 24 LIVA, que se declaran en el modelo 380.
- Las declaraciones liquidaciones a que se refiere el apartado sexto del anexo Ley del IVA para los supuestos especiales previstos en el segundo párrafo del art. 19.5º Ley del IVA respecto del abandono de determinados metales, específicamente citados en dicho segundo párrafo, de los regímenes aduaneros o fiscales a que se refiere el artículo 24 la misma Ley, para cuya presentación se utiliza el modelo general número 303.

Para el referido supuesto de infracción tributaria se prevé una sanción consistente en una multa pecuniaria proporcional del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones que no hayan sido consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta.

Por excepción a lo señalado en el párrafo anterior, se prevé que, cuando se trate de declaraciones-liquidaciones relativas al abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, la referida sanción únicamente sería procedente cuando la suma total de cuotas declaradas en la declaración-liquidación sea inferior al de las efectivamente devengadas en el período.

***d) Tratamiento en el IVA de las transmisiones de valores respecto de las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, en la redacción dada a este último precepto por la Ley 7/2012.***

Se excluyen de la exención del IVA prevista con carácter general para las transmisiones de valores, a las transmisiones de valores en las que concurren las siguientes circunstancias:

- Que tengan por objeto valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial.
- Que sean realizadas en un mercado secundario no oficial.
- Que mediante su realización se hubiese pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

Adicionalmente, en el citado artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores se establece que las referidas transmisiones de valores que estén sujetas y no exentas del IVA tributarán en este último impuesto, no como transmisiones de valores sujetas y no exentas, sino como transmisión de inmuebles realizada a título oneroso.

***e) Exclusión de determinadas actividades de la posibilidad de aplicar el régimen simplificado del IVA para pequeñas empresas.***

Con efectos a partir del 1 de enero de 2013, la Ley 7/2012 establece nuevos supuestos de exclusión del método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento de actividades económicas a efectos del IRPF, lo que comporta automáticamente que tales supuestos de exclusión resulten asimismo aplicables respecto del régimen simplificado para pequeñas empresas del IVA.

Así, se establecen nuevos supuestos de exclusión del método de estimación objetiva en el IRPF, en cuya virtud quedarán excluidos de dicho método, y, por tanto, también del régimen especial simplificado del IVA, los contribuyentes que realicen determinadas actividades y el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondiente a las mismas procedentes de obligados a practicar retención o ingreso a cuenta supere una determinada cuantía.

Se fija la exclusión del régimen de estimación objetiva para aquellos que facturen menos del 50 por 100 de sus operaciones a particulares. Dicha exclusión sólo operará para empresarios cuyo volumen de rendimientos íntegros del año anterior sea superior a 50.000 euros al año. Las actividades susceptibles de exclusión son las afectadas por la retención en el IRPF del

1%: carpintería, fabricación de artículos de ferretería o de carpintería, confección, industria del mueble de madera, impresión de textos o imágenes, albañilería, instalaciones y montajes, revestimientos, cerrajería, fontanería, pintura, trabajos en yeso y escayola, con excepción del transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas.

También quedarán excluidos aquellos, que realicen las actividades anteriores, y que obtengan rendimientos procedentes de otros empresarios o profesionales por importe superior a 225.000 euros.

En el caso de los servicios de transporte de carretera y servicios de mudanzas, la exclusión operará con ingresos superiores a 300.000 euros, tal y como sucede con las operaciones agrícolas o ganaderas.

## **2. Orden HAP/2259/2012, de 22 de octubre, por la que se modifican los módulos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobados por la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre.**

Esta Orden contempla una modificación de los módulos del régimen simplificado del IVA derivada de la subida de los tipos del IVA desde 1-9-2012, en el sentido que se indica a continuación.

- **Módulos monetarios:**

- **Actividades agrarias** (Anexo I): incluye subida de tipos en dos tramos (desde 1-1-2012 hasta 31-8-2012 y desde 1-9-2012 hasta 31-12-2012). Sólo para actividades afectadas por la subida. Las que aplicaban el 4% no se ven afectadas.

- **Actividades accesorias** de carácter empresarial o profesional (Anexo II): incluye subida de tipos en dos tramos (desde 1-1-2012 hasta 31-8-2012 y desde 1-9-2012 hasta 31-12-2012).

- **Módulos físicos** (el resto):

- Se incluye en la Orden una tabla única que incorpora el aumento de tipos distribuido a lo largo de todo el año. Esta tabla se utilizará exclusivamente para el cálculo de la cuota correspondiente al cuarto trimestre de 2012, dado que para el cálculo del ingreso a cuenta del tercer trimestre se habrán aplicado los módulos aprobados por la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, debiéndose efectuar en el cuarto trimestre la regularización que corresponda con los nuevos módulos.

La citada Orden también incluye varias **disposiciones adicionales** para establecer:

- Un plazo especial de renunciaciones a IRPF e IVA: se establece que la renuncia exclusivamente será expresa mediante el modelo censal (036 ó 037) y

surtirá efectos desde fechas especiales: 1-10-2012 para el IVA y 1-1-2013 para IRPF.

- Que la cuota final para aquéllos que no renuncien al régimen simplificado se calculará con los nuevos módulos aprobados.

- Que la cuota final para aquéllos que hayan cesado antes de 1-10-2012, las actividades de temporada que hayan finalizado antes de esta última fecha y los que opten por renunciar al régimen simplificado (sólo actividades del Anexo II) se calculará conforme módulos aprobados por OM EHA/3257/2011, salvo los módulos monetarios.

En el caso de que se opte por la renuncia extraordinaria contemplada en dicha Orden, para el cálculo de la cuota anual devengada, el cómputo del promedio de los signos, índices o módulos se asimilará a los supuestos de cese de actividades a 30 de septiembre de 2012 y para el cálculo del Impuesto sobre el Valor Añadido deducible solo se tendrán en cuenta las cuotas soportadas igualmente hasta 30 de septiembre de 2012.

- El modelo de declaración-liquidación a efectos del IVA que deben presentar en el cuarto trimestre de 2012 quienes opten por renunciar al régimen simplificado conforme a esta Orden, será el modelo 371 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Régimen general y simplificado".

**3. Reglamento (UE) N° 967/2012 del Consejo de 9 de octubre de 2012 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.**

El 1 de enero de 2015 entrarán en vigor una serie de cambios sustanciales en la Directiva 2006/112/CE, del IVA, aplicables a las empresas comunitarias que no están establecidas en un determinado Estado miembro de la Unión Europea, pero que presten a consumidores finales radicados en dicho Estado servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos que se consideren realizados en tal Estado (el sistema llamado de «miniventanilla única»).

En el marco de ese sistema, la empresa que presta los referidos servicios hará uso de un portal de Internet en el Estado miembro en el que está identificada a efectos del IVA, con el fin de liquidar el IVA adeudado en otros Estados miembros por los servicios de ese tipo que haya prestado a consumidores finales. A este respecto, hay que señalar que en la actualidad funciona ya un régimen para las empresas radicadas fuera de la Unión Europea que presten servicios electrónicos a consumidores finales radicados dentro de la Unión Europea.

Como resultado de las citadas modificaciones, ese régimen -del que disfrutaban ya actualmente las empresas no radicadas en la UE y que hasta ahora se ha aplicado únicamente a la prestación de servicios electrónicos- se ampliará a los servicios de telecomunicaciones y a los de radiodifusión y televisión. Al mismo tiempo, se establecerá para las empresas de la UE un segundo régimen especial que cubrirá esos mismos tipos de servicios.

A tal efecto, este Reglamento adapta el Reglamento (UE) nº 282/2011 para que establezca normas obligatorias en la aplicación de las disposiciones correspondientes de la Directiva del IVA.

## II. Jurisprudencia.

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Conclusiones presentadas por el Abogado General del Tribunal en el asunto C-360/11 (Comisión contra España).

*Tipo de gravamen - Tipo reducido - Productos sanitarios y material, equipos e instrumental sanitario - aparatos y complementos para suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales - Sustancias medicinales para la obtención de medicamentos para uso animal o para uso humano.*

Aunque en nuestro Boletín de Actualidad no incluimos normalmente información respecto de las conclusiones que presentan los abogados generales del TJUE en los asuntos de los que conoce dicho Tribunal, hacemos una excepción en este caso, debido a la enorme trascendencia que el mismo puede tener para nuestro país.

En efecto, el pasado 25 de octubre de 2012, el Abogado General del TJUE ha propuesto a dicho Tribunal que declare que es contraria a la normativa comunitaria y, por tanto no válida, la aplicación del tipo reducido del 10% que la Ley española del IVA prevé actualmente y desde hace muchos años para los siguientes bienes:

- a) Productos sanitarios, material, equipos e instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

En esta categoría de productos está comprendida toda una amplia gama de productos, equipos e instrumental utilizados habitual y normalmente por los hospitales, las clínicas y los profesionales médicos y sanitarios que ejercen de manera independiente su profesión. Desde los más sofisticados tecnológicamente (escáneres, TACs, equipos de quirófano, equipos para diagnóstico, etc.); pasando por el mobiliario y equipamiento específico para centros sanitarios; e incluyendo también otros productos sanitarios de uso común tanto por las referidas empresas y profesionales del ámbito sanitario como directamente por

parte de los consumidores (vendas, apósitos, jeringas, termómetros clínicos, guantes estériles, protectores para callos y juanetes, etc.).

- b) Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

En esta categoría de productos, además de las gafas y lentillas expresamente citadas, se encuentran incluidos también productos tales como sillas de ruedas, muletas, calzado ortopédico, aparatos elevadores especialmente diseñados para superar barreras arquitectónicas, teléfonos especiales para sordos, etc..

- c) Sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos para uso animal o para uso humano (a estas últimas sustancias para la obtención de medicamentos para uso humano se les viene aplicando actualmente el tipo super-reducido del 4%).

Hay que resaltar que **esta categoría de productos no se refiere a los medicamentos propiamente dichos, que podrán seguir tributando al tipo reducido** (al tipo reducido del 10% en el caso de medicamentos de uso animal, y al tipo super-reducido del 4% en el caso de los medicamentos de uso humano), **sino únicamente a las sustancias medicinales que se utilizan por los laboratorios farmacéuticos para fabricar tales medicamentos.**

El Abogado General del Tribunal considera que España únicamente podría aplicar el tipo reducido del IVA a los productos que se han mencionado en los apartados a) y b) anteriores, en aquellos casos en que tales productos estén normalmente destinados a aliviar o tratar dolencias de personas minusválidas o para el uso personal y exclusivo de tales personas. Pero no en los demás casos.

La decisión final del TJUE se producirá dentro de unos pocos meses.

Si finalmente resultase que el Tribunal siguiese la propuesta que le ha formulado el Abogado General, y dictase sentencia en tal sentido, España se vería obligada a adaptar su normativa interna a lo señalado por el Tribunal en su sentencia.

Esto último habría de suponer, con total seguridad, un encarecimiento considerable de los productos mencionados en los apartados a) y b) anteriores, que pasarían a tributar al tipo del 21% en vez del tipo del 10% a que están sometidos actualmente, con la única excepción de los casos en

que tales productos estén destinados a personas con minusvalía, casos estos últimos para los que consideramos que es previsible esperar que el legislador español mantuviese al tipo reducido.

Por tanto, los hospitales y clínicas, tanto del sistema público sanitario como del sector privado, así como los profesionales médicos y sanitarios que ejercen de manera independiente su profesión, verían como se encarece en 11 puntos porcentuales el coste de tales productos, puesto que dichas empresas y profesionales no tienen derecho a deducir el IVA que soportan por la adquisición de los mismos, motivo por el cual el IVA es para ellos un mayor coste de adquisición de dichos bienes.

Incremento de coste este que, en definitiva, acabarán sufriendo los ciudadanos en general (que sufragan mediante sus impuestos los costes del sistema público de salud), y los usuarios de los sistemas privados de salud en particular (a los que las compañías aseguradoras y los centros sanitarios privados trasladarán el mayor coste por IVA soportado no deducible que se generará en dicho sector como consecuencia del referido incremento del tipo de IVA aplicable a los citados productos), así como también en su condición de adquirentes directos en muchos casos de tales productos en establecimientos tales como farmacias, ópticas, ortopedias, etc.

En el caso de sustancias medicinales a que nos hemos referido en el apartado c) anterior, en el supuesto de que hubiese de pasarse a tener que aplicar el tipo general del 21% a las mismas, el principal efecto que ello podría llegar a provocar sería un posible coste financiero para las empresas farmacéuticas derivado del hecho de que de que dichas empresas aplicasen un tipo reducido a sus ventas de medicamentos y soportasen el IVA al tipo general en uno de sus principales elementos de coste de fabricación como son las sustancias medicinales, pues dichas empresas sí pueden deducir el IVA que soportan.

Cuando dentro de unos meses se produzca finalmente la sentencia del TJUE respecto de la cuestión a que nos estamos refiriendo, incluiremos por supuesto su contenido en el número correspondiente de este Boletín.

## **2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 4 de octubre de 2012. Asunto C-550/11 (PIGI).**

*Deducciones - Regularización por una empresa de la deducción que inicialmente practicó de las cuotas de IVA que soportó por la adquisición de mercancía que luego le son robadas.*

Los hechos a los que se refiere esta sentencia son los siguientes. La entidad búlgara PIGI realiza adquisiciones de bienes para la realización de su actividad, por los cuales soporta IVA y procede a la deducción del mismo, resultando que posteriormente sufre el robo de los mencionados bienes.

Como consecuencia de este robo, se le gira una liquidación complementaria por entender las autoridades tributarias búlgaras que, como consecuencia del robo, el sujeto pasivo estaba obligado a regularizar la deducción del impuesto que inicialmente practicó.

En este punto, cabe hacer mención que la Directiva del IVA faculta a los Estados miembros para exigir esta regularización, siempre y cuando estos hayan ejercido tal facultad.

El Estado búlgaro, haciendo uso de la facultad atribuida por la Directiva, exige la regularización de la deducción para aquellos casos en los que se haya producido destrucción o ausencia de las mercancías, aunque exime de la misma en caso de fuerza mayor.

El Tribunal falla a favor de la administración búlgara a pesar que la normativa interna no menciona expresamente la palabra 'robo', al estimar que los Estados miembros están facultados para emplear los términos que juzguen más apropiados. Asimismo, pone de manifiesto que, de acuerdo con las constataciones de hecho del Tribunal remitente, parece que el supuesto de exclusión por caso de fuerza mayor no concurría en el presente asunto.

### **3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de octubre de 2012. Asunto C-234/11 (TETS Haskovo).**

*Deducciones - Regularización de deducciones inicialmente practicadas - Obligación de una empresa de regularizar la deducción que inicialmente practicó del IVA que soportó por la adquisición de determinadas edificaciones e instalaciones destinadas a la producción de energía eléctrica, en un caso en el que efectuó la transmisión de tales bienes mediante aportación no dineraria a otra empresa, siendo calificada tal transmisión como no sujeta al IVA por tratarse de una "universalidad de bienes" integrantes de la totalidad del patrimonio empresarial de la empresa transmitente, y resultó que posteriormente la empresa adquirente procedió a la demolición de tales edificaciones e instalaciones con el fin de promover la construcción de otras más modernas destinadas a la misma actividad de producción de energía eléctrica - Normativa nacional que obliga a regularizar la deducción del IVA soportado con ocasión de la adquisición de bienes que son posteriormente destruidos.*

En el asunto tratado en esta sentencia, una sociedad búlgara dedicada a la producción de electricidad, TETS Haskovo, adquiere mediante una aportación no dineraria unas edificaciones que se utilizaban asimismo en tal actividad por parte de la entidad aportante. TETS Haskovo procedió a la demolición de las edificaciones para emprender la construcción de unas más modernas, asimismo destinadas a la actividad de producción eléctrica.

La administración tributaria búlgara consideró que TETS Haskovo, en su calidad de entidad cesionaria de los derechos y obligaciones de la entidad

aportante, debía proceder a la regularización de las cuotas del IVA inicialmente soportadas por esta última en la adquisición de las edificaciones ahora destruidas, al contener la normativa interna un precepto que exige la regularización de deducciones en el caso de destrucción de bienes, salvo cuando esta se produzca por causas de fuerza mayor, puesto que entiende que este es un caso de modificación de las condiciones iniciales para proceder a una deducción, al amparo de lo dispuesto en la Directiva.

A este respecto, concluye el Tribunal que el derribo de edificaciones para volver a construir unas nuevas para seguir desarrollando la misma actividad económica no constituye una modificación de las circunstancias tomadas en cuenta para la cuantificación de la cantidad a deducir por el sujeto pasivo y, por tanto, no conllevan una obligación de regularizar. Considera el Tribunal que la compra de edificios y su posterior demolición para llevar a cabo operaciones impositivas es equiparable a la compra de inmuebles nuevos para llevar a cabo la actividad directamente, por lo que la sociedad adquirente no tendrá la obligación de regularizar las deducciones practicadas en su día por la sociedad transmitente.

#### **4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 18 de octubre de 2012. Asunto C-525/11 (Mednis)**

*Devoluciones - Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad - Norma nacional que aplaza la devolución de una parte del saldo resultante a favor del sujeto pasivo sin realizar ningún análisis específico de la situación y basándose únicamente en un cálculo aritmético.*

El presente litigio tiene lugar como consecuencia de la denegación por parte de la Administración tributaria letona de la devolución del importe resultante a favor de la empresa Mednis SIA en las declaraciones por el IVA presentadas por dicha empresa.

La legislación letona concedía a su Administración tributaria el derecho a aplazar, sin realizar ningún análisis específico para cada caso en concreto, la devolución de una parte del excedente del IVA que se originaba durante un período impositivo hasta que dicha Administración examinase la declaración-liquidación anual del sujeto pasivo, al objeto de eliminar un posible riesgo de fraude o evasión fiscal. La cantidad cuya devolución quedaba aplazada se calculaba en un 18% sobre el valor total de las operaciones gravadas realizadas en tal período impositivo.

El Tribunal concluye a este respecto que el derecho de una Administración tributaria a retrasar la devolución del IVA, como la contemplada en el caso de autos, quebranta el artículo 183 de la Directiva 2006/112 dado que:

- menoscaba el principio de neutralidad fiscal, al no permitir que el sujeto pasivo obtenga la devolución íntegra del excedente del IVA en un plazo razonable (si bien el período impositivo fijado por la ley letona era de un

mes, los sujetos pasivos no obtenían la devolución total hasta, al menos, un año después del mismo), y

- contraviene el principio de proporcionalidad, al ser dicha concesión aplicada de manera preventiva y general, sin llevar a cabo una apreciación específica del supuesto particular por la que el sujeto pasivo pudiera demostrar la inexistencia de riesgo de fraude fiscal.

## **5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 25 de octubre de 2012. Asuntos acumulados C-318/11 y C-319/11 (Daimler y Widex).**

*Devoluciones - Devolución del IVA a empresas no establecidas en el interior del país - Requisito para tener derecho al procedimiento especial de devolución: no disponer en el Estado de devolución de un establecimiento permanente desde el que se realicen operaciones - Empresa que tiene la sede de su actividad en un Estado miembro, y que únicamente lleva a cabo en otro Estado miembro en el que soporta cuotas del IVA actividades de pruebas técnicas y de investigación de vehículos.*

En la presente sentencia, se ha procedido a acumular los asuntos Daimler y Widex.

La compañía Daimler tiene la sede de su actividad económica en Alemania, pero realiza una serie de pruebas invernales con vehículos en una pista en Suecia. Para realizarlas, Daimler adquiere bienes y servicios soportando el correspondiente IVA. A su vez, la entidad posee en el citado país una filial que le apoya en la realización de dichas pruebas. La compañía solicitó la devolución de las citadas cuotas del Impuesto, devolución que le fue denegada al entender las autoridades suecas que la entidad poseía un establecimiento permanente en Suecia.

Por su parte, Widex es una compañía establecida en Dinamarca que posee en Suecia un centro de investigación. Al igual que Daimler, la compañía realiza adquisiciones de bienes y servicios para dicho centro y solicita la devolución del IVA correspondiente a las mismas que le es denegada por las autoridades fiscales suecas alegando que Widex posee un establecimiento permanente en Suecia.

En ambos casos, ninguna de las entidades realizaba operaciones sujetas al IVA en Suecia desde las respectivas instalaciones, lo que pacíficamente parece admitirse por la administración sueca.

El Tribunal emite su resolución sin detenerse a examinar si efectivamente las entidades disponen o no de un establecimiento permanente puesto que no lo considera necesario a la hora de emitir su fallo.

En este sentido, el Tribunal establece que, a la luz del artículo 1 de la Octava Directiva reguladora de las devoluciones para entidades no

establecidas, actualmente el artículo 3 de la Directiva 2008/9, la exclusión del derecho a la devolución por este procedimiento está sujeta a la realización efectiva de operaciones imponibles en el Estado de devolución, tanto si el sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente como si no lo tiene.

No habiendo sido discutido en los asuntos controvertidos el hecho de que efectivamente ninguna de las entidades habían realizado operación alguna desde las referidas instalaciones, el Tribunal considera que no se producen las circunstancias que excluyen la aplicación del referido procedimiento de devolución.

Finalmente, aclara el Tribunal que el hecho de que la entidad Daimler dispusiera en Suecia de una filial propiedad suya al 100% cuyo objeto social consista casi exclusivamente en prestarle servicios relativos a la realización de las citadas pruebas no desvirtúa la conclusión a la que se ha llegado en el punto anterior.

## **6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 25 de octubre de 2012. Asunto C-557/11 (Maria Kozak)**

*Régimen especial de las agencias de viajes - Agencia de viajes que vende por precio único un viaje combinado que está integrado por servicios de alojamiento que adquiere a otros empresarios, y por servicios de transporte que presta utilizando medios propios - Tipo impositivo - Tipo aplicable a los servicios de transporte prestados con medios propios.*

La señora Kozak, que gestiona una agencia de viajes establecida en Polonia, vendió directamente a los viajeros viajes combinados que incluían tanto el alojamiento, para el que hizo uso de los servicios prestados por otros proveedores, así como el transporte del que se encargó ella utilizando su propia flota de autocares.

Así, aplicó el régimen especial de las agencias de viajes tan sólo a la parte correspondiente a los servicios adquiridos a terceros, esto es, los servicios de alojamiento, mientras que aplicó el régimen general del IVA a las prestaciones de servicios de transporte. A estos últimos les era aplicable un tipo reducido del IVA, mientras que a aquellos incluidos en el régimen especial, se les debía aplicar el tipo general del mismo.

La Administración fiscal polaca consideró por el contrario que el tipo general del IVA debiera ser asimismo de aplicación a las prestaciones de servicios de transporte al considerarlos como indisociables del servicio turístico ofrecido.

A este respecto, el Tribunal recuerda que el régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes se emplea únicamente a las prestaciones de servicios que han sido adquiridos a otros sujetos

pasivos, por lo que concluye que las prestaciones de transporte facilitadas por una agencia de viajes con sus propios medios, como ocurre en el presente caso, no pueden quedar sometidas al régimen especial establecido para las mismas, quedando por tanto sujetas al régimen común del IVA.

En consecuencia, si el Estado Miembro ha previsto un tipo reducido a las prestaciones de servicios de transporte, como es el caso, ese tipo reducido será el aplicable a la citada prestación.

## **7. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de julio de 2012. Nº de recurso 1409/2010.**

*Exenciones - Renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias - Requisitos formales - Declaración del adquirente de su condición de empresario o profesional con derecho a la deducción total del IVA soportado.*

En esta sentencia el Tribunal Supremo se ha pronunciado, en un supuesto de renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias, sobre el cumplimiento por parte del adquirente del inmueble del requisito formal de efectuar una declaración en la que haga constar su condición de empresario o profesional con derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición de dicho bien inmueble.

El supuesto de hecho a que se refiere la sentencia tiene por objeto una operación de permuta, por la cual un Ente Público transmite una finca a dos sociedades mercantiles, transmitiendo éstas, a su vez, al Ente Público -en concepto de contraprestación o pago- diversas fincas y participaciones indivisas de fincas.

En la escritura pública de permuta otorgada se recoge que las partes (el Ente Público y las sociedades mercantiles) se han repercutido y cobrado recíprocamente el importe del IVA que grava la operación de permuta realizada, habiendo habido además una aprobación por parte del Ente público, con anterioridad al otorgamiento de dicha escritura pública, del gasto relativo al importe de la cuota del IVA que éste soportaría y de la partida en concreto que habría de soportar dicho gasto.

La cuestión que es objeto de litigio en la presente sentencia (al igual que lo fue en la sentencia impugnada de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2009, nº de recurso 267/2008), se centra en determinar la concurrencia del requisito consistente en la existencia de una declaración por parte del Ente público adquirente de los inmuebles en la que éste hubiera hecho constar su condición de empresario o profesional con derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición de los citados bienes inmuebles. Esta declaración habría fundamentado la renuncia a la exención efectuada por las sociedades mercantiles transmitentes de las citadas fincas y, por tanto, la repercusión al Ente público de las correspondientes cuotas del IVA.

Según el Ente público recurrente no se habría acreditado en modo alguno que éste hubiera efectuado dicha declaración, mientras que las partes recurridas estiman que sí se produjo una declaración tácita por parte del Ente público adquirente en este sentido, que cumpliría con los requisitos exigidos para efectuar válidamente la renuncia a la exención en dicha operación inmobiliaria.

En esta sentencia el Tribunal Supremo considera válidamente efectuada la renuncia a la exención del IVA por parte de las sociedades mercantiles, al entenderse realizada dicha declaración (cabría considerar, que de una manera tácita) por parte del Ente público en un caso como el enjuiciado, en el que en la propia escritura pública de permuta se recoge que las partes -el Ente Público y las sociedades mercantiles- se han repercutido y cobrado recíprocamente el importe del IVA que grava la operación de permuta realizada, habiendo habido además una aprobación por parte del Ente público, con anterioridad al otorgamiento de dicha escritura pública, del gasto relativo al importe de la cuota del IVA que éste soportaría y de la partida en concreto que habría de soportar dicho gasto. A juicio del Alto Tribunal, y en base a estas circunstancias, resulta inequívoco cuál era la voluntad común de las partes, que no sería otra sino que dicha operación resultase gravada por el IVA.

La conclusión alcanzada en esta sentencia por el Tribunal Supremo ahonda, en nuestra opinión, en la jurisprudencia mantenida por este mismo Tribunal en relación con el otro requisito formal establecido también en la reglamentación del IVA respecto de la comunicación fehaciente de la renuncia a la exención que debe realizar el transmitente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes inmuebles, en el sentido de que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura pública de compraventa una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA para que ésta tenga validez, sino el cumplimiento real del fin perseguido en la norma, que no es otro sino el de garantizar la posición del adquirente mediante el conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

#### **8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 3 de julio de 2012. Nº de recurso 6218/2009.**

*Facturación - Excepciones a la obligación de expedir factura - Emisión de tique en sustitución de factura: autorización por parte de la Administración tributaria con la finalidad de evitar perturbaciones en el normal desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.*

En esta sentencia el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre el recurso de casación interpuesto por una Fundación contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de septiembre de 2009, nº de recurso 125/2008, que confirmaba una resolución del TEAC de 19 de diciembre de 2007, que,

a su vez, declaraba ajustado a derecho el acuerdo de la AEAT por el que se denegaba a dicha Fundación, entre otros aspectos, la autorización para no expedir facturas por los servicios de asistencia social y cultural prestados de forma gratuita y a emitir tiques, en vez de facturas, cuando se prestasen dichos servicios de forma onerosa.

Como es sabido, los artículos 3 y 4 del conocido como Reglamento de facturas, establecen, respectivamente, la facultad de que el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT autorice a determinadas empresas o sectores empresariales, bien a no emitir facturas, o bien a sustituir la emisión de éstas mediante la expedición de tiques, a fin de evitar -en ambos casos- perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

La discrepancia radicaba esencialmente, por tanto, en la denegación a la Fundación por parte de la AEAT de la autorización para que la primera no tuviera que expedir facturas por los servicios de asistencia social y cultural prestados de forma gratuita y pudiera emitir tiques, en vez de facturas, cuando dichos servicios se prestasen de forma onerosa.

Los motivos aludidos por la AEAT para denegar dichas autorizaciones se centraban, tanto en la ausencia de perjuicios para la Fundación, como en la necesidad para la Hacienda Pública de llevar a cabo el necesario control tributario.

A estos efectos, cabe señalar que la Fundación había aportado un informe pericial, según el cual dicha Fundación soportaba unos elevados costes por el cumplimiento de las obligaciones de facturación.

Debido a lo anterior, el recurso de casación interpuesto por la Fundación se fundamentaba, en lo que aquí nos atañe, en que la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida no respetaba el principio de proporcionalidad.

Pues bien, el Tribunal Supremo en esta sentencia, desestimando el recurso de casación interpuesto por la Fundación, parece respaldar la práctica ordinaria adoptada por la AEAT de dispensar de las exigencias de facturación a los empresarios o profesionales que, por no contar con una infraestructura administrativa suficiente para asumir las obligaciones impuestas por aquélla, se verían gravemente perturbados en su actividad empresarial o profesional sino se les concediese dicha dispensa.

El Alto Tribunal atiende para ello a la excepcionalidad con la que ha de permitirse la salida del régimen ordinario de facturación, ya que dicho régimen es considerado por el ordenamiento como el más adecuado para llevar a cabo el necesario control en la correcta liquidación de los tributos.

Debe destacarse, en este sentido, que el Tribunal Supremo, aunque admite el importante coste que, en este caso concreto, puede suponer para la

Fundación el cumplimiento de las mencionadas normas de facturación, ello no puede conllevar, a juicio del Alto Tribunal, que se “ponga en entredicho unas formas de control que el ordenamiento considera las idóneas”.

Razonamiento este último que, a nuestro juicio, cabría considerarlo de ciertamente restrictivo en la interpretación del elemento finalista establecido en los citados artículos 3 y 4 del Reglamento de facturas para que la AEAT pueda autorizar la no expedición de facturas o la emisión de tiques en vez de facturas, y que, recordemos, atiende al hecho de que dicha excepcionalidad debe tener por finalidad el “evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales”.

**9. Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª. Sentencia de 8 Oct. 2012, rec. 155/2011.**

*Devoluciones - Devolución del IVA a empresas no establecidas - Establecimiento permanente - Obras de construcción, instalación o montaje que cuya duración excede de 12 meses - Cómputo del plazo de realización de los trabajos preparatorios realizados en el territorio de aplicación del IVA.*

En esta sentencia, relativa a la denegación de una devolución de cuotas del IVA soportadas por una empresa que consideraba que no estaba establecida en el territorio de aplicación de dicho impuesto, la Audiencia Nacional analiza la posible existencia de un establecimiento permanente de dicha empresa en el citado territorio como consecuencia de las obras de construcción, instalación o montaje realizados por aquella en tal territorio.

En lo que a la existencia de establecimiento permanente se refiere, la Administración considera que el procedimiento de devolución de las cuotas de IVA soportadas por la entidad actora no es el que corresponde, ya que estima que dicha entidad posee un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español, debido a que la misma ha realizado una obra de construcción, instalación o montaje cuya duración excede el plazo de 12 meses (plazo este que la Administración considera que debe computarse desde el momento en el que se inician los trabajos preparatorios de la misma).

Sin embargo, la Audiencia concluye que la empresa tiene derecho a la obtención de la devolución del IVA que solicitó, pues dicha empresa ha demostrado, acreditándolo con documentación soporte, que los referidos trabajos preparatorios no fueron realizados en el territorio de aplicación del IVA español, sino en Finlandia, no debiendo por tanto computarse la fecha de inicio de tales trabajos como fecha de inicio de las obras de instalación/montaje.

## **10. Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 25 de abril de 2012. Nº de sentencia 390/2012.**

*Deducciones - Régimen de deducción en sectores diferenciados - Concepto de sector diferenciado - Las cuotas soportadas por una Universidad como consecuencia de la realización de investigación son deducibles - Consideración de sectores diferenciados de la enseñanza y la investigación.*

Según los hechos descritos, la Universidad lleva a cabo dos actividades diferenciadas: la docencia, sujeta y exenta de IVA, y la investigación, que se encuentra sujeta y no exenta de IVA.

En la investigación que realiza la Universidad se distingue a su vez entre investigación aplicada, que se financia con fines externos, y la investigación básica, financiada mediante subvenciones o con fondos propios de la Universidad.

El TEAR de Extremadura se pronunció a este respecto estableciendo que la investigación básica no podía entenderse como sujeta y no exenta de IVA en tanto que no puede separarse de la propia actividad de docencia de la Universidad, dado que utiliza los bienes y servicios adquiridos con la misma financiación, y por lo tanto dicha actividad investigadora deberá someterse a prorrata junto con la actividad de docencia.

Sin embargo, el TSJ de Extremadura, basándose en la Sentencia de la AN, de 6 de octubre de 2011, en el recurso 695/2010, considera que *“el hecho de que la enseñanza y la investigación, las dos actividades ejercidas por una Universidad, sean complementarias no desvirtúa que a efectos del IVA y de acuerdo con la normativa arriba expresada, sean sectores diferenciados a los que les corresponde un régimen de deducción propio (art. 101 de la LIVA); ni supone que la realización de proyectos de investigación básica por parte de la Universidad, que ejerce también la actividad de la enseñanza, lleve a la conclusión, como hace erróneamente la Administración, de que no sea un sector diferenciado de investigación, al que se le ha de aplicar la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios cuyo destino se afecta a esos proyectos de investigación Básica.”*

Concluye asimismo el TSJ de Extremadura que la investigación básica no se encuentra desconectada del resto de actividades de investigación, dado que la naturaleza de dicha investigación es propiamente de creación al igual que toda actividad investigadora, mientras que la docencia tiene naturaleza de exposición y, por lo tanto, debe admitirse la existencia de sectores diferenciados.

## **11. Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 26 de abril de 2012. Nº de sentencia 420/2012.**

*Deducciones - Existencia efectiva de los servicios por los que se ha soportado el IVA y se ha recibido factura - Carga de la prueba - Simulación - La prueba por indicios no puede conducir únicamente a la simulación.*

En esta sentencia, el Tribunal se plantea si las cuotas de IVA soportado por la compañía son deducibles por cuanto la escasa organización empresarial del proveedor de los materiales no justifica el volumen de ventas facturadas a la compañía. Entiende la Administración que las pruebas aportadas son insuficientes dado que no reflejan la realidad de la operación y por lo tanto existe una simulación.

La Administración acude a medios de prueba que, según su criterio, se acogen a los artículos 106.1 y 108 de la LGT, mediante los cuales a falta de prueba directa es posible fijar los hechos mediante presunciones. Estas presunciones se basan en la prueba por indicios, mediante la cual la Administración establece que *“en la prueba por indicios nos encontramos con una serie de hechos, que deben estar acreditados, que separadamente pueden no significar nada, pero que, considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico. Por tanto, más que cada hecho en sí, lo importante es la conclusión a la que se llega al considerarlos conjuntamente”*. Tales indicios se basan en la situación económico-financiera del proveedor, por no disponer de medios materiales ni personales suficientes para prestar el servicio contratado.

Presume el Tribunal que la compañía sí ha cumplido sus obligaciones fiscales puesto que aportó las facturas originales con los requisitos reglamentarios, los albaranes de entrega firmados por los jefes de obra, los pagarés nominativos y los movimientos de las cuentas de su titularidad en las que constan los cargos por dichos pagarés. Concluye el Tribunal que *“no podemos estimar las conclusiones a que llega la Administración demandada, ya que los indicios no conducen únicamente a la conclusión que dice la Administración. Así, en el informe ampliatorio se reconoce, y en los documentos aportados por la actora consta claramente acreditado, que las facturas son originales y correctas”*. Por lo tanto, dado que la compañía ha cumplido con sus obligaciones fiscales y ha realizado las medidas oportunas para la deducción del IVA, se acredita la procedencia de la deducción de las cuotas por el IVA soportado.

## **12. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 28 de junio de 2012. Nº de sentencia 625/2012.**

*Base imponible - Conversión en indemnización por la resolución del contrato, de las cantidades percibidas como anticipos - Falta de acreditación de que se haya producido un daño concreto derivado de la resolución - Indemnización improcedente.*

En el supuesto de hecho a que se refiere esta sentencia, la recurrente concierta un contrato de arrendamiento de servicios para otra compañía por los que recibe un anticipo por prácticamente la totalidad del precio pactado por los servicios. No obstante, un mes y nueve días después las partes acuerdan resolver el contrato y establecen que el anticipo pagado tendrá la consideración de indemnización para la recurrente que estará exenta de IVA.

El Tribunal, no estando de acuerdo con las alegaciones de la recurrente, recalca que en el acuerdo de resolución contractual no se establece que dicha resolución se deba al incumplimiento de una de las partes sino que se produce por mutuo acuerdo. Basado en el artículo 78.tres.1º de la LIVA, el Tribunal establece que *"si bien no se deberá repercutir IVA por la percepción de indemnizaciones que no sean contraprestación de operación alguna sujeta al tributo, el hecho de que una cantidad se califique como "indemnización" y se abone a la finalización de un contrato, no significa, automáticamente, que la misma no constituya contraprestación de los servicios prestados por el receptor de la cantidad en virtud de dicho contrato"*.

Teniendo en cuenta que no se acredita existencia de un daño efectivo derivado de la resolución, el Tribunal concluye que las cantidades percibidas no deben considerarse como indemnización sino que son cantidades percibidas en compensación por los servicios prestados durante el mes y nueve días y por lo tanto estarán sujetas y no exentas de IVA.

### **III. Doctrina Administrativa.**

#### **1. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 20 de septiembre de 2012. Nº 2471/2010.**

*Base imponible - Modificación - Concurso de acreedores y créditos incobrables: compatibilidad entre ambos procedimientos.*

En esta resolución, el TEAC resuelve acerca de la compatibilidad de los dos procedimientos previstos en la LIVA a efectos de modificar la base imponible en supuestos de créditos incobrables.

Estos dos procedimientos son los regulados en los apartados Tres y Cuatro del artículo 80 de la LIVA.

En primer lugar, el TEAC nos expone la posición doctrinal de la Dirección General de Tributos (DGT), que consiste en considerar que no procede modificar la base imponible conforme al procedimiento previsto por el artículo 80.Cuatro de la LIVA, en aquellos casos en los que existe declaración de concurso, por entender que admitir dicha posibilidad perjudicaría los derechos de la Hacienda Pública al suponer una personación tardía de la misma en el proceso concursal como consecuencia de los plazos (un año y tres meses), que este mecanismo establece para modificar la base imponible.

No obstante, el TEAC descarta la aplicación del criterio mantenido por la DGT respecto de la incompatibilidad de ambos procedimientos, así como la fundamentación de dicho criterio.

Para determinar los efectos de acudir a uno u otro procedimiento, el TEAC distingue diferentes supuestos:

- a) La entidad acreedora, a la vista de la declaración del concurso de acreedores de su deudora, acude al procedimiento regulado por el artículo 80.Tres de la LIVA, el específico para las situaciones de concurso.

La utilización de este mecanismo se admite por el TEAC siempre que se respeten los plazos para ello, es decir, un mes para emitir la factura rectificativa desde que se publica en el BOE el auto de declaración de concurso, y otro mes para comunicar la rectificación a la Administración.

Según el TEAC, si se apurasen los plazos también supondría una personación tardía de la Hacienda Pública en el proceso concursal, y en base a ello rechaza los motivos por los que la DGT fundamenta la incompatibilidad de ambos mecanismos.

- b) La entidad acreedora, acude al procedimiento de modificación de la base imponible previsto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA.

El Tribunal hace hincapié en que para acudir a este mecanismo es necesario que haya transcurrido un año desde el devengo del IVA sin que se haya obtenido el cobro, y que el acreedor haya reclamado judicialmente el cobro al deudor.

El problema que puede surgir al utilizar este mecanismo en situaciones en que el deudor se encuentre en concurso de acreedores, es que no se pueda reclamar judicialmente el cobro al deudor. En este sentido, el TEAC distingue cuatro posibles supuestos:

- 1) Que exista reclamación previa a la declaración de concurso

Si existe reclamación previa a la declaración de concurso, una vez transcurrido el año desde el devengo será posible modificar la base imponible mediante el mecanismo previsto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA, aunque se haya dictado un auto de declaración de concurso del deudor y no se haya modificado la base imponible en los plazos del artículo 80.Tres de la LIVA.

2) Que no exista reclamación previa a la declaración de concurso

Al ser el concurso incompatible con los procedimientos de ejecución general que se dirijan contra el patrimonio del deudor, la demanda no sería admitida a trámite, lo que produciría que no se tendría por interpuesta. Por ello, al no poderse cumplir uno de los requisitos que exige el artículo 80.Cuatro de la LIVA para valerse de este procedimiento, el único procedimiento posible para modificar la base imponible sería el del artículo 80.Tres de la LIVA.

3) Posibilidad, desde el 14 de abril de 2010, de que la reclamación de las cantidades se efectúe por medio de requerimiento notarial.

Al introducirse en la LIVA la posibilidad de requerir notarialmente las cantidades adeudadas, ya no será imposible cumplir las formalidades que exige el 80.Cuatro de la LIVA, por lo que el acreedor podría valerse de cualquiera de las dos vías para modificar la base imponible.

4) Supuesto específico de la disposición transitoria tercera de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

La Ley 4/2008 vino a reducir de dos a un año, el plazo que debía transcurrir entre el devengo del Impuesto y el impago del deudor para modificar la base imponible conforme al artículo 80.Cuatro de la LIVA, estableciendo un régimen transitorio para aquellos supuestos en los que a la entrada en vigor de dicha modificación haya transcurrido más de un año, pero menos de dos. En dicho supuesto se podrá modificar la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley 4/2008.

No obstante, queda asimismo establecido, que si antes de que transcurran los tres meses desde la entrada en vigor de la citada Ley se publica en el BOE un Auto de declaración de concurso del deudor, la modificación de la base imponible deberá hacerse por el procedimiento del artículo 80.Tres de la LIVA.

Este es el único supuesto en que la Ley obliga a modificar la base imponible por uno u otro procedimiento.

c) Supuesto de operaciones posteriores a la declaración de concurso.

En el caso de operaciones posteriores a la declaración de concurso, su importe no va a formar parte de la masa pasiva del concurso (créditos con privilegio general), sino que se trata de un crédito contra la masa (la calificación del crédito se determinará por la Administración concursal y en última instancia por el Juzgado de lo Mercantil).

Por tanto, si el acreedor de un crédito nacido con posterioridad a la declaración del concurso ve su crédito impagado, y quiere modificar la base imponible, el único mecanismo para ello será el previsto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA, ya que el 80.Tres está previsto para operaciones en las que el devengo se haya producido con anterioridad al auto de declaración de concurso.

Por todo lo expuesto, el TEAC no encuentra incompatibilidad alguna entre los mecanismos previstos por el 80.Tres y 80.Cuatro de la LIVA para modificar la base imponible, salvo la mencionada por la disposición transitoria tercera de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

## **2. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 20 de septiembre de 2012. Nº 4642/2010.**

*Deducciones - Bienes inmuebles - Bienes de inversión - Concepto - Duración mínima y utilización.*

Esta resolución del TEAC determina cuando un bien inmueble debe entenderse adquirido como existencias, inversiones inmobiliarias, o inmovilizado en sentido estricto. Asimismo, resuelve sobre la limitación del derecho a deducción por la adquisición de los citados bienes en función de la consideración de los mismos.

Considera el TEAC que el elemento que determina la afectación de un determinado bien es la función o destino económico que la propia empresa le asigne.

En este sentido estima el TEAC que se podría distinguir entre:

- Inmuebles que forman parte del inmovilizado: aquellos cuyo destino económico sea servir de manera duradera a la actividad de la empresa, ya sea destinados a su uso propio o a ser explotados en arrendamiento. Se trata de inmuebles afectos a la actividad económica.
- Inmuebles que forman parte del activo fijo, cuyo destino se ciñe a su mantenimiento como una "inversión" de carácter inmobiliario ("inversiones inmobiliarias"). Se trata de inmuebles no afectos a la actividad económica.
- Inmuebles que forman parte del activo circulante (existencias): aquellos cuyo destino sea la transformación en disponibilidades financieras a través de

su venta (no deben haber sido objeto de explotación). Se trata de inmuebles afectos a la actividad económica.

Recuerda el TEAC lo previsto en el artículo 108.1 de la LIVA, que establece que *“A los efectos de este impuesto, se considerarán bienes de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.”*.

Recuerda asimismo el TEAC que el Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de enero de 2006, dictaminó en relación con la definición de bienes de inversión que la Ley no exige que el periodo de duración mínima del bien vaya acompañado de una efectiva explotación del mismo.

En este sentido, el propio TEAC, en su Resolución de 23 de julio de 2008, aclaró que *“(…) el artículo 108 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, no exige para la calificación de un bien como de inversión, que el mismo haya sido utilizado de forma efectiva durante un plazo superior a un año como medio de explotación o instrumento de trabajo. No obstante, sí que es requisito necesario para dicha calificación, que el bien vaya a ser normalmente destinado durante un plazo superior a un año a dicha finalidad.* (…).”.

A pesar de que el interesado, en el presente supuesto, no acredita por ningún medio de prueba admitido en derecho que los bienes inmuebles en cuestión tuvieran la consideración de existencias, y que la Inspección los considere bienes de inversión, el TEAC dictamina, igualmente, que *“el hecho de que los inmuebles se califiquen como existencias, no implica necesariamente que pueda deducir la totalidad de las cuotas soportadas ya que, como hemos señalado anteriormente, el derecho a la deducción no solo puede verse limitado por el destino inicial que el empresario le de al bien, sino también por las operaciones que posteriormente efectúe.”*.

En este sentido, recuerda el TEAC que el artículo 94.1.a) de la LIVA establece que *“Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones: 1. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.”*.

Asimismo, el Tribunal continúa diciendo que, cuando el reclamante adquiere el inmueble con intención de venderlo (existencias), nos encontraríamos ante una operación exenta pero con posibilidad de ejercitar la renuncia a la exención, de acuerdo con el artículo 20.Dos de la LIVA. No obstante, pasa a

analizar a continuación, si tal adquisición origina o no el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su adquisición.

Para ello el TEAC considera que el sujeto pasivo realiza las actividades de arrendamiento y de venta de inmuebles, y parte de dos hipótesis:

- Existencia de un único sector diferenciado: al no generar el sujeto pasivo el derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado, conllevaría la no deducibilidad del mismo.
- Existencia dos sectores diferenciados: dentro de la actividad de compraventa de inmuebles tendría limitado su derecho a deducción, ya que solo procederá en el caso en que los bienes adquiridos se destinen a la realización de operaciones que originen tal derecho.

### **3. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 20 de septiembre de 2012. Nº 1355/2011.**

*Tipo impositivo - Tipo reducido aplicable a las entregas de viviendas - Entrega de apartamentos turísticos o aparta-hoteles - Aplicación del tipo general a la primera entrega de estos bienes.*

Esta resolución del TEAC se refiere a los requisitos necesarios para que una construcción tenga la consideración de vivienda a efectos del IVA y que, por tanto, a la primera entrega de la misma pueda aplicársele el tipo reducido del 7% (tipo vigente en el momento al que se refieren las actas incoadas objeto de recurso).

El artículo 91.Uno.1.7º de la LIVA dispone que se aplicará el tipo del 7% a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: *“7.Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.(...)”*.

Recuerda el TEAC que en relación al concepto de vivienda, ya señaló lo siguiente en su Resolución de 1 de febrero de 2006: *“(...) no existe una definición en la normativa reguladora del IVA que permita concluir cuándo estamos ante un inmueble calificable de vivienda o no. Ante este vacío legal en el ámbito tributario la Dirección General de Tributos, en aplicación del artículo 23 de la derogada Ley 230/1963, General Tributaria, concluyó en diversas consultas.....la procedencia de definir el concepto de vivienda, 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».”*

Señala asimismo el TEAC que de la citada Resolución 1 de febrero de 2006 se deriva que tributarán al tipo reducido del 7% las entregas de edificios o

partes de los mismos, si disponen de la correspondiente cédula de habitabilidad y son susceptibles de ser utilizados como vivienda objetivamente considerados.

Este mismo criterio ha sido mantenido por la Dirección General de Tributos, el cual ha quedado claro también de forma reiterada (entre otras, en las consultas 64-1997 y 303-01).

En este sentido, concluye el TEAC que al no exigirse para los apartamentos turísticos construidos, según la legislación autonómica, cédula de habitabilidad, sino únicamente licencia de apertura y funcionamiento como apartamentos turísticos, no cabría calificar los mismos como aptos para su utilización como vivienda y, por tanto, a la primera entrega de los mismos se le aplicaría el tipo general del 16%.

#### **4. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 20 de septiembre de 2012. Nº 2147/2012.**

*Exenciones - Operaciones realizadas por entidades o establecimientos privados de carácter social - Requisito de reconocimiento administrativo previo de la condición de entidad o establecimiento privado de carácter social. - Incumplimiento en la transposición de una Directiva - Posibilidad de invocación de la Directiva por los particulares - No posibilidad de invocación de la Directiva frente a los particulares por el Estado que no ha traspuesto correctamente la Directiva a su ordenamiento interno.*

La cuestión controvertida de la que se ocupa esta resolución del TEAC, es la de determinar si la Administración tributaria puede aplicar la exención prevista en el artículo 20.uno.13º de la Ley del IVA para determinados servicios relativos a la práctica del deporte y la educación física cuando tales servicios son prestados por entidades o establecimientos privados de carácter social, a una entidad que ha decidido no solicitar su reconocimiento como entidad de tal naturaleza en los términos previstos en el apartado tres del mismo artículo 20.

Declara el TEAC en esta Resolución que, de acuerdo con el vigente texto de la Ley 37/1992, el reconocimiento administrativo de la condición de entidad o establecimiento de carácter social previsto en el apartado tres del artículo 20 de dicha Ley sí constituye un presupuesto previo y necesario si la Administración tributaria pretende la aplicación de la exención establecida en el artículo 20.Uno.13º de dicha Ley, de modo que la exención no será de aplicación si no existe tal reconocimiento, dado que así se deduce de la interpretación tanto literal como finalista de los artículos 20.Tres de la Ley 37/1992 y 6 del Reglamento del Impuesto, según han reconocido el propio legislador y el Consejo de Estado.

Señala asimismo el TEAC que la cuestión controvertida en este asunto tiene su origen en el hecho de que la transposición de la Directiva del IVA a la

normativa interna española es defectuosa. Señala el TEAC que no parece discutible que, de conformidad con la doctrina comunitaria emanada de la Directiva 2006/112/CE del IVA y de la interpretación que de la misma realiza el TJUE, haya de considerarse que la exención de los servicios que se discuten en la Resolución tenga naturaleza objetiva y, que por tanto, no puedan depender de si la condición de entidad o establecimiento de carácter social ha sido o no solicitada por el contribuyente.

Finalmente, el TEAC añade que, en las actuaciones de comprobación aplicadas por los órganos gestores de la Administración tributaria, éstos invocaron el principio comunitario de “efecto directo” para aplicar la Directiva del IVA, con el fin de reinterpretar la normativa interna. Sin embargo, en el caso objeto de la Resolución la interpretación de la Administración sería fruto del denominado “efecto directo vertical *descendente*” de las Directivas, cuando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sólo admite el “efecto directo vertical *ascendente*”, en virtud del cual sólo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado. Por tanto, en ningún caso podrá la Administración tributaria pretender, al amparo de tal legislación y jurisprudencia comunitarias, la aplicación de la exención no solicitada por un obligado tributario en quien concurren los citados requisitos objetivos y subjetivos, dado que el efecto directo vertical ascendente, como se dijo anteriormente, sólo permite al particular, pero no a los Estados nacionales, invocar la aplicación directa de aquéllas frente a los incumplimientos de éstos al trasponerlas a los ordenamientos internos.

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1701-12, de 3 de septiembre de 2012.**

*Importación - Vinculación de los bienes a un régimen de depósito distinto del aduanero - Desvinculación de los bienes de dicho régimen.*

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

*“Una empresa suiza no establecida importará mercancías y las introducirá en régimen de depósito distinto del aduanero. Posteriormente las desvinculará del régimen y las entregará a empresas establecidas. Se plantea la cuestión de quien es el sujeto pasivo de la operación.”*

En su contestación, la DGT señala en primer lugar que la desvinculación de las mercancías del régimen de depósito distinto del aduanero da lugar a la existencia de una operación asimilada a la importación de bienes sujeta al IVA de las previstas en el artículo 19.5º de la Ley del IVA, indicando inmediatamente después quien tiene la condición de sujeto pasivo del IVA que grava dicha operación y la forma en que este último debe proceder a su liquidación:

- a) Según lo previsto en el artículo 86 de la Ley del IVA, la DGT indica que serán sujetos pasivos las personas que deciden el abandono del régimen para destinar los bienes al consumo en el territorio de aplicación del Impuesto, es decir, en el supuesto objeto de consulta, la empresa suiza no establecida será el sujeto pasivo de la operación asimilada a importación.
- b) Según lo previsto en el artículo 73.3 del Reglamento del IVA (*“la liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones se efectuará por el sujeto pasivo en las declaraciones-liquidaciones y con arreglo al modelo que, a tal efecto, determine el Ministro de Economía y Hacienda”*), el referido sujeto pasivo deberá liquidar las cuotas del IVA que grava la citada operación asimilada a importación utilizando a tal fin el modelo 380, en el que asimismo podrá practicar la deducción de las referidas cuotas.

Concluye la DGT en último lugar, que la posterior entrega en el territorio de aplicación del IVA de las mercancías a empresas establecidas en dicho territorio seguirá la norma expuesta en el número 2º, del apartado Uno, del artículo 84 de la Ley del IVA, por lo que el sujeto pasivo de la entrega local será la empresa destinataria, establecida en el citado territorio.

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1702-12, de 4 de septiembre de 2012**

*Entrega de bienes - Venta de bienes con destino a la isla Martinica (que no forma parte del territorio de aplicación del IVA en la Unión Europea), que son previamente transportados desde España hasta Francia, desde donde son expedidos hasta Martinica.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado en el siguiente sentido sobre determinados aspectos básicos en la aplicación del IVA en el supuesto en que una empresa española vende mercancía con destino a la Isla de Martinica, siendo transportada en primer la mercancía hasta Francia por orden del comprador, desde donde una empresa francesa se encarga de enviarla a la Isla Martinica:

- *“La remisión o transferencia de las mercancías desde España a Francia no constituye una operación asimilada a una entrega de bienes a que se refiere el artículo 9.3º de la Ley del Impuesto, ya que la letra c) de dicho precepto descarta la producción de tal hecho imponible”.*
- *“En consecuencia, la exportación se produce en Francia, estando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de dicho Estado miembro. Dicha exportación estará exenta del Impuesto citado si se cumplen las condiciones que señale la normativa francesa conforme a lo dispuesto en el artículo 146 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de*

*noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido”.*

Del contenido de la referida contestación, y pese a que la DGT no lo dice expresamente, parece deducirse que la DGT estaría considerando que la empresa que realiza la referida venta de bienes no está realizando ningún hecho imponible a efectos del IVA español, puesto que, en particular, no estaría realizando ni una operación asimilada a una entrega de bienes consistente en la transferencia de bienes propios desde España hasta Francia, ni tampoco una entrega de bienes con destino a la exportación exenta del IVA español puesto que la DGT concluye que dicha entrega se consideraría realizada en Francia.

#### **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1726-12, de 7 de septiembre de 2012.**

*Viviendas - Entregas - Arrendamientos en leasing - Exenciones - Segundas o ulteriores entregas de edificaciones - Tipo impositivo.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre los siguientes aspectos relativos a la aplicación del IVA en un supuesto de hecho en el que, una empresa promotora de viviendas que construye apartamentos para su venta, vende dichos apartamentos a una entidad financiera que los arrendará a particulares mediante un contrato de leasing:

- a) Venta de apartamentos por promotor a la entidad financiera leasing.

La DGT entiende que se trata de una primera entrega de bienes a efectos de IVA y que, por lo tanto, se trata de una operación sujeta y no exenta del Impuesto que, de acuerdo con el artículo 91, se gravará al tipo reducido del 8% (actualmente del 10%). Matiza la propia DGT que si esta entrega se produce entre el 20 de agosto de 2011 y el 31 de diciembre de 2012 este tipo será reducido al 4%.

- b) Arrendamiento con opción a compra efectuado por parte de la entidad financiera de leasing con los particulares.

Señala la DGT que, de acuerdo con lo establecido en los artículos 11 y 91 de la Ley del IVA, esta operación se configura como una prestación de servicios que está sujeta y no exenta, tributando al tipo impositivo reducido del 8% a fecha de la consulta, actualmente al 10%.

- c) Adquisición de la vivienda por parte de la persona física que tiene suscrito el contrato de leasing a través del ejercicio de la opción de compra.

Para determinar si resulta aplicable o no al supuesto de hecho la exención del IVA que recoge el artículo 20.Uno.22º de la Ley del

Impuesto, la DGT se basa en el criterio establecido a través de distintas resoluciones por el TEAC y en particular en la resolución de dicho Tribunal de fecha 27 de julio de 2005, en la que señala lo siguiente:

*“SEXTO.- Respecto el artículo 20.Uno. 22º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido es cierto que el citado precepto no establece un plazo para esas entregas efectuadas en el ejercicio de la opción de compra pero no puede obviarse que ese ejercicio de la opción de compra se realiza al final del plazo previsto contractualmente y si se anticipa tres años, tal como sucedió en el presente caso, no se está produciendo el supuesto previsto para la exención, al no poder ser considerado entonces como un contrato de arrendamiento financiero, por no cumplirse, con la cancelación anticipada, uno de los requisitos previstos para dichos contratos.”*

Por lo tanto, a la luz de lo resuelto por el TEAC, la DGT concluye que *“la exclusión a la exención contenida en la letra a) del artículo 20.Uno.22º de la LIVA resulta procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar al término del contrato de arrendamiento financiero. Por ello, en el caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada a su término previsto, ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la referida exclusión no será aplicable.”*

Concluyendo por lo tanto la DGT que la adquisición de la vivienda por el arrendatario al finalizar el contrato de leasing constituye una entrega de bienes, tributando al tipo reducido del 8%.

Sin embargo, si el ejercicio de la opción de compra se efectúa de forma anticipada a su término previsto ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la referida exclusión del artículo 20.Uno.22.a') de la Ley del Impuesto no será aplicable y esta operación se encontrará exenta a efectos del IVA.

## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1596-12, de 20 de julio de 2012.**

*Volumen de operaciones a efectos del IVA - Cálculo - Cómputo de importes correspondientes a dividendos obtenidos y a la venta de participaciones en otras sociedades del mismo Grupo - Sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal cuyo objeto social es la adquisición, tenencia y disfrute de valores mobiliarios o participaciones representativas del capital social de otras entidades.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si a efectos de la determinación del volumen de operaciones a que se refiere del artículo

121 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a una *sociedad cuyo objeto social lo constituye la adquisición, tenencia y disfrute de valores mobiliarios o participaciones representativas del capital social de otras entidades, y que es la entidad dominante de un grupo de consolidación fiscal, han de computarse los dividendos que dicha sociedad recibe de otras sociedades de su Grupo, así como los importes correspondientes a las ventas de participaciones sociales de alguna de las sociedades dependientes.*

Interpretando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al respecto, la DGT alcanza las siguientes conclusiones:

- a) Los dividendos percibidos por las entidades únicamente deben computarse a efectos de la determinación del volumen de operaciones, cuando su percepción se vincule directamente a la prestación de servicios por parte de la entidad perceptora de los mismos a la entidad que los abona, constituyendo de esa forma la contraprestación de tales servicios.
- b) La venta de acciones o participaciones sociales de alguna de las sociedades dependientes por la interesada se incluirán en el cómputo del volumen de operaciones, cuando las mismas se efectúen en el marco de una actividad comercial de negociación de títulos o para realizar una intervención directa o indirecta en la gestión de sociedades en las que produce la adquisición de participación.

## **9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1796-12, de 17 de septiembre de 2012.**

*Supuestos de no sujeción - Transmisión de los elementos constitutivos de una unidad económica autónoma.*

A través de la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si la transmisión de determinados elementos patrimoniales en el marco de un proceso de reestructuración societaria, se considera como una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo el supuesto de hecho el siguiente:

*“Escisión parcial de la entidad consultante a favor de la sociedad A, por la que la consultante segregaría la rama de actividad del Este de España. Esto es, los activos y pasivos afectos a dichas áreas adquiridos en el pasado, junto con sus correspondientes carteras de clientes, fondo de comercio, y en su caso, los intangibles identificados. Junto con los activos y pasivos, se transmitirían todos los medios personales necesarios para el desarrollo de la actividad, tanto a nivel comercial como administrativo y directivo, de forma que el negocio transmitido constituyera una unidad económica autónoma capaz de desarrollar la actividad empresarial en dicha geografía.*

*El patrimonio segregado lo constituiría el negocio correspondiente a la zona Este y levantina, esto es, se transmitirían todos los medios materiales y humanos que ya venían funcionando idóneamente y con autonomía de gestión, necesarios para la actividad de mantenimiento de aparatos elevadores en cumplimiento de los contratos suscritos”*

La DGT entiende que, a raíz de la información suministrada, se transmitirán todos los elementos (corporales e incorporales), incluyendo contratos de mantenimiento y fondos de comercio, necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial en una determinada área geográfica.

Por lo tanto, la DGT deduce que se cumplen los requisitos para poder aplicar la no sujeción establecida en el artículo 7.1º de la Ley de IVA.

A este respecto, concluye la DGT que la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido debe entenderse sin perjuicio de que la transmisión de los bienes inmuebles pueda quedar sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

No obstante lo anterior, conviene resaltar que a efectos del Impuesto sobre Sociedades parece desprenderse que dicha transmisión no constituye una rama de actividad a efectos de dicho Impuesto y, por consiguiente, la operación de reestructuración no podría acogerse al régimen especial de neutralidad del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

En este sentido, se desprende de la argumentación de la DGT, que, dado que en el supuesto de referencia la dirección de la sociedad (entidad consultante) quedaba centralizada en un único punto de la geografía nacional y por tanto, no se venía desarrollando de manera descentralizada con anterioridad a la escisión parcial, no cabe considerar que hubiera rama de actividad en sede del transmitente.

#### **10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1872-12, de 28 de septiembre de 2012.**

*Base Imponible - Suplidos - Tasas satisfechas por un agente de la propiedad industrial a diversas oficinas de registro de patentes y marcas ante las que actúa en representación de sus clientes: no inclusión de tales tasas en la base imponible del IVA correspondiente a los servicios que el agente presta a sus clientes.*

En esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre si el pago de las tasas satisfechas mediante medios telemáticos por un agente de la propiedad industrial, en relación con diversas operaciones realizadas en virtud de una prestación de servicios de representación de sus clientes ante diversas oficinas de registro de Patentes y Marcas, deben incluirse en la

base imponible del IVA correspondiente a los servicios que tales agentes prestan a sus clientes.

En su contestación, la DGT reitera su conocida doctrina en el sentido de que no se incluirán en la base imponible del IVA correspondiente a una determinada operación sujeta a dicho impuesto, aquellas sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, siempre que tales sumas tengan la consideración de suplidos en virtud de lo previsto en el artículo 78.Tres.3º LIVA, siendo ello así cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- 1) Tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente. La realización de los gastos en nombre y por cuenta del cliente se acreditará ordinariamente mediante la correspondiente factura o documento que proceda en cada caso expedido a cargo del citado cliente y no del intermediario agente, consignatario o comisionista que le está "supliendo".
- 2) El pago de las referidas sumas debe hacerse en virtud de mandato expreso, verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe.
- 3) Justificación de la cuantía efectiva de tales gastos, que se realizará por los medios de prueba admisibles en derecho.

En los "suplidos", la cantidad percibida por mediador debe coincidir exactamente con el importe del gasto en que ha incurrido su cliente.

- 4) Por último, señala la Ley 37/1992 que el sujeto pasivo (mediador) no podrá proceder a la deducción del Impuesto que eventualmente hubiera gravado gastos pagados en nombre y por cuenta del cliente.

Sobre la base de la información suministrada, concluye la DGT que las tasas satisfechas por el agente de la propiedad industrial consultante ante diversas oficinas de registro de Patentes y Marcas (Oficina Española de Patentes Y Marcas, dependiente del Ministerio de Industria; Oficina de Armonización del Mercado Interior de la Unión Europea; Oficina Europea de Patentes) no formarán parte de la base imponible del IVA correspondiente a los servicios que dicho agente presta a sus clientes, por considerarse tales tasas suplidos al actuar dicho agente ante tales oficinas en representación de sus clientes, y ello con independencia del hecho de que el mecanismo telemático establecido para la presentación y pago de la tasa por el agente de la propiedad industrial consultante en nombre de su cliente determine que en ocasiones los extractos justificativos de los pagos telemáticos realizados se emitan a nombre de dicho agente.

## **11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1876-12, de 28 de septiembre de 2012.**

*Devengo - Contrato de concesión de obra pública para la construcción de un tramo de autovía - Pago por la Administración concedente al concesionario del denominado canon de demanda o “peaje en la sombra” - Pago por la Administración concedente al concesionario, de anticipos que serán devueltos por el concesionario a la Administración con cargo a los importes que la Administración habrá de abonar al concesionario por los últimos años de la concesión - Consideración del otorgamiento de tales anticipos como operación financiera exenta del IVA.*

A través de esta contestación, la DGT se pronuncia sobre la naturaleza a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de los denominados “anticipos reintegrables” que se producen en el siguiente supuesto de hecho:

*“La entidad consultante es adjudicataria de un contrato de concesión de obra pública para la construcción de un tramo de autovía. Debido a las dificultades económicas de la consultante en los primeros años de la concesión acuerda con la Comunidad Autónoma concedente el pago de anticipos que serán devueltos con cargo a las retribuciones de los últimos años de la concesión.”*

Siguiendo las directrices previstas en el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, que define el contrato de concesión de obras públicas, la DGT ofrece una serie de pautas sobre los sistemas de retribución al concesionario en este tipo de esquemas concesionales:

- que el concesionario obtenga una contraprestación de los usuarios de la obra ejecutada, una vez iniciada la fase de explotación (así ocurre en el caso de las autopistas de peaje), o de los usuarios de cualesquiera otras infraestructuras.
- que la Administración concedente otorgue ayudas o subvenciones al concesionario.
- que la Administración pública retribuya al concesionario mediante el denominado canon de demanda o “peaje en la sombra”, es decir el usuario de la obra ejecutada no paga precio alguno por su utilización y la Administración pública concedente satisface periódicamente unas cantidades al concesionario dependiendo del grado de utilización por los usuarios de la obra ejecutada.

La DGT considera que este último caso es al que se refiere el escrito de consulta, ya que, según se expresa en la misma, la Administración satisfará al concesionario un canon periódico y variable, por kilómetro y vehículo que circule por la carretera, en sustitución de los usuarios, en concepto de utilización de la obra.

Asimismo, el mismo Texto Refundido dispone que las Administraciones Públicas podrán otorgar al concesionario aportaciones públicas a la explotación tales como subvenciones, anticipos reintegrables con el fin de garantizar la viabilidad económica de la explotación de la obra.

A los efectos de determinar la naturaleza financiera de los “anticipos reintegrables”, con el fin de aplicar la exención contemplada en el artículo 20.Uno.18.c) de la Ley de IVA, la DGT señala que dichos anticipos reintegrables no tienen carácter financiero, puesto que se trata de una mera entrega a cuenta de la retribución pactada con el concesionario, por lo que en este supuesto no cabe calificar el anticipo como una operación sujeta y exenta del IVA, sino que, como pagos anticipados relativos a operaciones sujetas y no exentas del IVA, que producirán la exigibilidad del IVA correspondiente al servicio objeto de la concesión por los importes efectivamente percibidos, según lo previsto en el artículo 75.Dos de la Ley de IVA.

#### IV. World VAT News.

##### 1. **Australia - Qantas liable for GST on flights booked and paid for by “no-show” passengers**

Australia’s Commissioner of Taxation has successfully appealed to the High Court against the decision of the Full Federal Court in the *Qantas Airways Limited* case. In a decision handed down in September 2011, the Full Federal Court unanimously ruled that the actual travel was the sole purpose of transactions between Qantas and passengers booking and paying for flights, and that as this is what the consideration (i.e. the fare) was received for; there was no “taxable supply” if the passenger failed to travel and hence no GST liability.

By a 4:1 majority, the High Court held that Qantas made a taxable supply that attracted GST when it received fares, regardless of whether the passengers took the flight they had booked. Particular regard was had to the Qantas Conditions of Carriage, and the fact that they did not provide an unconditional promise to carry the passenger and their baggage on the flight booked. Rather, flights were sold and bookings taken on the basis that Qantas would use its best endeavours to carry the passenger and baggage, having regard to the circumstances of the business operations of the airline. Consequently, the majority of the court said that, even if the passenger did not actually travel, there was a taxable supply giving rise to GST liability and Qantas was liable to remit the GST received on fares for unclaimed flights to the Commissioner.

The High Court’s decision puts an end to Qantas’ claim for a refund of approximately AUD 34 million of GST previously remitted in respect of flights not taken by passengers.

The Commissioner has indicated that he will publish a Decision Impact Statement to outline his response to the decision and to indicate whether any Public Rulings, etc. will be amended.

## **2. Australia - *Proposed improvements to processing of low value imports may allow import threshold to be lowered***

The Australian federal government has released the final report and recommendations of a taskforce established to investigate options to improve the efficiency of processing low value imported parcels. The taskforce investigation was considered to be an essential precursor to the government making a decision about whether to lower Australia's comparatively high low value threshold (LVT) below its current level of AUD 1,000. Imported goods falling below the LVT are not subject to GST or customs duty.

The taskforce report indicates that streamlining the current processes will be complex and require significant innovation and change, and it is estimated that this will take between two and four years to achieve. Modeling done by the taskforce suggests that the proposed new parcel processing approach might make it cost effective for the government to lower the LVT to as low as AUD 100.

The taskforce's proposed new approach for processing low value imports, including revenue collection, includes the following core elements:

- Use of pre-arrival electronic data to enable pre-arrival risk assessment (international mail).
- Establishing separate LVTs for GST and customs duty.
- Introducing a simplified basis to assess GST at the border to enable streamlined automated assessments.
- Using pre-arrival data to facilitate rapid assessment of GST liability.
- Establishing processes to identify goods and capture data for assessing revenue where electronic pre-arrival data is not available.
- Permitting Australia Post, express carriers and other freight forwarders (delivery entities) to remove goods from customs control for delivery without requiring GST revenue to be paid first. The delivery entities to be responsible for collecting and remitting the revenue liabilities, and to be allowed to charge parcel recipients a handling fee for doing so.

The government's response to the taskforce's report has yet to be announced. **Read more** about the potential implications and next steps for Australian retailers.

## **3. Canada - *Harmonization of Quebec Sales Tax with federal GST***

The Prime Minister of Canada and the Premier of Quebec announced on 30 September 2011 that an agreement had been reached to harmonize the Quebec Sales Tax (QST) with the federal Goods and Services Tax (GST).

On 31 May 2012, Finances Quebec issued Information Bulletin 2012-4, "Changes to Quebec's Tax System Pursuant to the Undertakings to Harmonize it with the Federal Tax System Applicable in 2013," which provides clarifications on harmonization as summarized below.

## 1. Transitional rules on the rate change

Because GST is being removed from the tax base, the 9.5% QST will increase to 9.975% as from 1 January 2013, so that the effective tax rate remains the same.

### *Movable property and services*

The taxable supply of movable property or services will be subject to QST at the 9.975% rate if all of the consideration becomes due after 31 December 2012 and is not paid before 1 January 2013. The same rule applies to the payment of partial consideration.

### *Immovables*

QST at the 9.975% rate will apply to the taxable supply of an immovable made by sale under a written agreement entered into after 31 December 2012. The above rules regarding the taxable supply of movable property and services will apply to the taxable supply of an immovable made otherwise than by a sale.

### *Consequential amendments*

Consequential amendments will be made to reflect the new QST rate and removal of GST from the tax base. These include mathematical factors, partial rebates for a new residential property, etc.

## 2. Financial services

### 2.1 Exemption of financial services

As from 1 January 2013, for QST purposes, the tax treatment of financial services will be harmonized with the GST/HST system, and financial services generally will become exempt. As a result, property and services acquired by suppliers of financial services will no longer qualify for an input tax refund if the acquisitions are made for purposes of carrying out exempt financial services.

The specific GST/HST rules on financial institutions will be introduced into the QST system. These include:

- Special rules for calculating input tax refund relief for intercompany transactions within a closely related group, including a listed financial institution;

- The special attribution method applicable to select listed financial institutions;
- Specific rules for imported supplies of services and incorporeal movable property; and
- Rules for registration and filing of returns and information.

As harmonization is scheduled for 1 January 2013, transitional rules will be introduced to take account of the shift from zero-rating to the exemption of financial services.

## 2.2. Transitional rules

### *QST excluded in calculation of input tax refunds*

To calculate input tax refunds, registrants that supply financial services may not include QST that becomes payable after 31 December 2012 for property and services acquired to carry out exempt financial services. QST payable before 1 January 2013, however, will qualify for an input tax refund even if claimed after 31 December 2012.

## 2.3 Change of use rules for capital property

The move from zero-rating to exemption will not give rise to the recovery of input tax refunds claimed for capital property acquired before 1 January 2013 and used in the zero-rated supply of financial services before that date. However, transitional rules will apply if there is a change of use or sale of such property.

- Movable property of a registrant other than a financial institution

A registrant, other than a financial institution, that uses movable property as capital property primarily in the course of commercial activities and begins to use such property primarily in the course of exempt financial services after 31 December 2012 will be deemed to have made a supply by way of a sale for no consideration, and will not have to remit QST. The registrant also will be deemed to have received a supply by way of sale for use other than as capital property, which means that the registrant may no longer claim an input tax refund if the property is used later in the course of taxable activities.

- Movable property of CAD 50,000 or less of a registrant financial institution

The above rule applies in the same way.

- Movable property of more than CAD 50,000 of a registrant financial institution

A registrant financial institution (registrant) that uses movable property of more than CAD 50,000 as capital property primarily in the course of commercial activities and reduces (by any percent) or ceases its use in such course because of the exemption of financial services will be deemed to have made a supply by way of a sale and to have collected QST equal to the tax content of the property. Furthermore, the QST deemed collected will not have to be remitted and the registrant will be deemed to have received a supply of the property by way of a sale and to have paid the tax equal to the basic tax content of the property at that time.

If the property is subsequently used in the course of commercial activities, the registrant may recover an input tax refund in future only for QST paid after 31 December 2012, because the calculation of the tax content will be changed to exclude QST paid before 1 January 2013.

- Immovables used as capital property

The same rules apply as for movable property of more than CAD 50,000 of a registrant financial institution, except that the rule applies to all registrants, not only financial institutions.

## 2.4 Registration

Suppliers of financial services that were registered for QST before January 2013 due to the zero-rating of financial services, but not for GST/HST will have to request cancellation of their QST registration. However, the QST self-assessment rules stipulated for cancellation of registration will not apply.

Financial institutions carrying on business in a province participating in the HST system and in Quebec, or in a non-participating province and in Quebec, generally are registered for GST/HST.

Following harmonization, listed financial institutions carrying on business in a participating or non-participating province and in Quebec will be deemed to have a permanent establishment in Quebec and will have to register for QST if they are already registered for GST/HST. Additionally, the special attribution method applicable for purposes of the GST/HST system will apply for purposes of the QST system.

## 2.5 Reporting periods

The QST filing frequency and reporting periods generally should correspond to those of the GST/HST system. However, listed financial institutions may have QST reporting periods that are different from those used in the GST/HST system.

As from 1 January 2013, a financial institution's QST reporting periods will be matched with the GST/HST reporting periods and end on the same dates. If a reporting period includes 1 January 2013, the period before 1 January 2013 will end on 31 December 2012, and a new reporting period will begin on 1 January 2013 and end on the same date as the GST/HST reporting period.

#### 2.6 Input tax refund allocation method

For purposes of GST/HST, financial institutions must allocate inputs between taxable and exempt activities. For QST purposes, the same allocation method should be used for reporting periods beginning after 31 December 2012.

#### 2.7 Intercompany election

For purposes of GST/HST, corporations that are members of a closely related group of which a listed financial institution is a member may elect to treat taxable supplies between them as exempt from GST/HST. In addition, select listed financial institutions may make an election for purposes of the special attribution method to calculate the tax on the cost of the supply if the first election was made.

The QST rules will be harmonized so that if the above elections are in effect on 1 January 2013 for the GST/HST system, they will be deemed to be in effect on 1 January 2013 for the QST system. A financial institution that makes a GST/HST election after 31 December 2012 also must make the QST election.

#### 2.8 Information return

As in the GST/HST system, registered financial institutions will have to file an annual information return in the QST system within six months following the end of their fiscal year. This measure will apply to fiscal years beginning after 31 December 2012.

#### 2.9 QST rebate for registered pension plan entities

Pension plans currently qualify for a QST rebate at the rate of 100%, 88% or 77%. As from 1 January 2013, these rates will be replaced with a single rate of 33%. This rate will apply to QST payable or deemed payable after 31 December 2012. If a rebate is claimed after 31 December 2012 for QST paid before 1 January 2013, the rebate rate will be 100%, 88% or 77%, depending on the case.

The QST claim periods will be matched with the GST/HST claim periods.

#### 2.10 Partial elimination of compensation tax

The compensation tax on financial institutions will be abolished as from 1 January 2013, except as concerns the temporary rate increase announced in the 2010-2011 budget.

The compensation tax on financial institutions will no longer apply to paid-up capital, and the rates of the compensation tax that apply to other tax bases, for taxation years beginning before 1 April 2014, are:

- For amounts paid as wages:
  - In the case of a bank, loan corporation, trust corporation or corporation trading in securities, a rate of 1.9%.
  - In the case of a savings and credit union, a rate of 1.3%.
  - In the case of any other person, a rate of 0.5%.
- For insurance premiums and the amounts established regarding insurance funds, a rate of 0.2%.

Specific application dates for the partial elimination of the compensation tax are found in the Information Bulletin.

### 3. Taxes paid by governments

The federal and Quebec governments will no longer be exempt from paying QST, in the former case, or paying GST/HST in the latter. The existing mechanism for exemption from payment of taxes will be replaced with a tax payment and rebate mechanism. This measure will apply to GST/HST and QST that becomes payable by a government entity after 31 March 2013. The general rules of the GST/HST and QST systems stipulating when the GST/HST and QST become payable will apply in determining whether, as the case may be, the government entity may use an exemption certificate or must pay the taxes on its taxable acquisitions of goods and services.

### 4. Other harmonization changes

The following measures also have been announced:

- The QST system will be changed to include a provision equivalent to section 144 of the Excise Tax Act allowing a tax-free sale of imported goods held at a customs warehouse until they clear customs.
- Section 411.01. of the Act respecting the Québec sales tax allows a person who is not a resident of Quebec to register voluntarily to avoid the application of drop shipment rules. This provision will be amended to apply only to nonresidents of Quebec who reside in Canada. Nonresidents of Canada that took advantage of this

optional QST registration (without being able to register in the GST system where this rule did not exist) will have to request cancellation of registration as of 1 January 2013.

#### **4. Canada - *Transitional rules relating to elimination of 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.

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

Transitional rules have been published to describe how and when the HST would cease to apply.

#### **5. Canada - *Introduction of HST in Prince Edward Island announced for April 2013***

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

This announcement should trigger the harmonization of the current Provincial Sales Tax (PST) rules with the harmonized GST/HST rules already applicable in the participating province of Maritimes.

By this decision, PEI increases the number of participating provinces to a harmonized national VAT system in Canada (i.e. Quebec, Ontario, Nova Scotia, New Brunswick, and Newfoundland and Labrador) and this, despite British Columbia's recent decision to revert to the previous PST system.

#### **6. Colombia - *VAT rates***

Proposed reforms to Colombia's VAT rules would eliminate the special VAT rates of 1.6%, 10%, 20%, 25% and 30%, thus subjecting all transactions to the 16% standard VAT rate. However, luxury goods would be subject to an additional tax on top of VAT.

#### **7. Finland - *VAT rate increase in Finland***

Based on a government bill of 18 September 2012, the Finnish VAT rates are to be increased by 1% as of 1 January 2013. The standard VAT rate, 23%, will be raised to 24%. The reduced rate for foodstuff and drinks, animal food, and restaurant and catering services, 13%, will be raised to 14%, and the reduced rate for, e.g., books, magazines, medicines, sport services, passenger transportation, accommodation services, and admissions to

cultural and entertainment events, 9%, will be raised to 10%. This legislative change has, however, not yet been confirmed.

Based on the pending government bill, there are no special transitional rules or anti-forestalling measures to be applied. The new provisions and, accordingly, the new VAT rates will be applied if the liability to pay VAT is created on or after the date when the law comes into force. The former provisions are, however, applicable to all advance payments incurred before the date when the law comes into force. Further, with regard to intra-community acquisitions, the new provisions will apply to acquisitions that are allocated to calendar months (January) following the date when the law comes into force.

#### **8. Germany - *Unregistered intermediaries in triangular intra-EU movements of goods***

The Court of Justice of the European Union (CJEU) has issued its decision in the German case of *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch* (VSTR) about a triangular transaction where the goods were shipped directly from the supplier in Germany to the end customer in Finland. The intermediary was a US company that was not registered for VAT in the EU, which provided the Finnish VAT number of its customer to validate the exemption of VSTR's supply. When the German tax authorities discovered that VSTR did not have a VAT number for its immediate customer, it demanded VAT on the supply.

The CJEU has followed the Advocate-General's opinion in the case and confirmed that, while EU law allows Member States to deny exemption for an intra-Community movement of goods where the VAT number of the acquirer of the goods is not provided, "... the grant of that exemption should not be refused on the sole ground that that requirement was not fulfilled where the supplier, acting in good faith and having taken all the measures which can reasonably be required of him, is unable to provide that identification number but provides other information which is such as to demonstrate sufficiently that the person acquiring the goods is a taxable person acting as such in the transaction at issue."

This does not mean that it is sufficient to simply provide a VAT ID Number of another party in the triangulation/supply chain. Rather, the obligation remains on the supplier to take all necessary control measures to identify its immediate customer in order to be considered to have acted in good faith when exempting its supply.

#### **9. Germany - *Evidence required for intra-community supplies***

The German Ministry of Finance has published a draft amendment of the regulations regarding the evidence needed for intra-community supplies (Gelangensbestätigung) that were introduced in 2012 but not yet applied.

While the draft legislation still provides for the *Gelangensbestätigung*, it takes into account some of the concerns raised about the requirement for the evidence, and introduces simplifications and alternative means to provide evidence for intra-community supplies, which can be summarised as follows.

- Further details on the *Gelangensbestätigung* that previously were included in draft administrative guidelines will now form part of the law, including the following:
  - Where transmission of the *Gelangensbestätigung* is by electronic means, signature by the recipient should not be mandatory if it is evident that the recipient has sent the confirmation. The confirmation can be transmitted by any 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 are allowed.
  - The confirmation can consist of several documents that in total show the necessary content.
- Alternative means to provide evidence have been provided, including the following:
  - Waybills, e.g. a CMR waybill signed by the consignor and the consignee.
  - Transport documents, such as a confirmation by the freight forwarder showing, amongst other information, the month in which the goods arrived.

Further options will be introduced for shipments via postal or courier services, as well as for pick-up supplies.

In line with recent CJEU rulings, further proof will be accepted on a case-by-case basis, whilst the various documents described above remain the evidence of choice.

The new rules should enter into force on 1 July 2013. A further extension of the transition period beyond that date seems to be unlikely.

#### **10. Iceland - VAT on tourist accommodation may be increased**

The 2013 state budget includes a proposal to increase the VAT rate on tourist accommodation, from the reduced VAT rate of 7% to the standard 25.5% VAT rate. The increase would apply from 1 May 2013. A bill to implement the change has not yet been presented to parliament.

### **11. India - *Factors to be considered for evaluating sale in course of import***

The Delhi High Court has held that for a sale to qualify as a “sale in the course of import” and thus be eligible for exemption from VAT, it needs to be considered whether the movement of the goods is integrally connected with the contract for their supply. In this case, the court upheld the contention that the sale took place in the course of import, as the appellants sold goods to a customer who dictated the specifications and had control over the quality of goods to be procured, also there were markings on the packages that the goods were meant for the customer’s project.

The court held that issues such as passing of title, privity of contract with the supplier or where the consideration flows from are not determinative or decisive of sale in the course of import and before a sale could be said to have occasioned import, it is not necessary that the sale should have preceded the import.

### **12. Lithuania - *Bad debt relief***

New provisions in Lithuania’s VAT law establishing bad debt relief came into effect on 1 January 2012. The provisions provide, inter alia, that a taxable person wanting to benefit from the relief must prove that the debt is bad and that an effort was made to recover the debt in accordance with the procedure established by the government or an authorized institution.

By Order No. 1K-311 of the Minister of Finance dated 19 September 2012, the amendments to the Rules on Proving the Badness of Debts and Efforts to Recover Them and on Calculation of the Amounts of Bad Debts were adopted. (Previously, the rules were used only for corporate income tax and personal income tax purposes.) The amended rules specify the situations in which debts qualify as bad for VAT purposes, as well as the documents that must be held by the taxable person to prove the bad debt and the efforts to recover the debt.

### **13. Malaysia - *Ruling on secondment of employees and outsourcing/supply of employees***

Employment services were treated as taxable services and subject to the service tax in Malaysia, except where the services were:

- Employment services in the form of secondment or the supply of employees to work for another person for a period of time; or
- Employment services where the employment takes place outside Malaysia.

However, in February 2011 the Malaysian Royal Customs Department (MRCDD) took the view that the “secondment of employees with administrative fee/charge/mark-up imposed” was subject to service tax.

The MRCD view was disputed by taxpayers, and as a result, the MRCD reconsidered its view and issued a letter dated 12 July 2012 setting out the following:

- The secondment of employees or the supply/outsourcing of employees for a specific period of time by an agreement is not subject to service tax.
- Where applicable, employment agencies may apply to their respective Customs branches to cancel their service tax licenses.
- All service taxes levied and collected from customers by employment agencies must be paid to the MRCD.

#### **14. Poland - *New approach to recovery of input VAT on marketing services***

Until 2012, despite the judgments of the CJEU in the *Loyalty Management UK Ltd* and *Baxi Group Ltd* cases, the Polish tax authorities allowed businesses in Poland to deduct input VAT from invoices issued by marketing agencies managing marketing campaigns involving free of charge releases of goods. Since then, the tax authorities have started to deny the recovery of such VAT, which seems to confirm the definitive change in the authorities' approach and the adoption of the CJEU guidelines. As a result, the possibility of tax optimization in this area has been greatly reduced.

#### **15. Portugal - *Budget law proposals for 2013***

Portugal's 2013 budget law proposals affecting VAT are as follows:

- The VAT exemption for agricultural transactions will be abolished as from April 2013, and the reduced VAT rate will apply to such transactions.
- When an acquirer reverse charges the VAT due, this will be the only recoverable VAT. (Thus, if the supplier wrongly charges VAT, for instance in internal transactions, this tax will not be recoverable.)
- The threshold for filing internal sales and purchases lists will be reduced to EUR 3,000.
- The regime for recovering VAT in bad debt situations will be revised with new rules applying for credits due after 1 January 2013, with the aim of reducing the relevance of judicial procedures in this matter.
- The new rules approved in August relating to the documentation issued for controlling the flow of goods between taxpayers will enter into force on 1 May 2013 (instead of 1 January 2013) and several aspects of this legislation will be simplified.
- Authorizations are granted to the government to legislate regarding the creation of a cash basis VAT regime for small companies and to introduce the reverse charge regime for acquisitions of agricultural or forestry raw materials (in the latter case, after obtaining EU authorization).

## **16. Portugal - IDEP software not valid for Intrastat purposes as from 2013**

As from 1 January 2013, the use of the IDEP software will be removed and replaced by WEBINQ. It will be necessary for taxpayers to register to be able to submit Intrastat returns through the WEBINQ system. The new tool can be accessed at: <https://webinq.ine.pt/aderentes>.

Upon registration, WEBINQ will generate an “Adherent code” and an email with the password will be sent to the contact person. Additionally, a Master Key will be needed to complete the registration and will be sent by courier to the address provided during the registration procedure.

It will still be possible to use the IDEP software for Intrastat forms to be filed in January 2013.

## **17. Slovakia - VAT Act amendment**

The VAT Act is being amended to introduce measures aimed at making the tax collection process more efficient and preventing tax fraud, to apply from 1 October 2012, and also to implement the EU Invoicing Directive as from 1 January 2013.

With respect to fraud prevention, the amendment introduces numerous measures, the most significant of which are a VAT registration obligation before a supply is made of a structure/land and the introduction of tax collateral in cases of voluntary registration, registration of “risky” entities, and registration of entities that undertake VAT-exempt imports that are followed by the transport of goods to another EU Member State.

The changes also strengthen the rules for evidencing VAT-exempt intra-Community supplies, broaden the rules for guaranteeing a tax payment and introduce a notification system for business partners of taxpayers that repeatedly fail to fulfill their obligations and that consequently have their VAT registration cancelled.

The amendments tighten the conditions that must be satisfied to qualify for a quarterly taxation period and postpone the implementation of import VAT self-assessment to 1 January 2014.

In addition to the fraud prevention rules, the amendments introduce a change to the place of supply rules for other than short-term leases of the means of transportation to non-taxable persons and the EU Invoicing Directive 2010/45/EU is implemented into Slovakian law.

## **18. United Kingdom - CJEU rules on VAT on service charge rents**

The CJEU has gone straight to judgment in the case of *Field Fisher Waterhouse LLP*, in which the taxpayer was challenging the UK’s practice of treating “service charge rents” charged under property leases as part of the payment for the land interest, and exempt from VAT unless the landlord has

opted to tax the property. Although the final outcome of the case will be determined by the UK First Tier Tribunal (unless the parties reach agreement in the light of the CJEU's judgment), the answers to the questions referred confirm that EU law permits the services provided in return for the service charge rent to be treated as part of a single supply (of the land interest).

This confirms that the UK's long-standing treatment of such charges is permitted by EU law and there are strong hints in the judgment that suggest that on the facts of the case, where the services covered by the service charge rent "...cannot be regarded as constituting an end in itself for an average tenant of premises such as those at issue in the main proceedings, but constitutes rather a means of better enjoying the principal supply, namely the leasing of commercial premises..." they should be viewed as part of a single supply.

#### **19. United States - *New California law requires certain out-of-state retailers to collect use tax***

In a news release, the California State Board of Equalization (SBE) has issued a reminder that a new law enacted in 2011 came into effect on 15 September 2012 (see the October 2011 edition of Global Indirect Tax News for more information) that expands the types of out-of-state retailers required to register with the SBE and requires them to collect and remit use tax on sales of tangible personal property to California consumers. The law applies to out-of-state retailers that have a substantial nexus with California. This includes any out-of-state retailer that has sold more than USD 1 million to California consumers in the past year and has had more than USD 10,000 in sales referred by an affiliate operating in California. The SBE states that it is sending letters to more than 200 out-of-state retailers notifying them about the new law.

The SBE also states that while the law does not create a new tax, it does expand the types of out-of-state retailers required to collect the state use tax. Accordingly, when the new law took effect on 15 September 2012, "some additional out-of-state retailers, including Internet retailers, will collect the use tax at the point of sale and California consumers will begin to see the tax on their bills". The news release then references Amended Regulation 1684 (Collection of Use Tax by Retailers) for more information on the new use tax registration and collection requirements.

#### **20. Uruguay - *Decision issued on carbon credits***

The Uruguay tax authorities have issued a binding opinion to clarify the tax treatment of carbon credits in the form of Certified Emission Reductions (CER) obtained by an entity within the context of the Kyoto Protocol.

In terms of indirect taxes, the opinion has clarified the VAT treatment of the sale of these CERs.

The tax authorities define CERs as immaterial assets that represent a privilege or advantage and do not imply a direct investment. They are the result of environmental improvements introduced by a company.

VAT is levied on the sale of goods and rendering of services in Uruguay. A sale is deemed to occur when an onerous transaction exists that either transfers the right of property of goods or provides the recipient with the right to profit economically from the goods as if they were its own.

The tax authorities take the position that the sale of CERs is a sale of immaterial goods and, thus when they are sold locally, the transaction is subject to VAT at the general rate of 22%. If the CERs are sold abroad, the transaction should be treated as an export and will be subject to a 0% rate regime; no VAT is included on the invoice and VAT on purchases can be recovered.

# Contactos

David Gómez Aragón

**[dgomezaragon@deloitte.es](mailto:dgomezaragon@deloitte.es)**

Isabel López-Bustamante

**[ilopezbustamante@deloitte.es](mailto:ilopezbustamante@deloitte.es)**

Marcos Río

**[mrio@deloitte.es](mailto:mrio@deloitte.es)**

Belén Palao Bastardés

**[bpalao@deloitte.es](mailto:bpalao@deloitte.es)**

Jaime Rodríguez Correa

**[jarodriguez@deloitte.es](mailto:jarodriguez@deloitte.es)**

Cristina Marín Egoscozabal

**[cmarin@deloitte.es](mailto:cmarin@deloitte.es)**

Marta Núñez Sánchez

**[mnunezsanchez@deloitte.es](mailto:mnunezsanchez@deloitte.es)**

María Martínez Benito

**[mmartinezbenito@deloitte.es](mailto:mmartinezbenito@deloitte.es)**

Carmen Caro Jaume

**[ccarojaume@deloitte.es](mailto: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](http://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 más de 195.000 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.