

IVA

Boletín de Actualidad

Octubre, Noviembre y Diciembre de 2011

Índice de contenido

I. Normativa

1. Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo: entregas de bienes inmuebles que sean realizadas a partir de 1 de enero de 2012, en la fase común o como consecuencia de la fase de liquidación de un concurso).
2. Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, por el que se introducen determinadas modificaciones en las declaraciones informativas modelo 340 (datos anotados en los Libros registro del IVA) y modelo 347 (operaciones con terceras personas), y Orden EHA/3378/2011, de 1 de diciembre de 2011, relativa a los citados modelos de declaraciones informativas.
3. Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrolla para el año 2012 el régimen simplificado del IVA.

II: Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de septiembre de 2011. Asuntos C-180/10 y C-181/10 (Slaby y Kué).

Hecho imponible – Concepto de actividad empresarial – Concepto de empresario – Personas físicas que venían ejerciendo una actividad

agrícola utilizando un terreno que posteriormente es reclaificado como edificable – Ventas de tales terrenos calificados como edificables.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de octubre de 2011. Asunto C-421/10 (Stoppelkamp).

Sujeto pasivo – Supuesto de "inversión del sujeto pasivo" en el caso de operaciones realizadas por un empresario no establecido en el Estado miembro en el que se considera realizada la operación – Determinación de cuando el empresario que realiza la operación no está establecido en el Estado en el que se considera realizada la operación – Empresario que tiene su domicilio o residencia habitual en el Estado miembro en el que se considera realizada la operación, pero que tiene la sede de su actividad económica en un Estado distinto.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de octubre de 2011. Asunto C-530/09 (Inter-Mark Group).

Reglas de localización – Regla que resulta aplicable a una prestación de servicios que consiste en diseñar, transportar, montar y poner a disposición temporal puestos (stands) para clientes que exponen sus productos o servicios en ferias de muestras y exposiciones.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de octubre de 2011. Asunto C-93/10 (GFKL Financial Services).

Hecho imponible - Conceptos de "prestaciones de servicios a título oneroso" y de "actividad económica (actividad empresarial)" – Operador que adquiere créditos de dudoso cobro por un precio inferior a su valor nominal, asumiendo el riesgo de impago por los deudores.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de octubre de 2011. Asunto C-504/10 (Tanoarch).

Deducciones – Derecho de una empresa a la deducción del IVA que ha soportado por la adquisición de una parte de la cotitularidad de un derecho sobre una invención, siendo cotitular previamente de una parte de dicho derecho – Posible existencia de abuso de derecho comunitario.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de noviembre de 2011. Asuntos acumulados C-259/10 y C-260/10 (Rank Group).

Exenciones – Juego - Apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero - Bingo monitorizado con premios en metálico - Máquinas tragaperras – Diferencia de trato en el IVA – Principio de neutralidad fiscal.

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de noviembre de 2011. Asunto C-444/10 (Schriever).

Hecho imponible – Supuestos de no sujeción – Transmisión de una "unidad económica autónoma" – Empresario que transmite a otro la propiedad de las existencias y el equipamiento comercial de su comercio minorista, pero que tan sólo le arrienda el local comercial de su propiedad en el que venía desarrollando tal actividad.

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 9 de junio de 2011. Nº de recurso 6394/2009.

Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones – Renuncia a la aplicación de la exención – Requisito de que el adquirente de la edificación tenga derecho a la deducción total del IVA que le repercutirá el transmitente de la edificación si se produce la renuncia a la exención del IVA aplicable en principio a la transmisión.

9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 13 de junio de 2011. Nº de recurso 1028/2009.

Exenciones – Seguros – Servicios de mediación en operaciones de seguro – Contratos de distribución de pólizas de seguro suscritos entre dos compañías aseguradoras: no constituyen servicios de mediación en operaciones de seguro.

10. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 13 de junio de 2011, de 27 de junio de 2011 y de 18 de julio de 2011. Números de recurso, respectivamente, 5544/2008, 419/2009 y 570/2009.

Supuestos de no sujeción – Operaciones realizadas por Comunidades de Regantes – El supuesto de no sujeción no resulta aplicable respecto de los suministros efectuados por la Comunidad a los comuneros, de agua desalinizada por la Comunidad o adquirida por la misma a terceros.

11. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 22 de junio de 2011. Nº de recurso 1584/2006.

Tipo impositivo – Tipo reducido – Prueba de la concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación de un tipo reducido: corresponde aportarla a la empresa que pretende la aplicación del tipo reducido – Entregas de diversos productos de lencería a hospitales (sábanas, batas y demás ropas).

12. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 11 de julio de 2011. Nº de recurso 372/2008.

Exenciones – Exportaciones de bienes con destino Canarias – Prueba de la salida de los bienes del territorio de aplicación del IVA español con destino a Canarias – Medios de prueba – Posibilidad de acreditar la salida mediante mediante medios de prueba distintos del DUA (autoliquidación mediante la que se realizó el pago del IGIC en Canarias,

facturas y cuadernos ATA).

13. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 15 de julio de 2011. Números de recurso 98/2008 y 132/2008.

Hecho imponible – Actuaciones de las Organizaciones de Productores en la gestión de ayudas comunitarias: no pueden considerarse realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial y no están por tanto sujetas al IVA.

III. Doctrina Administrativa

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1732-11, de 6-7-2011.

Exenciones – Servicios de asistencia social – Tipos reducidos - Servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centros de día y noche y atención residencial – Servicios prestados a personas en situación de dependencia.

2. Dirección General de Tributos, contestación nº V1800-11, de 12-7-2011.

Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Segundas o ulteriores entregas de edificaciones - Entrega de un inmueble realizada por una sociedad mercantil que previamente lo había adquirido a la promotora del mismo antes de su terminación, en virtud de un contrato en virtud del cual la referida promotora se obligaba asimismo a finalizar la construcción del inmueble.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1804-11, de 12-7-2011.

Exenciones – Seguros - Servicios prestados por agencias de suscripción de riesgos por cuenta y en representación de entidades aseguradoras y reaseguradoras.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0015-11, de 12-7-2011.

Deducciones – Régimen de deducción en sectores diferenciados de actividad – Sector diferenciado con porcentaje de deducción 100%, constituido por las actividades de celebración de espectáculos deportivos y de arrendamiento de inmuebles, y sector diferenciado constituido por la actividad de gestión de apuestas con porcentaje de deducción del 0% - Bien de inversión constituido por un hipódromo y sus instalaciones conexas y demás elementos propios del mismo, que inicialmente se encontraba afecto exclusivamente a la actividad de celebración de espectáculos deportivos y de arrendamiento de inmuebles, y que posteriormente pasa a ser utilizado también en el sector diferenciado constituido por la actividad de gestión de apuestas que únicamente se desarrolla durante 17 días al año.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1899-11, de 29-7-2011.

Operaciones intracomunitarias – Empresa española que adquiere, a una empresa belga con establecimiento permanente en España, determinadas mercancías procedentes de Alemania – Las mercancías entregadas a la empresa española tienen origen y destino en el territorio de aplicación del IVA español – Operaciones existentes a efectos del IVA español – Sujeto pasivo del IVA correspondiente a la entrega de mercancías que la empresa belga realiza a la empresa española.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1901-11, de 29-7-2011.

Establecimiento permanente – Concepto - Empresa con sede en el extranjero que arrienda determinado espacio en las instalaciones de su cliente radicadas en España, con el fin de almacenar en el mismo los productos de su propiedad que introduce en España – La actividad en España de la referida empresa con sede en el extranjero consiste en realizar importaciones de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes y operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias de bienes (transferencias de bienes de su propiedad desde Alemania a España), para proceder posteriormente a la venta de los mismos en el territorio de aplicación del IVA español a un único cliente (una compañía española) o bien para realizar entregas intracomunitarias de tales bienes a otros clientes de la Unión Europea - Sujeto pasivo – Intervención o no del establecimiento permanente que podría en su caso tener la empresa extranjera en España, en la realización de las entregas de bienes que dicha empresa realiza en España.

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1902-11, de 29-7-2011.

Reglas de localización – Aplicación de la regla prevista en el artículo 70.dos de la Ley del IVA: servicios que inicialmente se considerarían efectuados en el territorio de un país que no forma parte de la Unión Europea, pero que finalmente se considerarían efectuados en el territorio de aplicación del IVA español por realizarse en este último territorio la utilización o explotación efectiva de tales servicios – Servicios prestados por la sucursal en España de una empresa con sede en Reino Unido, a compañías del mismo Grupo empresarial con sede en Estados Unidos, consistentes en lo siguiente: (i) la intermediación en las ventas de software estandarizado que dichas compañías americanas realizan a clientes españoles, siendo estos últimos clientes quienes figuran como importadores en España del correspondiente producto, y (ii) servicios de consultoría, asesoría, y mantenimiento del referido software – Sujeto pasivo – Intervención o no de la sucursal en España de la empresa con sede en el Reino Unido, en la realización de las referidas prestaciones de servicios efectuadas para empresas del Grupo radicadas en Estados Unidos.

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1911-11, de 3-8-2011.

Sujeto pasivo - Empresa británica que realiza entregas de energía eléctrica y ventas de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que se consideran realizadas en el territorio de aplicación del IVA español – Intervención o no en la realización de tales operaciones de la sucursal que dicha empresa tiene en el referido territorio.

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1961-11, de 6-9-2011.

Devengo – Servicios consistentes en la elaboración de un plan de seguridad y salud en el trabajo – Tipo impositivo – Modificación legal del tipo de gravamen – Aplicación del tipo vigente en el momento en que se produce el devengo del impuesto que grava la operación.

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1977-11, de 6-9-2011.

Establecimiento permanente – Concepto – Instalaciones para almacenamiento y distribución de mercancías – Agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la empresa - Sujeto pasivo – Intervención o no del posible establecimiento permanente en la realización de las entregas de bienes – Facturación – Número de identificación que debe hacerse constar en las facturas que expida una entidad con sede en Bélgica pero con establecimiento permanente en España, por las operaciones sujetas al IVA español que realiza dicha empresa – Devoluciones – Régimen particular de devolución a empresas no establecidas – Procedimiento a seguir por una empresa con sede en Bélgica pero que cuenta con un establecimiento permanente en España, para recuperar las cuotas del IVA soportada por la misma con ocasión de la adquisición de bienes o servicios que no son utilizados en la realización de operaciones en las que intervenga el establecimiento permanente en España.

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2064-1, de 15-9-2011.

Reglas de localización – Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en la compraventa de entradas de espectáculos deportivos o culturales, efectuados a través de un portal web – La empresa que presta los servicios de mediación nunca es propietaria de la entrada y cobra una comisión tanto del vendedor como del comprador.

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2214-11, de 23-9-2011.

Establecimiento permanente – Concepto – Instalaciones para almacenamiento y distribución de mercancías – Almacén que no es propiedad de la empresa con sede en el extranjero, sino que se gestiona por un tercero en nombre y por cuenta de dicha empresa – Intervención o no del posible establecimiento permanente en la realización de las entregas de bienes.

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2261-11, de 27-9-2011.

Empresa dedicada a la actividad de organización de congresos y exposiciones para terceros promotores de tales eventos, y para participantes en los mismos – Reglas de localización aplicables respecto de las distintas clases de servicios que presta dicha empresa – Tipo impositivo aplicable – Procedencia de la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes.

IV. World VAT News

1. EU VAT rates update
2. Andorra - VAT system to be introduced in Andorra
3. Australia - GST refunds must be granted within 14 days
4. Australia – Tax Administration obliged to refund GST 'net amount' in a timely way...for now
5. Belgium - VAT changes to private use of company assets
6. Belgium - Government suspends administrative decision on the VAT treatment of the private use of company assets
7. Canada - Harmonization of QST regime
8. Canada - Quebec Sales Tax increase
9. China - Pilot programme of VAT reform to be launched in Shanghai from 1 January 2012
10. China - Verification of VAT invoices possible after 180 days if delay caused by "objective reasons"
11. China - Application of Business Tax in asset restructuring transactions clarified
12. China - VAT incentive for qualified software products extended
13. China - Detailed implementation rules released for VAT reform pilot program in Shanghai
14. China - New VAT returns to be introduced in Shanghai for VAT reform pilot program
15. Czech Republic – Several changes as from 1 January 2012
16. Colombia - Clarification of VAT exemption for services provided in Colombia and used abroad
17. Finland - Proposal to change VAT rate on newspaper and periodical subscriptions
18. Finland - Guidance on VAT treatment of social welfare services updated
19. Finland - Court rules on deductibility of costs relating to sale of forest estates
20. France - Application of reduced rates to supply of electronic books
21. France - Tax on hotel accommodation withdrawn
22. France - Increase in reduced VAT rate
23. Germany - Reverse charge on supply of mobile phones
24. Germany - Retroactive amendments to e-invoicing rules
25. Germany - Proof of intra-Community supplies
26. Iceland - VAT rates modified
27. India - Tax authorities clarify liability to Service Tax
28. India - Electronic filing of Excise and Service Tax returns mandatory

29. India - Court clarifies liability to Central Sales Tax in turnkey contract
30. India - Court rules on input tax credit where sales tax not paid
31. India - SIM-Cards (pre-paid, post-paid), recharge coupons, value added services, mobile telephone rentals, sharing of infrastructure not liable to VAT as sale or deemed sale
32. India - Karnataka court rules on VAT treatment of development of customized software
33. Italy - Guidance on application of new standard VAT rate
34. Italy - Quarterly VAT refund form
35. Italy - Clarifications to VAT reporting obligation
36. Japan - Japanese consumption tax to be increased in two phases
37. Lithuania - Binding ruling procedure to come into effect
38. Lithuania - Import VAT
39. Luxembourg - New VAT rate on e-books
40. Netherlands - Reduced VAT rate on renovation and maintenance of houses terminated
41. Netherlands - New procedure proposed for simplified triangular transactions
42. Netherlands - New explanatory notes on reduced VAT rate
43. New Zealand - Credit card surcharges considered part of underlying supply
44. Poland - Guidance on tax number for foreign branch
45. Poland - Practical impact of Loyalty Management and Baxi Group case
46. Portugal - VAT rate increased on electricity and natural gas
47. Portugal - Budget proposal for 2012 – VAT rates and other changes
48. Portugal - Approval of 2012 budget law
49. Spain - Several developments in Spanish VAT
50. Sweden – Reduction in VAT rate on restaurant services
51. Turkey - Increase in Special Consumption Tax Rates
52. United Arab Emirates - Introduction of VAT announcement
53. United Kingdom - Taxation treatment of remote gambling
54. United Kingdom - Mirrlees Review of tax system
55. United Kingdom - VAT and salary sacrifice – “grandfathering” confirmed
56. United Kingdom - Low Value Consignment Relief to be withdrawn from 1 April 2012
57. United Kingdom - UK Finance Bill 2012 – Indirect Tax measures
58. Uruguay - New rules for leasing contracts
59. Uruguay - VAT rate reduction Bill

I. Normativa.

1. **Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (*nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo: entregas de bienes inmuebles que sean realizadas a partir de 1 de enero de 2012, en la fase común o como consecuencia de la fase de liquidación de un concurso*).**

El apartado ciento dieciocho del artículo único de esta Ley modifica la Ley 37/1992, reguladora del IVA, introduciendo una nueva letra e), en el artículo 84, apartado uno, número 2º de esta última Ley.

Dicha modificación supone que, en el caso de las entregas de bienes inmuebles que sean realizadas a partir de 1 de enero de 2012, en la fase común o como consecuencia de la fase de liquidación de un concurso, el sujeto pasivo del IVA a que estén sujetas dichas entregas será el destinatario de las mismas, en virtud del procedimiento usualmente conocido como de "inversión del sujeto pasivo". Y ello, tanto en el caso de concursos que se hubiesen iniciado con anterioridad a dicha fecha, como en el caso de concursos que se inicien a partir de la misma.

2. **Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, por el que se introducen determinadas modificaciones en las declaraciones informativas modelo 340 (datos anotados en los Libros registro del IVA) y modelo 347 (operaciones con terceras personas), y Orden EHA/3378/2011, de 1 de diciembre de 2011, relativa a los citados modelos de declaraciones informativas.**

Finalmente ha sido aprobado el Real Decreto a cuyo proyecto nos referíamos en nuestro Boletín de Agosto-Septiembre de este mismo año.

Mediante este Real Decreto 1615/2011, se han introducido las siguientes modificaciones relativas a la declaración informativa modelo 340 (declaración de los datos anotados en los Libros Registro del IVA), y a la declaración informativa modelo 347 (declaración de operaciones con terceras personas).

Los aspectos fundamentales de tales modificaciones contenidas en el Real Decreto son los que se indican a continuación.

- *Modelo 340 (declaración de los datos anotados en los Libros Registro del IVA).*

Se aplaza hasta 2014 la entrada en vigor de la generalización de la obligación de presentar el modelo 340 de declaración informativa conteniendo los datos anotados en los Libros Registros del IVA (facturas emitidas, facturas recibidas, bienes de inversión), que con anterioridad a la aprobación de este Real Decreto estaba prevista para enero de 2012.

Ahora bien, siguen estando obligadas a presentar dicho modelo 340 aquellas empresas que estén incluidas en el procedimiento de devolución mensual del IVA (tanto las que ya lo estén y en tanto se mantengan en

dicho procedimiento, como aquellas otras que opten por la inclusión en tal procedimiento de devolución).

Las empresas que presenten la declaración informativa modelo 340 no estarán obligadas a presentar en ningún caso el modelo 347 (declaración de operaciones con terceras personas), si bien deberían incluir en el modelo 340 determinada información específica que anteriormente estaba previsto que debía ser consignada en todo caso de manera separada en el modelo 347.

- *Modelo 347 (declaración de operaciones con terceras personas).*

Mantiene su carácter de declaración anual, si bien los datos relativos a operaciones con clientes y proveedores deberán desglosarse de manera separada por trimestres naturales. A tales efectos, las operaciones se entenderían realizadas en el período en el que el documento justificativo de las mismas deba ser anotado en el correspondiente Libro Registro del IVA.

No se modifica la situación actual, en la que únicamente deben declararse las operaciones con un determinado cliente o proveedor cuando las mismas superen el umbral de 3.005,06 euros durante el año natural a que corresponda la declaración.

Respecto del plazo de presentación del modelo 347, la Orden EHA/3378/2011, de 1 de diciembre (BOE 12 de diciembre de 2011) adelanta el plazo de presentación de la declaración al mes de febrero del año siguiente al que la declaración se refiera (en vez de ser el mes de marzo de dicho año como venía siendo con anterioridad), si bien la Orden establece asimismo que, de forma transitoria, el modelo 347 correspondiente al año 2011 sea presentado durante el mes de marzo de 2012.

El Real Decreto entró en vigor el día 27 de noviembre de 2011, por lo que la declaración informativa modelo 347 correspondiente al año 2011, a presentar en marzo de 2012 tal y como acabamos de señalar, deberá ajustarse ya a la nueva regulación contenida tras las modificaciones introducidas por el Real Decreto a que nos estamos refiriendo. Por tanto, y en particular, la información correspondiente a la declaración anual de 2011 deberá presentarse desglosada de manera separada por trimestres naturales.

La citada Orden EHA/3378/2011, de 1 de diciembre (BOE 12 de diciembre de 2011) ha aprobado la nueva versión del modelo 347.

3. Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrolla para el año 2012 el régimen simplificado del IVA.

Esta Orden desarrolla para el año 2012 determinados aspectos de aplicación del régimen simplificado del IVA.

No incorpora modificación alguna para el año 2012 en relación con la Orden EHA/3063/2010, de 25 de noviembre, relativa a la aplicación del régimen simplificado para el año 2011.

II. Jurisprudencia.

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de septiembre de 2011. Asuntos C-180/10 y C-181/10 (Slaby y Kué).

Hecho imponible – Concepto de actividad empresarial – Concepto de empresario – Personas físicas que venían ejerciendo una actividad agrícola utilizando un terreno que posteriormente es reclasificado como edificable – Ventas de tales terrenos calificados como edificables.

Según lo previsto en el artículo 12.1 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, los Estados miembros podrán considerar como empresarios a efectos del IVA a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades empresariales mencionadas en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 9 de la misma Directiva (actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales y asimiladas), y en particular a quienes realicen la entrega de un terreno edificable. El apartado 3 del mismo artículo 12 establece que serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no que se definan como tales por los Estados miembros.

Dicha previsión contenida en la Directiva estaría esencialmente incorporada al derecho interno español mediante lo dispuesto en el artículo 5.uno.d) de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, que establece que tendrán la condición de empresarios a efectos del IVA quienes efectúen la urbanización de terrenos destinados a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

Pues bien, en la citada sentencia, el TJUE ha señalado lo que se indica a continuación, respecto de la sujeción al IVA de las entregas de determinados terrenos efectuadas por las personas físicas propietarias de los mismos que venían ejerciendo una actividad agrícola utilizando tales terrenos, cuando resulta que dichos terrenos han sido posteriormente recalificados como edificables:

“La entrega de un terreno edificable debe ser considerada sujeta al impuesto sobre el valor añadido en virtud de la normativa nacional de un Estado miembro si este Estado ha hecho uso de la facultad prevista en el artículo 12, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE (...), independientemente del carácter continuado en el tiempo de la operación o de si la persona que haya efectuado la entrega ejerce una actividad de fabricante, de comerciante o de prestador de servicios, siempre y cuando esta operación no constituya el simple ejercicio del derecho de propiedad por su titular.”

Una persona física que haya ejercido una actividad agrícola en un terreno recalificado como terreno edificable a raíz de una modificación de los planes urbanísticos llevada a cabo por motivos independientes de su voluntad no ha de ser considerada sujeto pasivo del IVA [empresaria a efectos del IVA] en el sentido de los artículos 9, apartado 1, y 12, apartado 1, de la Directiva 2006/112 (...), cuando lleva a cabo la venta de dichos terrenos si estas ventas se inscriben en el marco de la gestión de su patrimonio privado.

Por el contrario, si, para llevar a cabo dichas ventas, esta persona realiza gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 (...), debe considerarse que ejerce una «actividad económica» en el sentido de dicho artículo y, consiguientemente, debe ser considerada sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido [empresario a efectos del IVA].

El hecho de que esta persona sea un «agricultor en régimen de tanto alzado» en el sentido del artículo 295, apartado 1, punto 3, de la Directiva 2006/112 [agricultor en régimen especial de la agricultura] (...) carece de relevancia a este respecto”.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de octubre de 2011. Asunto C-421/10 (Stoppelkamp).

Sujeto pasivo – Supuesto de “inversión del sujeto pasivo” en el caso de operaciones realizadas por un empresario no establecido en el Estado miembro en el que se considera realizada la operación – Determinación de cuando el empresario que realiza la operación no está establecido en el Estado en el que se considera realizada la operación – Empresario que tiene su domicilio o residencia habitual en el Estado miembro en el que se considera realizada la operación, pero que tiene la sede de su actividad económica en un Estado distinto.

En determinados supuestos en los que, la empresa que realiza una entrega de bienes o una prestación de servicios en un determinado Estado miembro de la UE, resulta que no está establecida en dicho Estado, la normativa comunitaria reguladora del IVA (actualmente la Directiva 2006/112/CE, y con anterioridad la Directiva 77388/CEE) prevé que, o bien resulte obligatorio que sea la empresa destinataria de tales operaciones quien tenga la condición de sujeto pasivo del IVA que las grava, o bien la facultad de los Estados miembros de designar como sujeto pasivo al destinatario de la operación.

Dichas previsiones de la normativa comunitaria se encuentran incorporadas al derecho interno español mediante lo dispuesto en el artículo 84.uno.2º de la Ley 37/1992, reguladora del IVA.

Pues bien, en la presente sentencia, el TJUE ha considerado que, en el caso de un empresario individual que tenía la sede de su actividad económica en Austria, y que realizaba determinadas operaciones que se consideraban efectuadas a

efectos del IVA en Alemania, país este último en el que dicho empresario tenía su residencia o domicilio habitual, hay que considerar que dicho empresario no está establecido a efectos del IVA en Alemania, a efectos de determinar quien tiene la condición de sujeto pasivo del IVA alemán que grava las operaciones realizadas por el mismo en Alemania, pues a tales efectos es relevante es el lugar en donde dicho empresario tiene la sede de su actividad económica (Austria), careciendo totalmente de relevancia cual es lugar en donde tiene su domicilio o residencia particular.

Señala asimismo el Tribunal que, a efectos de determinar el lugar de establecimiento de un empresario, el lugar del domicilio o residencia habitual del mismo sólo puede tenerse en cuenta cuando falten los elementos de conexión directamente vinculados a la actividad económica ejercida por el mismo, como son la sede de dicha actividad económica o un establecimiento permanente desde el que realice tal actividad.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de octubre de 2011. Asunto C-530/09 (Inter-Mark Group).

Reglas de localización – Regla que resulta aplicable a una prestación de servicios que consiste en diseñar, transportar, montar y poner a disposición temporal puestos (stands) para clientes que exponen sus productos o servicios en ferias de muestras y exposiciones.

En una muestra mas de la complejidad y la dificultad que presenta el sistema de reglas de localización a aplicar para determinar el lugar en donde a efectos del IVA deben considerarse realizadas las prestaciones de servicios, el TJUE ha establecido en esta sentencia que, una prestación de servicios que consiste en diseñar, transportar, montar y poner a disposición temporal puestos (stands) para clientes que exponen sus productos o servicios en ferias de muestras y exposiciones (prestación de servicios distinta de la prestación de servicios que el promotor-organizador de la feria presta a ese mismo cliente), es susceptible de ser clasificada, y debe ser clasificada, según los casos, en alguna de las siguientes categorías de servicios relevantes a efectos de la aplicación del citado sistema de reglas de localización:

- a) En la categoría de "prestaciones de publicidad", en aquellos casos en los que el puesto (stand) se concibe o utiliza con fines publicitarios.
- b) En la categoría de prestaciones de servicios calificados como "actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas, de entretenimiento o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades", en aquellos casos en los que el puesto (stand) se diseña y pone a disposición del cliente para una determinada feria o exposición de tema cultural, artístico, deportivo, docente, recreativo, de entretenimiento o similar, o cuando corresponde a un modelo cuya forma, tamaño, composición material o aspecto hayan sido fijados por el organizador de una feria o exposición determinada.

- c) En la categoría de servicios consistentes en el "arrendamiento de bienes muebles corporales (excluidos los medios de transporte y los contenedores)", en aquellos casos en los que la puesta a disposición temporal de los elementos constitutivos del puesto (stand) sea el elemento determinante de la prestación de servicios en cuestión.

Cabe resaltar de una manera especial el hecho de que, en contra de lo que había sido mantenido por alguna de las partes que intervinieron en el procedimiento, resulte que el TJUE haya rechazado expresamente en esta sentencia la posibilidad de que los servicios a que se refiere la misma puedan considerarse incluidos en algún caso dentro de la categoría de "servicios relacionados con bienes inmuebles". Y hay que resaltar esta circunstancia porque la Administración tributaria española ha venido precisamente considerando, como "servicios relacionados con bienes inmuebles", a servicios cuyo contenido coincide esencialmente con el de los servicios respecto de los que se ha pronunciado el TJUE en la presente sentencia. Tal criterio de la Administración española debe por tanto considerarse como no válido.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de octubre de 2011. Asunto C-93/10 (GFKL Financial Services).

Hecho imponible - Conceptos de "prestaciones de servicios a título oneroso" y de "actividad económica (actividad empresarial)" – Operador que adquiere créditos de dudoso cobro por un precio inferior a su valor nominal, asumiendo el riesgo de impago por los deudores.

En relación con el supuesto de hecho a que se refiere la presente sentencia, el TJUE ha concluido que, cuando un operador compra créditos de dudoso crédito por un precio inferior a su valor nominal, asumiendo el riesgo de impago por los deudores, dicho operador no está realizando en favor del vendedor de dichos créditos una prestación de servicios a título oneroso en el ejercicio de una actividad económica (en el ejercicio de una actividad empresarial) que haya de considerarse sujeta al IVA, cuando la diferencia entre el valor nominal de dichos créditos y el precio de compra de éstos refleja el valor económico efectivo de los citados créditos al tiempo de su cesión.

El alcance exacto del contenido de esta sentencia no puede comprenderse si no es en conexión con el contenido de la sentencia del propio TJUE de 26 de junio de 2003 en el asunto C-305/01, MKG-Factoring, en la que el Tribunal consideró que cuando un operador compra créditos asumiendo el riesgo de impago por los deudores y aplica a sus clientes (vendedores de los créditos) una comisión, hay que entender que que dicho operador está efectuando en favor de tales "clientes" (vendedores de los créditos) una prestación de servicios a título oneroso consistente en la gestión de cobro de créditos que está sujeta y no exenta del IVA.

5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de octubre de 2011. Asunto C-504/10 (Tanoarch).

Deducciones – Derecho de una empresa a la deducción del IVA que ha soportado por la adquisición de una parte de la cotitularidad de un derecho sobre una invención, siendo cotitular previamente de una parte de dicho derecho – Posible existencia de abuso de derecho comunitario.

En esta sentencia, el TJUE ha declarado que una empresa tiene en principio derecho a la deducción del IVA que ha soportado por la adquisición de una parte de la cotitularidad de un derecho sobre una invención, siendo cotitular previamente de una parte de dicho derecho.

Ha señalado asimismo el TJUE, que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si, habida cuenta de las circunstancias de hecho que concurran en el caso concreto planteado, existe o no abuso de derecho comunitario en la referida deducción. A este respecto, recuerda el Tribunal que, según su jurisprudencia, que la declaración de existencia de una práctica abusiva del derecho comunitario en materia de IVA exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate se limita a obtener dicha ventaja fiscal.

6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de noviembre de 2011. Asuntos acumulados C-259/10 y C-260/10 (Rank Group).

Exenciones – Juego - Apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero - Bingo monitorizado con premios en metálico - Máquinas tragaperras – Diferencia de trato en el IVA – Principio de neutralidad fiscal.

En la presente sentencia, el TJUE ha declarado lo siguiente en relación con la incidencia del principio de neutralidad fiscal respecto de una situación en que el tratamiento en el IVA sería diferente en lo que se refiere a distintas modalidades de juego:

- a) El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que una diferencia de trato en cuanto al IVA entre dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor, y que satisfacen las mismas necesidades de éste, basta para declarar una infracción de dicho principio. Así pues, tal infracción no exige que se declare además la existencia efectiva de competencia entre los servicios en cuestión o una distorsión de la competencia motivada por dicha diferencia de trato.

- b) Ante una diferencia de trato entre dos juegos de azar en relación con la concesión de una exención del IVA con arreglo al artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE, el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no procede tener en cuenta que estos dos juegos son objeto de tipos diferentes de autorización y están sometidos a regímenes jurídicos diferentes en materia de control y de regulación.
- c) Para valorar, a la vista del principio de neutralidad fiscal, si dos tipos de máquinas tragaperras son similares y exigen el mismo trato con respecto al IVA, se debe comprobar si la utilización de dichos tipos es comparable desde el punto de vista del consumidor medio y responde a las mismas necesidades de éste, para lo cual los elementos que pueden ser tenidos en cuenta a tales efectos son, en particular, los límites mínimos y máximos de las apuestas y de los premios y las posibilidades de ganar.
- d) El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo no puede solicitar la devolución del IVA pagado en determinadas prestaciones de servicios alegando una infracción de dicho principio, cuando las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trata consideraron exentas, en la práctica, prestaciones de servicios similares, pese a no estar exentas del impuesto sobre el valor añadido con arreglo a la normativa nacional pertinente.
- e) El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que ha hecho uso de la facultad de apreciación conferida por el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva 77/388/CEE, eximiendo del IVA la puesta a disposición de cualquier medio destinado a juegos de azar, si bien excluyendo de esta exención una categoría de máquinas que cumplen ciertos criterios, no puede oponer a una solicitud de devolución del IVA, basada en la infracción de este principio, el hecho de haber reaccionado con la diligencia debida ante el desarrollo de un nuevo tipo de máquina que no cumple esos criterios.

7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de noviembre de 2011. Asunto C-444/10 (Schriever).

Hecho imponible – Supuestos de no sujeción – Transmisión de una "unidad económica autónoma" – Empresario que transmite a otro la propiedad de las existencias y el equipamiento comercial de su comercio minorista, pero que tan sólo le arrienda el local comercial de su propiedad en el que venía desarrollando tal actividad.

El artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al IVA, faculta a los Estados miembros para que los mismos puedan considerar que no existe entrega de bienes a efectos del IVA en aquellos casos en los que un empresario transmite a otro "una universalidad total o parcial de bienes", y para considerar que en tales casos el adquirente continúa con la personalidad del transmitente.

El legislador español ha hecho uso de la citada facultad a través de lo dispuesto en el número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, precepto este en cuyo primer párrafo, según la redacción formalmente desde el 26 de diciembre de 2008, establece que no estará sujeta al IVA *“la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte de un patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios”*.

La vigente redacción del número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992, tiene claramente su origen en lo establecido por el TJUE en su sentencia de 27 de noviembre de 2003 en el asunto C-497/01, Zita Modes, en la que dicho Tribunal interpretó el alcance de lo previsto en aquel momento en el artículo 5.8 de la Directiva 77/388/CEE (y que posteriormente, y en los mismos términos, figura en el citado artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE).

Pues bien, en la presente sentencia, el TJUE ha concluido lo siguiente en relación con la aplicación de lo previsto en el artículo 5.8 de la Directiva 77/388/CEE (actualmente en el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE), respecto del supuesto de hecho que le era planteado:

“El artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE (...), debe interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de esta disposición, la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma”.

Por su indudable interés, recogemos a continuación algunos de los argumentos que consideramos más relevantes de entre los expuestos por el Tribunal en su sentencia:

“22 (...) por lo que respecta al concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes», a que se refiere el artículo 5, apartado 8, primera frase, de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que éste constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión que debe recibir, en toda la Unión, una interpretación uniforme. A falta de una definición de este concepto en la Sexta Directiva o de remisión expresa al Derecho de los Estados miembros, su sentido y su alcance deben buscarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia Zita Modes, antes citada, apartados 32 a 35).

23 Precisamente, a la luz del contexto del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y del objetivo perseguido por ésta, el Tribunal de Justicia consideró que esta disposición está encaminada a permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas,

simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado (sentencia Zita Modes, antes citada, apartado 39).

- 24 *Asimismo, el Tribunal de Justicia declaró que, habida cuenta de esta finalidad, el concepto de «transmisión [...] de una universalidad total o parcial de bienes» debe interpretarse en el sentido de que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias (véanse las sentencias antes citadas Zita Modes, apartado 40, y SKF, apartado 37).*
- 25 *De ello resulta que, para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma.*
- 26 *La cuestión de si este conjunto debe contener, en particular, bienes tanto mobiliarios como inmobiliarios debe apreciarse a la luz de la naturaleza de la actividad económica de que se trate.*
- 27 *En el caso de que una actividad económica no requiera la utilización de locales específicos o equipados de instalaciones fijas necesarias para llevar a cabo la actividad económica, puede haber una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble.*
- 28 *En cambio, no es posible considerar que existe tal transmisión, en el sentido de la citada disposición, sin que el cesionario tome posesión de los locales comerciales cuando la actividad económica de que se trata consiste en la explotación de un conjunto inseparable de bienes muebles e inmuebles. En particular, si los locales comerciales están equipados con instalaciones fijas necesarias para desarrollar la actividad económica, dichos inmuebles deben formar parte de los elementos enajenados para que se produzca una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de la Sexta Directiva.*
- 29 *Del mismo modo, también puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si éste dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate.*
- 30 *Cualquier otra interpretación provocaría una distinción arbitraria entre, por una parte, las transmisiones realizadas por los propietarios de los locales donde se encuentran los establecimientos mercantiles o la parte de la empresa cuya cesión se pretende y, por otra, las realizadas por los cedentes que solamente son titulares de un derecho de arrendamiento sobre esos mismos locales. En efecto, ni la redacción del artículo 5,*

apartado 8, de la Sexta Directiva ni su finalidad dejan suponer que estos últimos no puedan realizar la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la citada disposición.

- 31 *Por añadidura, el importe del IVA a pagar en concepto de la transmisión de una empresa o de una parte de una empresa puede suponer una carga especialmente elevada para el cesionario en comparación con los recursos de la empresa de que se trate, incluso en el caso de que la universalidad de bienes transmitida no tenga inmuebles. Por ello, es conforme a la finalidad de la disposición de que se trata, como resulta del apartado 23 de la presente sentencia, conceder un tratamiento especial también a las transmisiones de una universalidad de bienes concomitantes a la celebración de un arrendamiento de locales comerciales (véase, en este sentido, la sentencia Zita Modes, antes citada, apartado 41).*
- 32 *De las consideraciones anteriores resulta que procede realizar una apreciación global de las circunstancias de hecho que caracterizan la operación controvertida para determinar si ésta está comprendida en el ámbito del concepto de transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la Sexta Directiva. En este marco, debe concederse especial importancia a la naturaleza de la actividad económica que se pretende ejercer.*
- 33 *Por lo que respecta, en particular, a la transmisión de las existencias y del equipamiento de un comercio minorista, ésta se realiza generalmente para permitir al adquirente continuar la gestión del citado comercio.*
- 34 *Incluso si se trata de una actividad económica que no puede desarrollarse sin disponer de locales comerciales, no es necesario, por regla general, para garantizar el mantenimiento del comercio minorista cedido, que el propietario del comercio lo sea también del inmueble en el que se encuentra el comercio.*
- 35 *En la medida en que la transmisión de las existencias y del equipamiento comercial es suficiente para permitir la continuidad de una actividad económica autónoma, la transmisión de los inmuebles no es determinante para calificar la operación como transmisión de una universalidad de bienes.*
- 36 *Además, cuando resulte que el desarrollo de la actividad económica de que se trate requiere que el adquirente utilice los mismos locales de los que dispuso el vendedor, nada se opone, en principio, a que la posesión se transmita mediante la celebración de un contrato de arrendamiento.*
- 37 *También es necesario, para la aplicación del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias (véase, en este sentido, la sentencia Zita Modes, antes citada, apartado 44).*
- 38 *A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que las intenciones que albergaba el adquirente pueden o, en determinados casos, deben tomarse en consideración al apreciar globalmente las circunstancias de una operación, siempre que éstas puedan deducirse a*

partir de elementos objetivos (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, 268/83, Rec. p. 655, apartado 24; de 26 de septiembre de 1996, *Enkler*, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 24; de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros*, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 47, así como de 18 de noviembre de 2010, X, C-84/09, Rec. p. I-0000, apartados 47 y 51).

- 39 *De los autos remitidos al Tribunal de Justicia resulta que, en el asunto principal, la transmisión de las existencias y del equipamiento comercial de los artículos de deporte concomitante al arrendamiento de los locales comerciales permitió al adquirente desarrollar la actividad económica autónoma llevada a cabo anteriormente por el vendedor. A este respecto, consta que dicha transmisión no puede considerarse una mera venta de existencias de productos. En efecto, tanto las existencias como el equipamiento comercial formaban parte del conjunto de bienes cedidos. Asimismo, el hecho de que el cesionario llevase a cabo la explotación del comercio de deporte durante cerca de dos años confirma que su intención no era liquidar de inmediato la actividad en cuestión.*
- 40 *Por ello, el hecho de que los locales comerciales se entregaran únicamente en alquiler al adquirente, y no se vendieran a éste, no constituye, en el asunto principal, un obstáculo para que dicho adquirente desarrolle la actividad del vendedor.*
- 41 *Por último, el órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de si la duración del arrendamiento y la forma de finalizar éste deben tomarse en consideración para apreciar si la transmisión de un establecimiento comercial o de una parte de una empresa pueden calificarse como transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva.*
- 42 *A este respecto, procede señalar que elementos como la duración del arrendamiento celebrado y las formas acordadas para finalizarlo deben ser tenidas en cuenta al apreciar globalmente la operación de transmisión de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, dado que pueden influir sobre dicha apreciación en caso de que puedan impedir la continuidad duradera de la actividad económica.*
- 43 *Sin embargo, la posibilidad de resolver un contrato de arrendamiento por tiempo indefinido previo preaviso a corto plazo no es, en sí misma, determinante para concluir que el cesionario tuviese la intención de liquidar de inmediato el establecimiento comercial o la parte de empresa transmitida. Por consiguiente, no puede denegarse la aplicación del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva sobre la base de dicho único motivo.*
- 44 *Esta interpretación es conforme con el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. En efecto, dicho principio se opone a que operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción de este impuesto (véanse, en particular, las sentencias de 7 de septiembre de 1999, *Gregg*, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 20, y de 10 de marzo de 2011, *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, Rec. p. I-0000, apartado 36). De ello resulta que se vulneraría dicho principio, si la posibilidad de aplicar*

el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva a una operación de transmisión de una universalidad de bienes, como la controvertida en el litigio principal, dependiese de las condiciones del contrato de arrendamiento, y, en particular de su duración y de su forma de resolución.

- 45 *Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de esta disposición, la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma”.*

8. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 9 de junio de 2011. Nº de recurso 6394/2009.

Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones – Renuncia a la aplicación de la exención – Requisito de que el adquirente de la edificación tenga derecho a la deducción total del IVA que le repercutirá el transmitente de la edificación si se produce la renuncia a la exención del IVA aplicable en principio a la transmisión.

En el supuesto de hecho a que se refiere esta sentencia resulta que, una sociedad mercantil que venía desarrollando la actividad de alquiler de locales industriales y la actividad de promoción inmobiliaria de edificaciones, adquirió en marzo de 2005 tres naves industriales a dos sociedades mercantiles, resultando en principio aplicable respecto de las transmisiones de tales naves el supuesto de exención del IVA previsto en el artículo 20.uno.22º de la Ley reguladora de dicho impuesto para las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones.

Pues bien, la controversia a que se refiere la sentencia consiste en determinar si concurría el requisito consistente en que la empresa adquirente de las naves industriales tuviese derecho a la deducción total del IVA que habrían de repercutirle los transmitentes de las referidas edificaciones en el supuesto de que se produjese la renuncia a la exención del IVA aplicable en principio a la transmisión de tales edificaciones, requisito este que es exigido por el apartado dos del citado artículo 20 de la Ley del IVA para que tal renuncia pudiera llevarse a cabo.

El Tribunal Supremo concluye que en el supuesto de hecho contemplado no concurría el citado requisito, y por tanto, no procedía la renuncia a la exención del IVA aplicable a la transmisión de las naves industriales, por los siguientes motivos.

“(…) de la documentación que obra en el expediente administrativo consta que en el ejercicio 2004 [la empresa adquirente] desarrollaba dos tipos de actividades, la de alquiler de locales industriales y la de promoción inmobiliaria

de edificaciones, actividades que no constituían sectores diferenciados de actividad, por cuanto que sus respectivos porcentajes de deducción no diferían en más de 50 puntos porcentuales.

Pues bien, a efectos de la renuncia a la exención contenida en el art. 20.Dos de la LIVA, se entiende que el adquirente tiene derecho a la deducción total del IVA soportado, cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar dicho tributo permita su deducción íntegra. En este caso, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el momento de la adquisición de las naves industriales, que, como ya se ha mencionado, se produjo el 3 de marzo de 2005, fue el que prevaleció como definitivo para el año natural anterior, esto es, el ejercicio 2004, en el que se aplicó, al no constituir las actividades desarrolladas por la mercantil sectores diferenciados, una prorrata general del 91%. Por tanto, no puede aceptarse que [la empresa adquirente de las naves industriales] tuviera derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado en el momento de la adquisición de tales naves, en cuanto que no se cumplían los requisitos para renunciar a la exención”.

9. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 13 de junio de 2011. Nº de recurso 1028/2009.

Exenciones – Seguros – Servicios de mediación en operaciones de seguro – Contratos de distribución de pólizas de seguro suscritos entre dos compañías aseguradoras: no constituyen servicios de mediación en operaciones de seguro.

Del contenido de la presente sentencia podemos resaltar los siguientes aspectos de la misma:

- a) La fijación que hace el Tribunal Supremos de los criterios jurisprudenciales relativos a los requisitos que deben concurrir para que resulte aplicable el supuesto de exención previsto en el artículo 20.uno.16º de la Ley del IVA respecto de *”los servicios de de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones [operaciones de seguro, reaseguro y capitalización], con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste”* (en la redacción de dicho precepto vigente desde el 19 de julio de 2006), o respecto de *”las prestaciones de servicios relativas a [las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización] realizadas por agentes, subagentes corredores y demás intermediarios de seguros y reaseguros”* (en la redacción del citado precepto que estuvo en vigor con anterioridad a la referida fecha. Tal posición es extraída por el TS a partir del contenido de la regulación de la referida exención en la normativa comunitaria (artículo 13.B).a) de la Directiva 77/388/CEE y artículo 135.1.a) de la Directiva 2006/112/CE) y de la interpretación que de esta última regulación ha realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su jurisprudencia.

- b) La aplicación que de dichos criterios hace el Tribunal Supremo respecto del caso concreto de los servicios que son prestados en virtud de dos específicos contratos de distribución de pólizas de seguros suscritos, en cada caso, entre dos compañías de seguros.

Respecto de los criterios jurisprudenciales relativos a la aplicación del referido supuesto de exención, el Tribunal Supremo ha señalado lo siguiente:

“De los analizados pronunciamientos [del Tribunal de Justicia de la Unión Europea] se obtienen los siguientes criterios jurisprudenciales:

1º) *La actividad de los agentes y de los corredores de seguro, en el sentido de la Sexta Directiva y, por lo tanto, en el de las normativas nacionales de transposición [entre nosotros, el artículo 20.Uno.16º de la Ley 37/1992], que como todas las nociones relativas a las exenciones ha de recibir una interpretación restrictiva (sentencias Taksatorringen, apartado 36, y Arthur Andersen, apartado 24), se refiere a las prestaciones realizadas por profesionales que tengan relación simultáneamente con el asegurador y el asegurado (sentencias Taksatorringen , apartado 44; Arthur Andersen, apartado 33; y Beheer, apartado 20).*

2º) *A tal efecto resulta irrelevante la naturaleza de la relación que vincule al agente o al corredor con las partes del contrato (sentencia Beheer, apartado 24). Tampoco es indispensable que mantenga con ellas una relación directa. Puede tratarse de un vínculo establecido a través de otro sujeto que sí se relacione de forma directa con los signatarios del contrato (sentencia Beheer, apartado 29).*

3º) *Por consiguiente, para determinar si nos encontramos ante operaciones exentas, se ha de acudir al contenido de las actividades controvertidas (sentencias Arthur Andersen, apartado 32, y Beheer, apartado 17), sin olvidar que resulta posible descomponer en diversos servicios diferentes la tarea de los corredores y de los agentes de seguros (sentencia Beheer, apartado 27).*

4º) *En todo caso, no basta con que esa tarea contribuya al objetivo esencial de una compañía de seguros, siendo menester que reúna las características de un agente del ramo, como buscar clientes o ponerlos en relación con el asegurador (sentencia Arthur Andersen , apartados 33, 34 y 36)”.*

Y respecto de la concurrencia de los citados requisitos en el caso concreto de los dos contratos objeto de controversia, el Tribunal Supremo llega a la conclusión de que en ninguno de ellos estamos ante servicios de mediación que pudiesen considerarse exentos del IVA en aplicación de lo previsto en el artículo 20.uno.16º de la Ley del IVA, por los siguientes motivos:

“El análisis de los contratos litigiosos revela que la conclusión a la que ha llegado la Sala de instancia resulta pertinente.

(a) *El primero, firmado el 2 de enero de 1998 entre «[Compañía distribuidora 1]» y «[Compañía de seguros 1]», tenía por objeto de la distribución de las pólizas*

de seguros suscrita por esta segunda mediante la red de distribución de que la primera disponía en nuestro país. «[Compañía de seguros 1]» mantenía plena y total libertad e independencia para decidir las coberturas y demás condiciones contractuales, delegando en «Compañía distribuidora 1]» el cobro de las primas devengadas correspondientes a las pólizas concertadas a través de su red de distribución. La remuneración de esta última consistía en un importe anual calculado sobre los gastos internos de adquisición, que incluían el coste de las actividades utilizadas en conjunto por ambas compañías necesarias para la producción de las primas nuevas y el mantenimiento de la cartera.

El descrito pacto se asemeja a las situaciones analizadas por el Tribunal de Justicia en las sentencias Skandia y Arthur Andersen, en los que una compañía de seguros o ajena al ramo ponía a disposición de una aseguradora sus medios materiales y personales para facilitar su tarea pero sin asumir los riesgos de la actividad, ni realizar mediación propiamente dicha, que era llevada a cabo por sus agentes. Poco tiene que ver, sin embargo, con la realidad del asunto Beheer, referida a la actividad de un corredor o de un agente que, realizando la actividad propia de su profesión, no se relacionaba directamente con las partes del contrato de seguro o reaseguro a cuya celebración contribuía, sino de forma indirecta por medio de otro mediador sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido que sí tenía relación directa con alguna de dichas partes. Falta el presupuesto indispensable para considerar aplicable al pacto analizado la doctrina de esa sentencia: el ejercicio por parte de «[Compañía distribuidora 1]» de la actividad mediadora.

(b) *A igual desenlace se ha de llegar en relación con el otro contrato, firmado el 31 de diciembre de 1998 entre «[Compañía de seguros 2]» y «[Compañía distribuidora 2]», por el que la primera utilizaba la red de distribución en España de la segunda, para la comercialización de pólizas de seguros de vida y en cuyo seno «[Compañía de seguros 2]» conservaba su plena y total libertad para decidir las coberturas, primas y demás condiciones contractuales, encargándose de la gestión administrativa para la emisión, modificación y renovación de sus pólizas, limitándose la intervención de «[Compañía distribuidora 2]» a la gestión para el cobro de las primas devengadas por las pólizas concertadas a través de su red de distribución. El pago a esta última se traducía en comisiones sobre el importe de las primas efectivamente cobradas.*

A las razones expuestas en relación con el contrato de 2 de enero de 1998 se ha de añadir, para llegar a la conclusión de que no hay actividad propia de un agente o mediador de seguros, el dato de que la retribución de «[Compañía distribuidora 2]», no se calculaba en función de las primas correspondientes a las pólizas suscrita a través de su red, lo que parecería lógica si se remunerara la mediación, sino sobre las efectivamente cobradas, situación que se acerca a la del caso examinado a la del asunto Arthur Andersen.

En realidad, en ambos casos no hay una actividad propia de mediador sino una cooperación con contraprestación, consistente en la puesta a disposición de los recursos humanos (entre ellos, los agentes) y administrativos de «[Compañía distribuidora 1]», y «[Compañía distribuidora 2]» para la realización de las

actividades aseguradoras propias de «[Compañía de seguros 1]» y «[Compañía de seguros 2]».

En definitiva, la solución adoptada por la Audiencia Nacional en la sentencia impugnada no se aparta de la interpretación llevada a cabo por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la aplicación a casos como el analizado de la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista en el artículo 20.Uno.16º de la Ley 37/1992 , trasposición a nuestro ordenamiento interno de la norma contenida en el artículo 13, parte B, letra a), de la «Sexta Directiva », razón que ha de conducir a la desestimación del segundo motivo de casación y, con él, del recurso».

10. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 13 de junio de 2011, de 27 de junio de 2011 y de 18 de julio de 2011. Números de recurso, respectivamente, 5544/2008, 419/2009 y 570/2009.

Supuestos de no sujeción – Operaciones realizadas por Comunidades de Regantes – El supuesto de no sujeción no resulta aplicable respecto de los suministros efectuados por la Comunidad a los comuneros, de agua desalinizada por la Comunidad o adquirida por la misma a terceros.

El artículo 7.11º de la Ley 3771992, del IVA, establece que no estarán sujetas a dicho impuesto *”las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y el aprovechamiento de las aguas”*.

En las tres sentencias a que nos estamos refiriendo, el Tribunal Supremo ha establecido que el referido supuesto de no sujeción no resulta aplicable respecto de la distribución mediante contraprestación, por parte de una Comunidad de Regantes, de aguas adquiridas por dicha Comunidad a terceros, o de agua de mar desalinizada realizada por dicha Comunidad, y tanto si dicha agua es entregada por la Comunidad a sus comuneros como si la entrega a terceros no miembros de la Comunidad

El argumento seguido por el TS para llegar a la referida conclusión es el siguiente:

- a) El supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.11º de la Ley del IVA respecto de *”las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y el aprovechamiento de las aguas”* tiene su fundamento en lo previsto en el artículo 4.5 de la Directiva 77/388/CEE (y desde el 1 de enero de 2007 en el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE) respecto de la no consideración como empresarios a efectos del IVA de los organismos de derecho público en cuanto a las operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas.
- b) De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa a los citados preceptos de la normativa comunitaria, la interpretación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.11º de la ley del IVA debe ser restrictiva, de manera que el mismo resulte aplicable

únicamente a aquellas actividades realizadas por la Comunidades de Regantes en el ejercicio de sus funciones públicas.

- c) Las Comunidades de regantes son corporaciones de derecho público adscritas al organismo de cuenca, cuyos estatutos deben incluir la finalidad y el ámbito territorial de aplicación del dominio público hidráulico.
- d) Cualesquiera operaciones que realice una Comunidad de Regantes, distintas de aquellas en las que pueda entenderse que ejerce una función pública, esto es, diferentes de la ordenación y el aprovechamiento de las aguas que le han sido concedidas en favor de sus comuneros, han de reputarse sujetas al IVA.
- e) En particular, debe considerarse sujeta al IVA la distribución mediante contraprestación por parte de una Comunidad de Regantes, de aguas adquiridas por dicha Comunidad a terceros, o de agua de mar desalinizada realizada por dicha Comunidad, y tanto si dicha agua es entregada por la Comunidad a sus comuneros, como si la entrega a terceros no miembros de la Comunidad.

11. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 22 de junio de 2011. Nº de recurso 1584/2006.

Tipo impositivo – Tipo reducido – Prueba de la concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación de un tipo reducido: corresponde aportarla a la empresa que pretende la aplicación del tipo reducido – Entregas de diversos productos de lencería a hospitales (sábanas, batas y demás ropas).

En esta sentencia, el tribunal Supremo ha establecido los siguientes criterios respecto de la aplicación de un tipo reducido a una determinada operación:

- a) Es la parte que postula la aplicación de un tipo reducido en el IVA (normalmente, la empresa que realiza la entrega de bienes o prestación de servicios a la que se pretende aplicar un tipo reducido) la que debe poder acreditar la procedencia o la pertinencia del tipo reducido.
- b) No puede admitirse la pretensión de la recurrente en el sentido de que sea la Administración quien deba aportar la prueba de la concurrencia de los requisitos exigidos para que a una determinada operación le sea aplicable un tipo reducido.
- c) Sobre la Administración recae la tarea de valorar la prueba aportada por quien mantiene la procedencia de la aplicación de un tipo reducido, para comprobar si dicho tipo es el procedente. Ello, sin perjuicio de la ulterior revisión por los Tribunales de la valoración de la prueba realizada en primera instancia por la Administración.

Aplicando dichos criterios respecto del supuesto de hecho concreto sobre el que versa la sentencia, el Tribunal Supremo señala lo siguiente:

”En principio, las entregas a hospitales de sábanas, batas y otras ropas está sometida al tipo general del Impuesto. Es la entidad recurrente la que debe acreditar sobre qué partidas concretas de su facturación, porque sean de uso exclusivo sanitario, debe aplicarse el tipo reducido del 7%.

Es a la recurrente [empresa que realizó las entregas] a la que le corresponde el "onus probandi"; es la parte que postula la aplicación de un tipo reducido en el Impuesto sobre el Valor Añadido la que debe poder acreditar la procedencia o pertinencia del tipo reducido. Y será el Tribunal de instancia el que valorará la prueba aportada, sin que pueda ser revisada en casación.

Y es esa falta de prueba por parte de quien viene obligada a ella lo que el Tribunal de instancia ha puesto de relieve. La pretensión de la recurrente de que sea la Administración la que determine qué lencería, de entre la vendida, es de uso exclusivo hospitalario, no puede ser admitida.

Se da respuesta así al que la recurrente considera tercer motivo, relativo a la inversión de la carga de la prueba. Es la recurrente la que debe acreditar sobre qué partidas concretas de la ropa suministrada se debe aplicar el tipo reducido, no la Administración.

Sobre la Administración recae la tarea de analizar la prueba aportada y determinar, en principio, la naturaleza de cada una de las partidas para comprobar si la aplicación del tipo aplicado es el correspondiente al uso específico de cada uno de los artículos fabricados por la recurrente. Esa valoración probatoria de la Administración puede ser revisada por los Tribunales de la Jurisdicción contencioso-administrativa”.

12. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 11 de julio de 2011. Nº de recurso 372/2008.

Exenciones – Exportaciones de bienes con destino Canarias – Prueba de la salida de los bienes del territorio de aplicación del IVA español con destino a Canarias – Medios de prueba – Posibilidad de acreditar la salida mediante mediante medios de prueba distintos del DUA (autoliquidación mediante la que se realizó el pago del IGIC en Canarias, facturas y cuadernos ATA).

En esta sentencia el Tribunal Supremo confirma la validez de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía contra la que había sido interpuesto recurso de casación en unificación de doctrina.

Señala el TS que en la sentencia impugnada no se niega que, la salida de las mercancías del territorio de aplicación del IVA español con destino a Canarias, pueda ser acreditada por medios distintos de la aportación del DUA de exportación, sino que lo que sucede es que dicha salida no ha sido tampoco acreditada por otros medios de prueba. Y no resultando probada dicha salida de los bienes con destino a Canarias, no procede la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 de la ley del IVA a la entrega de tales bienes.

Considera el TS que así se desprende con claridad de lo siguiente, dicho por el TSJ de Andalucía en la sentencia objeto de recurso:

"F.J. Segundo.- La cuestión planteada en el recurso gira en torno a la acreditación de los requisitos exigibles para que opere la exención del IVA regulada en el artículo 21 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre en relación con lo establecido en el artículo 9 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA y disposiciones concordantes del Reglamento 2913/92, del Consejo, que aprueba el Código Administrativo Común.

La justificación de la salida efectiva de la mercancía de la CEE, exigencia ineludible para que opere la exención, considera la actora que queda cumplida con la aportación de copias de la autoliquidación y pago del Impuesto General Indirecto Canario, facturas y cuadernos ATA.

F.J. Tercero.- En el presente supuesto hemos de partir del hecho de que la forma normal y obligada de comunicar a las autoridades aduaneras la salida de las mercancías es la Declaración DUA respecto de las mercancías que se hubieran vendido en cada uno de los viajes a Canarias. Tal Documento Único en ningún caso se cumplimentó, lo que hace recaer sobre la actora la cumplida prueba de la salida de la mercancía de la Península o Islas Baleares, exigencia ineludible ante el incumplimiento de los requisitos formales para la tramitación aduanera de la salida de mercancías.

Llegados a este punto, con la carga de la prueba antes reseñada, que recae exclusivamente sobre la actora dada la situación de incumplimiento en la que voluntariamente se situó, la conclusión a la que debemos llegar coincide con la mantenida por la Inspección de los Tributos y por el TEARA. Así, existen diferencias, algunas realmente muy importantes y significativas, entre la cantidad de gramos de oro vendidos según resulta de las facturas y lo recogido en los cuadernos ATA. Esta diferencia, no sólo es el peso, sino también en el número de piezas y el precio del género, a lo que cabe añadir que existen facturas con IGIC pero sin referencia a Cuaderno ATA. Ante tales discrepancias entre los documentos aportados por la sociedad actora, unido al incumplimiento de las formalidades aduaneras por su parte, la conclusión debe ser la falta de acreditación de las exigencias para que opere la exención hecha valer, con la consiguiente desestimación de la demanda."

13. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 15 de julio de 2011. Números de recurso 98/2008 y 132/2008.

Hecho imponible – Actuaciones de las Organizaciones de Productores en la gestión de ayudas comunitarias: no pueden considerarse realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial y no están por tanto sujetas al IVA.

En estas dos sentencias, y basándose en la normativa comunitaria que las regula, el Tribunal Supremo ha concluido que las actuaciones de gestión de

determinadas ayudas comunitarias que realizan las Organizaciones de Productores no deben considerarse realizadas por tales organizaciones en el desarrollo de una actividad empresarial a efectos del IVA y no están por tanto sujetas a dicho impuesto.

El Tribunal Supremo basa dicha conclusión en la siguiente argumentación recogida en el fundamento de derecho quinto de sus sentencias:

“QUINTO.- *Siendo ésta la normativa, la conclusión a la que llega esta Sala es que las organizaciones de productores de aceite de oliva no prestaban servicios a sus miembros, sino que realizaban una función de colaboración con la Administración competente, por la que recibían unas cantidades, para su financiación, que procedían del porcentaje, que se determinaba en cada campaña, del montante total de las ayudas, cantidades que si no eran utilizadas para las actividades que les incumbían debían ser reembolsadas al Estado miembro, y de las que podía obtenerse un anticipo, a tanto alzado, al comienzo de cada ejercicio.*

En esta situación, hay que rechazar la posibilidad de considerar la actividad de las organizaciones de productores como actividad empresarial a efectos del IVA, así como que la percepción de las cantidades imprimiese carácter oneroso a la operación.

Tal como dispone el artículo 5.2 de la ley 37/92 , <<son actividades empresariales o profesionales, las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios>>.

Sin embargo, la participación en la gestión de las ayudas comunitarias por las organizaciones de productores de aceite de oliva no puede calificarse de ningún modo como empresarial, ya que no tiene por finalidad intervenir en un proceso productivo, sino que sólo puede comprenderse en el marco de la correspondiente relación diseñada por la normativa comunitaria, y en cuya virtud venían obligadas a asumir determinadas tareas, que no pueden ser calificables de empresariales en cuanto se realizan al margen del tráfico mercantil, aunque el cumplimiento de las obligaciones exija el empleo de medios materiales y humanos.

Por otra parte, la forma de financiación no imprime carácter oneroso a la actividad que realizan al no existir transacción o pacto ni precio convenido con cada uno de los socios productores, sino una relación jurídica nacida de la normativa comunitaria, que concede el derecho a retener el porcentaje del importe de la ayuda prevista como mecanismo compensatorio, lo que impedía hablar de intercambio de prestaciones recíprocas o de contravalor efectivo del servicio prestado.

Así lo ha venido a entender también la Disposición Adicional Sexta de la Ley 20/1990, de Cooperativas , introducida por la Ley 62/2003, de 30 de Diciembre , al señalar que "las actuaciones que realicen las organizaciones de productores, las asociaciones de organizaciones de productores u operadores y sus

uniones, en cumplimiento de los programas operativos y planes de acción en cumplimiento de la normativa comunitaria reguladora de las organizaciones comunes de mercado de los sectores de frutas y hortalizas y de materias grasas no se considerarán, en ningún caso, prestaciones de servicios", modificación, que como señala la recurrente, no pretendía otra cosa que la de aclarar la normativa existente".

III. Doctrina Administrativa.

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1732-11, de 6-7-2011.

Exenciones – Servicios de asistencia social – Tipos reducidos - Servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centros de día y noche y atención residencial – Servicios prestados a personas en situación de dependencia.

En esta contestación, la Dirección General de Tributos (DGT) se ha pronunciado sobre determinados aspectos (exención y tipos de gravamen) relativos a la aplicación del IVA a los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centros de día y noche y atención residencial.

En particular, el supuesto de hecho a que se refiere la contestación es el siguiente:

“La consultante es una entidad mercantil que presta, entre otros, servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centros de día y noche y atención residencial. Dichos servicios se prestan a los usuarios finales a través de la contratación pública de dichas operaciones con CCAA, Diputaciones provinciales y ayuntamientos. La financiación del servicio no se deriva, en todos los casos, de la aplicación de la Ley de 39/2006, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia. Los usuarios no disponen, en todos los casos, de un Programa Individual de Atención (PIA), en los términos regulados en la Ley 39/2006.”

Y en su contestación, la DGT ha señalado lo siguiente:

- a) *“Las prestaciones de servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y noche y atención residencial, efectuadas para personas en situación de dependencia (ancianos y personas con discapacidad física o psíquica) tienen la consideración de prestaciones de carácter social”.*
- b) *“Están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y noche y atención residencial, efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social, por aplicación del artículo 20, apartado uno, número 8º de la Ley 37/1992”.*
- c) *“Están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y*

noche y atención residencial, efectuadas por empresarios o profesionales que no tengan la consideración de establecimientos privados de carácter social.

- d) *“Se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las prestaciones de servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y noche y atención residencial, cuando dichos servicios se correspondan, objetivamente considerados, con los definidos en los artículos 22, 23, 24 y 25 de la Ley 39/2006.*

La aplicación de dicho tipo impositivo a los mencionados servicios se efectuará con independencia de si el usuario de los mismos dispone o no de un Programa Individual de Atención (PIA), cuyo procedimiento de reconocimiento se regula en los artículos 28 y siguientes de la Ley 39/2006.

Asimismo, la aplicación de dicho tipo impositivo a los mencionados servicios no está condicionada a la naturaleza de la fuente de financiación utilizada por parte de los entes públicos contratantes (comunidades autónomas, diputaciones provinciales y ayuntamientos) para la contratación de la prestación de los servicios, sea ésta procedente de lo previsto en la Ley 39/2006, o de programas o proyectos de financiación propia de dichos entes públicos.

En particular, no están incluidos en la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento, los servicios de prevención de las situaciones de dependencia y los de promoción de la autonomía personal, recogidos en la letra a) del artículo 15.1 de la Ley 39/2006 y definidos en el artículo 21 de dicha Ley.

Para la aplicación procedente del tipo impositivo del 4 por ciento debe existir un control administrativo sobre los precios que se cobran por los citados servicios, control que la Ley del Impuesto especifica por medio de la exigencia de que los citados servicios se presten mediante plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras.

Es decir, no se aplica el tipo impositivo del 4 por ciento a los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y noche y atención residencial que no se presten mediante plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo, o lo que es lo mismo, que se presten en régimen privado no concertado, cualquiera que sea la condición que tenga el usuario del servicio, disponga o no de un Programa Individual de Atención (PIA).

También se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las prestaciones de servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y noche y atención residencial que se efectúen como consecuencia de una prestación económica, definida en el artículo 17 de la Ley 39/2006, vinculada a tales servicios, cuando dicha prestación económica cubra más del 75 por ciento de su precio”.

- e) *“Las prestaciones de servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y noche y atención residencial, efectuadas por empresarios o profesionales que no tengan la consideración de establecimientos privados de carácter social, a las que no resulte de aplicable el tipo del 4 por ciento, por prestarse por centros privados no concertados, es decir, que no se presten mediante plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 8 por ciento, por aplicación del artículo 91, apartado uno.2, número 9º de la Ley 37/1992.”*

2. Dirección General de Tributos, contestación nº V1800-11, de 12-7-2011.

Exenciones – Operaciones inmobiliarias – Segundas o ulteriores entregas de edificaciones - Entrega de un inmueble realizada por una sociedad mercantil que previamente lo había adquirido a la promotora del mismo antes de su terminación, en virtud de un contrato en virtud del cual la referida promotora se obligaba asimismo a finalizar la construcción del inmueble.

En esta contestación, la DGT ha concluido que no resulta aplicable el supuesto de exención previsto en el artículo 20.uno.22º de la Ley del IVA para las segundas o ulteriores transmisiones de edificaciones, por tratarse de una primera entrega, a la entrega de un inmueble que es realizada por una sociedad mercantil que había adquirido dicho inmueble al promotor inicial del mismo, antes de su terminación, en virtud de un determinado contrato en virtud del cual la referida promotora se obligaba asimismo a finalizar la construcción del inmueble.

Entre las conclusiones a las que llega la DGT en esta contestación cabe resaltar las siguientes:

- a) *“(…) a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera o segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención aludida, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.*

Si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere dicho precepto ni, en su caso, la exención que en él se contempla. La entrega de una edificación en construcción o no terminada estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, cuando se realice por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.”

- b) *“(…) la entidad que ha transmitido la vivienda a los consultantes suscribió en junio de 2008 un contrato de compraventa, formalizada en escritura pública, con una promotora inmobiliaria que estaba llevando a cabo una promoción y cuya construcción no había finalizado.*

Según el clausulado de dicha escritura, la entidad compradora adquiriría la propiedad de todas las fincas disponibles pero la promotora vendedora se comprometía a finalizar completamente la promoción a su costa y obtener la licencia de primera ocupación. De esta forma, se acordó que la entrega de la transmisión de la propiedad de las fincas se produjera mediante el otorgamiento de la referida escritura pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 1.462, párrafo segundo, del Código Civil, pero la promotora vendedora retenía la posesión física de las fincas hasta que hubiera finalizado las obras. De esta forma, parte del pago del precio de la compraventa constituyó la contraprestación de la ejecución de obras que debía realizar la parte vendedora para la finalización de la misma.

Una vez finalizada la obra y obtenidos los permisos correspondientes, las partes suscribieron en julio de 2009 la escritura pública de entrega por parte de la promotora de la posesión de las fincas, documentación, llaves y pago de la cantidad aplazada por la compradora”.

- c) *“En el supuesto objeto de consulta parece deducirse que la parte vendedora se dedicaba con habitualidad a la promoción de edificaciones y que, ante la situación del mercado inmobiliario, decide la transmisión de una promoción inmobiliaria en curso, transmitiendo, por tanto, la edificación en fase de construcción, con independencia de que adquiriese el compromiso ante la parte compradora de finalizar la obra, incluyendo este compromiso en el precio de la compraventa”.*
- d) *“(…) en el caso planteado en la consulta, y según la información en ella contenida, a falta de la aportación de otros elementos de prueba que indicaran otra cosa, el otorgamiento de escritura pública equivale a la entrega de la promoción inmobiliaria en construcción que no estaba finalizada, produciéndose el efecto traslativo de la propiedad de la misma y pasando el comprador a ostentar la posesión mediata de aquéllos.*

En estas circunstancias y a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entidad compradora se convierte en promotora de la edificación desde el momento que adquiere una edificación en curso no terminada, cuya finalización encarga a la parte vendedora, ejecución de obras incluida en el propio precio de la compraventa. Esta situación se produce con independencia de que la consolidación de la posesión plena de la promoción inmobiliaria se produzca una vez haya finalizado su construcción por parte de entidad vendedora.

En ese momento, también se producirá la finalización de la posesión temporal concedida a la parte vendedora para finalizar las obras y obtener los permisos y autorizaciones correspondientes por encargo de la compradora”.

- e) *“(…) el devengo de esta compraventa de obra en curso se produjo con ocasión del otorgamiento de la escritura pública en junio de 2008”.*

- f) *“(…) el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la ejecución de obra inmobiliaria realizada por la parte vendedora se produce con ocasión de la puesta a disposición de la obra, hecho que, a tenor del contenido de la consulta, se produce con ocasión del otorgamiento de la escritura de julio de 2009 de entrega por la vendedora de la posesión de las fincas, documentación, llaves y pago de la cantidad aplazada por la compradora.*

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de que en el supuesto de que se hubieran realizado pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se habría devengado en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos”.

- g) *“En lo que respecta a la entrega de la vivienda objeto de consulta, dicha operación tendrá la consideración de primera entrega de edificación efectuada por su promotor, sin que sean de aplicación a la misma los supuestos de exclusión de la consideración de primera entrega regulados en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.*

Por tanto, la entidad vendedora debió repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido a los consultantes, adquirentes de la vivienda, quedando éstos obligados a soportarlo”.

3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1804-11, de 12-7-2011.

Exenciones – Seguros - Servicios prestados por agencias de suscripción de riesgos por cuenta y en representación de entidades aseguradoras y reaseguradoras.

En esta contestación la DGT ha señalado lo siguiente en relación con la aplicación, respecto de los servicios que son prestados por las agencias de suscripción de riesgos por cuenta y en representación de entidades aseguradoras y reaseguradoras, del supuesto de exención previsto en el artículo 20.uno.16º de la Ley del IVA para *“los servicios de de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones [operaciones de seguro, reaseguro y capitalización], con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste”.*

“4.- La disposición adicional tercera de la Ley 26/2006 regulaba la figura de las “agencias de suscripción”.

Señalaba la Ley 26/2006 que las actividades que lleven a cabo las agencias de suscripción de riesgos por cuenta y en representación de las entidades aseguradoras o reaseguradoras se entenderán realizadas directamente por dichas entidades aseguradoras o reaseguradoras y no podrán considerarse que constituyen las actividades de mediación de seguros o reaseguros privados.

No obstante, dicha regulación ha sido modificada por la disposición final decimocuarta de la Ley 2/2011, de 6 de marzo, de Economía Sostenible, en

virtud de la cual se introducen los artículos 80bis y 80ter en el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

El artículo 80bis del citado Real Decreto define a las agencias de suscripción de la siguiente forma:

<Las entidades aseguradoras domiciliadas en Estados miembros del Espacio Económico Europeo distintos de España y que ejerzan sus actividades en España en régimen de derecho de establecimiento o en régimen de libre prestación de servicios podrán suscribir contratos de apoderamiento con personas jurídicas españolas para la suscripción de riesgos en nombre y por cuenta de aquellas>.

Con esta nueva regulación las agencias de suscripción se reubican dentro de la regulación de ordenación y supervisión de seguros privados, sometiéndolas a la previa autorización, control y tutela de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, como si de una entidad aseguradora se tratara.

Su objetivo es firmar contratos de apoderamiento con entidades aseguradoras establecidas en Estados miembros del Espacio Económico Europeo distintos de España, que permitan la suscripción de riesgos en nombre y por cuenta de ellas.

La razón de ello es que las agencias de suscripción suelen contar con un poder de representación de las entidades aseguradoras para la celebración de los contratos de seguro o de reaseguro, por lo cual se las asimila, a efectos regulatorios y salvando la distancia de la diferente naturaleza jurídica de la relación, a los empleados de la entidad aseguradora. En otros términos, no tienen la condición de mediadores las agencias de suscripción en virtud de la especial vinculación que las une a las entidades aseguradoras, considerando que la actividad de distribución de seguros que aquéllas desarrollen se entenderá realizada directamente por cuenta de éstas (artículo 4.3 de la Ley 26/2006).

El anterior régimen regulatorio no significa, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que las agencias de suscripción no presten a las entidades aseguradoras, en nombre de las que actúen, servicios de mediación, incluida la captación de clientes, en el sentido expuesto en el apartado 3 de esta contestación. Si este es el caso, estos servicios merecen un trato fiscal distinto al general, esto es, su consideración como exentos de tributación por el Impuesto.

En otro caso, cuando lo que se presten sean servicios administrativos de gestión o administración, es decir, lo que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea denominó como “back office”, los mismos estarán sujetos y no exentos del Impuesto.”

En relación con lo anterior debe tenerse en cuenta que la DGT ha señalado asimismo lo siguiente en la contestación, en lo que se refiere a los servicios que deben ser considerados como de mediación en operaciones de seguro a efectos del IVA:

“La doctrina de esta Dirección General en relación con las operaciones de mediación en el seguro tiene en consideración determinados pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la materia, en particular, las sentencias dictadas en los Asuntos C-08/01, de 20 de noviembre de 2003 (Taksatorringen) y C-472/03, de 3 de marzo de 2005, (Andersen).

Como señala el Tribunal en la sentencia Andersen, para poder hablar de servicios de mediación es preciso que se encuentre presente alguno de los aspectos esenciales de la función del mediador como es buscar clientes o poner a éstos en relación con el asegurador.

De acuerdo con esta sentencia, en la delimitación de lo que deban considerarse servicios exentos es necesario excluir el puro y simple “back office”, es decir, la prestación de servicios de apoyo que, por sí mismos, no constituyen prestaciones de servicios relativas a operaciones de seguros efectuadas por un corredor o agente de seguros en el sentido de la citada disposición.

Antes al contrario, son los servicios que por sí mismos consisten en la aproximación entre las partes para la suscripción de contratos de seguro los que pueden resultar acreedores del beneficio fiscal de la exención.

De otra parte, y por referencia a la norma nacional, resulta evidente de su lectura que la delimitación de las operaciones exentas atiende a consideraciones objetivas, independientes de la condición de las personas o entidades que presten los servicios de mediación o que resulten destinatarias de dichos servicios.

Sobre la base de estas consideraciones se establecerá el tratamiento de las distintas operaciones a las que se refiere el escrito de consulta”.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0015-11, de 12-7-2011.

Deducciones – Régimen de deducción en sectores diferenciados de actividad – Sector diferenciado con porcentaje de deducción 100%, constituido por las actividades de celebración de espectáculos deportivos y de arrendamiento de inmuebles, y sector diferenciado constituido por la actividad de gestión de apuestas con porcentaje de deducción del 0% - Bien de inversión constituido por un hipódromo y sus instalaciones conexas y demás elementos propios del mismo, que inicialmente se encontraba afecto exclusivamente a la actividad de celebración de espectáculos deportivos y de arrendamiento de inmuebles, y que posteriormente pasa a ser utilizado también en el sector diferenciado constituido por la actividad de gestión de apuestas que únicamente se desarrolla durante 17 días al año.

Respecto de la presente contestación, lo primero que cabe decir es que la DGT señala expresamente que la misma no tiene carácter vinculante para la Administración debido a que en el escrito de consulta se plantean cuestiones

relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

Y lo segundo es que la DGT ha establecido los siguientes criterios en relación con la deducción por la sociedad consultante del IVA soportado por la misma por los bienes de inversión (hipódromo y sus instalaciones conexas y demás elementos propios del mismo) que inicialmente se encontraba afecto exclusivamente a la actividad de celebración de espectáculos deportivos y de arrendamiento de inmuebles, y que posteriormente pasa a ser utilizado también en el sector diferenciado constituido por la actividad de gestión de apuestas que únicamente se desarrolla durante 17 días al año:

- a) *“(…) si el destino inicial de los bienes de inversión a que se refiere el escrito de consulta fue su utilización en el desarrollo de actividades que originaban pleno derecho a la deducción, la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado como consecuencia de la adquisición o importación de los mismos debió ser plena”.*
- b) *“(…) cuando la entidad consultante, dentro del periodo de regularización, pase a utilizar los bienes de inversión referidos en el escrito de consulta en común en los dos sectores diferenciados de actividad que desarrolla, deberá proceder a regularizar las cuotas deducibles por la adquisición o importación de tales bienes de inversión según el procedimiento establecido en el (…) artículo 107 [de la Ley 37/1992]”.*
A estos efectos, el porcentaje de deducción definitivo correspondiente al periodo impositivo en que se produzca la afectación al nuevo sector de actividad se calculará de conformidad con los artículos 102 y siguientes de la Ley 37/1992, tal y como preceptúa el artículo 101.Uno, párrafo cuarto, previamente reproducido.

Conviene aclarar que esta regularización sólo se practicará cuando entre el porcentaje de deducción definitivo calculado en la forma indicada y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos”.
- c) *“(…) no se produce, como el consultante sostiene en su escrito de consulta, el supuesto de autoconsumo regulado en el artículo 9.1.c) de la Ley 37/1992, ya que éste se refiere a operaciones en las que se efectúa un cambio de afectación de bienes corporales de un sector de la actividad a otro diferenciado, mientras que en el presente caso se está pasando de usar un bien corporal en un solo sector a usarlo de forma común en dos sectores diferenciados de la actividad”.*
- d) *“Por otro lado, debe señalarse que la justificación por parte de la consultante de la afectación de los bienes adquiridos al desarrollo de una nueva actividad empresarial que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad, es una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, por lo que deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa” y en el artículo 105.1, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1899-11, de 29-7-2011.

Operaciones intracomunitarias – Empresa española que adquiere, a una empresa belga con establecimiento permanente en España, determinadas mercancías procedentes de Alemania – Las mercancías entregadas a la empresa española tienen origen y destino en el territorio de aplicación del IVA español – Operaciones existentes a efectos del IVA español – Sujeto pasivo del IVA correspondiente a la entrega de mercancías que la empresa belga realiza a la empresa española.

En esta contestación la DGT se ha pronunciado respecto de los aspectos relativos a la aplicación del IVA que se indican a continuación, en relación con un supuesto de hecho en el que resulta que una empresa española adquiere, a una empresa belga con establecimiento permanente en España, determinadas mercancías procedentes de Alemania, resultando que las mercancías entregadas a la empresa española tienen origen y destino en el territorio de aplicación del IVA español:

- a) *“Del escrito de consulta resulta que las mercancías son adquiridas por el establecimiento permanente que la sociedad belga posee en el territorio de aplicación del Impuesto. En esta situación, se materializa la adquisición intracomunitaria de dichos bienes (...).”*
- b) *(...) en la medida en que el establecimiento permanente de la sociedad belga ha comunicado su número de identificación fiscal a efectos del Impuesto, se entiende que ha intervenido en dicha operación y, por tanto, la transmisión de bienes al empresario consultante tendrá la consideración de una operación interior, hecho imponible entrega de bienes, por cuanto el origen y destino de dicho transporte se encuentra en el territorio de aplicación del Impuesto.*

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno de la Ley 37/1992, el sujeto pasivo de esta operación será el empresario que realice la entrega de bienes, es decir, el establecimiento permanente [de la empresa belga] situado en territorio de aplicación del Impuesto.”

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1901-11, de 29-7-2011.

Establecimiento permanente – Concepto - Empresa con sede en el extranjero que arrienda determinado espacio en las instalaciones de su cliente radicadas en España, con el fin de almacenar en el mismo los productos de su propiedad que introduce en España – La actividad en España de la referida empresa con sede en el extranjero consiste en realizar importaciones de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes y operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias de bienes (transferencias de bienes de su propiedad desde Alemania a España), para proceder posteriormente a la venta de los mismos en el territorio de aplicación del IVA español a un único cliente (una compañía española) o bien para realizar entregas intracomunitarias de tales bienes a otros clientes de la Unión Europea - Sujeto pasivo – Intervención o no del establecimiento permanente que podría en su caso tener la empresa extranjera en España, en la realización de las entregas de bienes que dicha empresa realiza en España.

En esta contestación la DGT se ha pronunciado respecto de los aspectos relativos a la aplicación del IVA que se indican a continuación, en relación con un supuesto de hecho en el que una empresa con sede en el extranjero arrienda determinado espacio en las instalaciones de su cliente radicadas en España, con el fin de almacenar en el mismo los productos de su propiedad que introduce en España, consistiendo su actividad en España en realizar importaciones de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes y operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias de bienes (transferencias de bienes de su propiedad desde Alemania a España), para proceder posteriormente a la venta de los mismos en el territorio de aplicación del IVA español a un único cliente (una compañía española) o bien para realizar entregas intracomunitarias de tales bienes a otros clientes de la Unión Europea:

- a) “(...) el almacén del que la entidad alemana consultante resulta arrendataria y que se encuentra situado en el territorio de aplicación del Impuesto tiene el carácter de establecimiento permanente [a efectos del IVA]”.
- b) “(...) la entidad alemana se considerará sujeto pasivo del Impuesto solamente en el caso de que dicho establecimiento permanente intervenga en la realización de las entregas de bienes descritas en la consulta.

De la información que se desprende del escrito de consulta, el mencionado almacén sirve para gestionar la entrega física de la mercancía, a través de medios materiales subcontratados a terceros por lo que debe entenderse que existe una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, siempre que cuente con un grado suficiente de permanencia.

La consultante utiliza los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes ya sea antes o durante esa entrega. En

consecuencia, hay que entender que el establecimiento permanente interviene en la realización de las entregas citadas.

En estas circunstancias cabe concluir que en las entregas de bienes objeto de consulta, al ser realizadas por una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto (...), el sujeto pasivo será el establecimiento permanente de la consultante, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 84.Uno.1º de la Ley 37/1992.”

7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1902-11, de 29-7-2011.

Reglas de localización – Aplicación de la regla prevista en el artículo 70.dos de la Ley del IVA: servicios que inicialmente se considerarían efectuados en el territorio de un país que no forma parte de la Unión Europea, pero que finalmente se considerarían efectuados en el territorio de aplicación del IVA español por realizarse en este último territorio la utilización o explotación efectiva de tales servicios – Servicios prestados por la sucursal en España de una empresa con sede en Reino Unido, a compañías del mismo Grupo empresarial con sede en Estados Unidos, consistentes en lo siguiente: (i) la intermediación en las ventas de software estandarizado que dichas compañías americanas realizan a clientes españoles, siendo estos últimos clientes quienes figuran como importadores en España del correspondiente producto, y (ii) servicios de consultoría, asesoría, y mantenimiento del referido software – Sujeto pasivo – Intervención o no de la sucursal en España de la empresa con sede en el Reino Unido, en la realización de las referidas prestaciones de servicios efectuadas para empresas del Grupo radicadas en Estados Unidos.

En esta contestación la DGT se ha pronunciado respecto de los aspectos relativos a la aplicación del IVA que se indican a continuación, en relación con un supuesto de hecho en el que resulta que, la sucursal en España de una empresa con sede en Reino Unido, presta a compañías del mismo Grupo empresarial con sede en Estados Unidos determinados servicios consistentes en lo siguiente: (i) la intermediación en las ventas de software estandarizado que dichas compañías americanas realizan a clientes españoles, siendo estos últimos clientes quienes figuran como importadores en España del correspondiente producto, y (ii) servicios de consultoría, asesoría, y mantenimiento del referido software.

- a) De lo previsto en el artículo 69.uno.1º de la LIVA, “se deduce que no se localizarán en el territorio de aplicación del Impuesto aquellos servicios de intermediación que sean prestados a empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual fuera del referido territorio en la medida en que tales servicios vayan destinados a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

En consecuencia, los servicios de intermediación en la venta de software prestados por la entidad consultante a compañías americanas no estarán, en principio, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

- b) *Por excepción a lo previsto en el artículo 69.uno.1º de la LIVA, “el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales la aplicación de la regla general dispuesta por el artículo 69.Uno.1º de dicha Ley acarrea la no sujeción al Impuesto”.*

(...)

Este Centro Directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente.

Al respecto, deben citarse, entre otras, las contestaciones a las consultas vinculantes número V0680-09 y V1823-10, de 2-4-2009 de 2009 y 4-8-2010, respectivamente.

En esencia, dichos requisitos son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de telecomunicaciones, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 19 de febrero de 2009, Asunto C-1/08, Athesia Druck Srl, interpretó la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario, Athesia Druck, a un empresario establecido en un país tercero, Athesia Advertising, aun cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por esta última sino por clientes de la misma (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia), excluyendo sin embargo dicha aplicación a los servicios que eventualmente prestaría Athesia Advertising a sus clientes.

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito deberá valorarse individualizadamente de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la misma sentencia de 19 de febrero de 2009, valoró que, tratándose de servicios de publicidad, su utilización económica se realizaría en el Estado miembro desde el que se difundiera el mensaje publicitario (apartado 29).

En la medida en que los bienes objeto de venta (software) se van a utilizar y consumir en territorio de aplicación del Impuesto y que el servicio de mediación se desarrolla en dicho territorio mediante la búsqueda de clientes que estén interesados en su adquisición, se concluye la sujeción de dichos servicios por aplicación del artículo 70.Dos de la Ley 37/1992”.

- c) “La intervención de un establecimiento permanente en la prestación de un servicio exigirá valorar las operaciones individualmente.

Así, en la medida en que el establecimiento permanente utilice, antes o durante la prestación de ese servicio, los medios humanos o técnicos que sean necesarios para su realización, se entenderá que interviene en dicha prestación. Por tanto, se trata de una valoración que deberá realizarse caso por caso.”

8. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1911-11, de 3-8-2011.

Sujeto pasivo - Empresa británica que realiza entregas de energía eléctrica y ventas de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que se consideran realizadas en el territorio de aplicación del IVA español – Intervención o no en la realización de tales operaciones de la sucursal que dicha empresa tiene en el referido territorio.

En esta contestación la DGT se ha pronunciado respecto de la cuestión relativa a la intervención o no de la sucursal en España de una empresa con sede en el Reino Unido, en la realización de entregas de energía eléctrica y de ventas de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que se consideran realizadas en el territorio de aplicación del IVA español, a efectos de determinar quien tiene la condición de sujeto pasivo del IVA español que grava tales operaciones (bien la empresa británica que las realiza o bien los destinatarios de las mismas).

- a) “(...) con respecto a las transmisiones de derechos de emisión, de reducciones certificadas de emisiones y de unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, los sujetos pasivos serán los

empresarios o profesionales para quienes se realicen tales operaciones, tal y como preceptúa el artículo 84.Uno.2º.d) previamente reproducido. De esta forma, la entidad prestadora de tales servicios, establecida en el Reino Unido, no deberá repercutir el Impuesto al destinatario de la operación, sujeto pasivo del mismo.

- b) *“(…) con respecto a la determinación del sujeto pasivo en las compraventas de energía eléctrica que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá que analizar (…) si la sucursal establecida en el territorio de aplicación del Impuesto constituye un establecimiento permanente que intervenga en la realización de dichas entregas en los términos establecidos en el artículo 84.Dos de la misma Ley, previamente reproducido.*

(…)

Según se indica en el escrito de consulta, las actuaciones relativas a la contratación y ejecución de las operaciones de compraventa de energía eléctrica son realizadas directamente desde la sede central establecida en el Reino Unido por un equipo de profesionales radicado en dicha sede que tiene a su cargo la realización de tales operaciones, sin que la sucursal establecida en el territorio de aplicación del Impuesto realice ninguna actuación de contratación y ejecución de las mismas mas que las de mero soporte, tales como la puesta en contacto con clientes que pudieran estar interesados en la compra de tales bienes, pero sin efectuar ninguna actuación de mediación o negociación de los posibles contratos de compraventa.

Concretamente, los medios materiales y humanos de la sucursal están destinados a la realización de las actividades propias de un establecimiento financiero, fundamentalmente a la concesión de préstamos y la emisión de tarjetas de crédito/débito.

Teniendo en cuenta la información suministrada y con base en los artículos previamente reproducidos, se debe concluir que la entidad consultante (sucursal) no utiliza los medios técnicos y humanos, con los que cuenta de forma permanente, en la realización de las entregas de energía eléctrica a que se refiere el escrito de consulta. En consecuencia, hay que entender que la entidad consultante no interviene en la realización de las entregas citadas.

En estas circunstancias y en aplicación de lo dispuesto por el artículo 84.Uno.4º de la Ley 37/1992, cabe concluir que serán sujetos pasivos del Impuesto correspondiente a las entregas de energía eléctrica objeto de consulta los empresarios o profesionales para quienes se realicen tales operaciones. De esta forma, la entidad proveedora, establecida en el Reino Unido, no deberá repercutir el Impuesto al destinatario de la operación, sujeto pasivo del mismo.”

9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1961-11, de 6-9-2011.

Devengo – Servicios consistentes en la elaboración de un plan de seguridad y salud en el trabajo – Tipo impositivo – Modificación legal del tipo de gravamen – Aplicación del tipo vigente en el momento en que se produce el devengo del impuesto que grava la operación.

Esta contestación la DGT contiene determinados pronunciamientos de interés a efectos de determinar cuándo deben considerarse prestados los servicios profesionales de asesoría o consultoría y, por tanto, cuando se produce el devengo del IVA que grava tales servicios.

En concreto, la contestación se refiere al caso de una prestación de servicios consistente en la elaboración de un plan de seguridad y salud en el trabajo, que fue emitido con fecha 28 de junio de 2010, resultando sin embargo que la factura correspondiente a tales servicios es emitida con posterioridad al 1 de julio de 2010, supuesto este en que, debido a la elevación del tipo general del IVA desde el 165 al 18% que se produjo con efectos desde el día 1 de julio de 2010, se plantea la duda del tipo de gravamen que debe ser aplicado a dicha prestación de servicios.

Señala al respecto la DGT lo siguiente en dicha contestación:

“(...) el tipo impositivo aplicable a las operaciones objeto de consulta (confección de un plan de seguridad y salud en el trabajo) será el vigente en el momento de realización de dichas operaciones, esto es, cuando las mismas se devenguen conforme a lo establecido en el artículo 75.Uno, número 2º de la Ley 37/1992, es decir, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...)

Por tanto, si conforme se deduce del escrito de consulta el devengo de los servicios prestados consistentes en la confección de un plan de seguridad y salud en el trabajo se efectuaron con anterioridad al 1 de julio de 2010, el tipo impositivo aplicable por el Impuesto sobre el Valor Añadido a dichas operaciones sería el 16 por ciento, vigente hasta el 30 de junio de 2010.

(...) en las prestaciones de servicios objeto de consulta el devengo del Impuesto se produce cuando se presten los referidos servicios con independencia de que la contraprestación se satisfaga después de prestados los mismos, salvo que se realicen pagos anticipados por dichas operaciones, en cuyo caso el Impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

A dichos efectos, respecto de la expedición de una factura, aunque en su caso puede constituir un medio de prueba del momento de realización de los servicios, su fecha no determina que la misma se corresponda con el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, como tampoco determina el momento del

citado devengo la emisión de una simple minuta profesional, contenga ésta o no el Impuesto que grava las operaciones efectuadas.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de fecha 25 de septiembre de 2002 (RG: 2.836/00), en la que se ha señalado lo siguiente: "...el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las prestaciones de los citados servicios es independiente de la fecha de su pago salvo que el mismo se produzca de forma anticipada antes de que finalice la prestación de dichos servicios, en cuyo caso el devengo de lo pagado anticipadamente se anticipa a dicho momento porque se refiere a la parte satisfecha. Dicho devengo, salvo la excepción del anticipo señalada, se produce una vez finalizada la prestación de los servicios, siendo independiente del momento en que se minuten los mismos o de la demora en su pago, sin perjuicio de que la factura pueda servir como medio de prueba." En idéntico sentido también se ha pronunciado el citado Tribunal en su resolución de 25 de junio de 1999 (RG: 4.532/97)".

10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1977-11, de 6-9-2011.

Establecimiento permanente – Concepto – Instalaciones para almacenamiento y distribución de mercancías – Agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la empresa - Sujeto pasivo – Intervención o no del posible establecimiento permanente en la realización de las entregas de bienes – Facturación – Número de identificación que debe hacerse constar en las facturas que expida una entidad con sede en Bélgica pero con establecimiento permanente en España, por las operaciones sujetas al IVA español que realiza dicha empresa – Devoluciones – Régimen particular de devolución a empresas no establecidas – Procedimiento a seguir por una empresa con sede en Bélgica pero que cuenta con un establecimiento permanente en España, para recuperar las cuotas del IVA soportada por la misma con ocasión de la adquisición de bienes o servicios que no son utilizados en la realización de operaciones en las que intervenga el establecimiento permanente en España.

En esta contestación la DGT se ha pronunciado sobre si una determinada empresa belga dispone o no de establecimiento permanente en España, así como si debe considerarse o no que dicho posible establecimiento permanente interviene o no en las entregas de bienes que dicha empresa belga realiza en España a efectos de determinar quién tiene la condición de sujeto pasivo del IVA español que grava tales entregas.

La contestación se refiere también a la cuestión del procedimientos a seguir, por una empresa con sede en otro Estado miembro de la UE pero que cuenta con un establecimiento permanente en España, para recuperar las cuotas del IVA soportada por la misma con ocasión de la adquisición de bienes o servicios que

no son utilizados en la realización de operaciones en las que intervenga el establecimiento permanente en España.

El supuesto de hecho a que se refiere esta contestación presenta las siguientes características básicas:

- Empresa con sede de actividad en Bélgica, que utiliza las instalaciones en territorio español de una entidad de su mismo grupo establecida en España con el fin de depositar en las mismas materias primas de su propiedad que son transformadas en producto final por la entidad establecida en España para ulteriormente almacenar dichos productos finales y venderlos a clientes españoles o de países terceros.
- Para la realización de dichas operaciones la entidad belga no dispone de ninguna persona en España que actúe por cuenta de la misma y ostente y ejerza habitualmente en el territorio español poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de dicha entidad.
- Tampoco existe contrato de arrendamiento sobre el referido almacén.
- En ocasiones algún producto final se remite desde el almacén de la entidad española a los almacenes de un tercero (que factura el correspondiente importe por el servicio de almacenamiento) con carácter previo a la distribución de los mismos a clientes finales residentes en España. Únicamente en la comercialización de estos productos interviene el director comercial de la entidad residente en España.
- En otros casos, la entidad belga vende directamente desde Bélgica a España productos terminados. En la comercialización de estos productos interviene igualmente el director comercial de la entidad establecida en España, quien pone en contacto a las partes y muestra el producto al cliente.

En su contestación, la DGT ha señalado lo siguiente respecto de determinados aspectos relativos a la aplicación del IVA español en el referido supuesto de hecho:

- a) *“(...) el simple hecho de que la empresa belga coloque los productos finales resultantes de la transformación de materias primas de su propiedad en los almacenes de la misma entidad que ha efectuado, mediante contraprestación, esa transformación, no implica necesariamente que dicha empresa posea un establecimiento permanente y, en consecuencia, esté establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español.*

Para ello, se requeriría que la empresa belga dispusiera del almacén como propietaria o titular de otro derecho real de uso del mismo o

como arrendataria de su totalidad o, al menos, de una porción fija y determinada de dicho almacén.

Si bien no existe un contrato expreso de arrendamiento sobre el referido almacén, parece deducirse del escrito de consulta que el servicio de almacenamiento se encuentra incluido dentro del propio contrato suscrito entre las partes de transformación de las materias primas de la entidad consultante y posterior almacenamiento de los productos resultantes.

Por tanto, no se considerará la existencia de un establecimiento permanente cuando, como parece ocurrir en el presente caso, la entidad consultante se limite a recibir un servicio de depósito de bienes por parte de la entidad del grupo residente en el territorio de aplicación del Impuesto, titular de la explotación de almacén.

Lo mismo debe concluirse con respecto a los almacenes de terceros que la entidad consultante utiliza con carácter previo a la distribución en España de determinados productos y por cuya utilización debe satisfacer el importe correspondiente a los servicios de almacenamiento recibidos.

Por tanto, en los supuestos señalados, al no contar la entidad consultante con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto, no se considerará establecida dicha entidad en el citado territorio, de tal forma que el sujeto pasivo del Impuesto por la entregas de bienes que se efectúen será el empresario o profesional destinatario de la operación cuando se encuentre establecido en dicho territorio (artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992)”.

- b) *“(…) Por otro lado, se debe analizar si el intermediario (director comercial de la entidad del grupo residente en España) puede ser considerado establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con el artículo 69.Tres.2º.a) de la Ley 37/1992.*

La consideración dada en el artículo 69.Tres.2º.a) de la Ley 37/1992 a las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo como establecimientos permanentes de este último, debe entenderse referida, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria (véase la sentencia de fecha 17 de julio de 1997, en el asunto C-190/95), a aquellas agencias o representaciones que sean dependientes del sujeto pasivo y carezcan de autonomía respecto del mismo, bien por ser este último el titular de las mismas (como ocurre en el caso de las sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones y tiendas mencionados en el mismo precepto), o bien porque, pese a tener personalidad jurídica distinta de la del sujeto pasivo, carezcan de independencia y de autonomía en la organización de su propia actividad como agentes o representantes

por ser el sujeto pasivo en cuyo nombre actúa quien controla y decide la forma en que deben desarrollar tal actividad.

En este mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras, en su resolución 00/2343/2005, de 23 de julio de 2008. Señala este Tribunal en dicha resolución, en extracto, lo siguiente:

“(...)

No obstante, y con carácter previo deberemos examinar lo que sobre las agencias o representaciones ha señalado el TJCE para considerarlos como establecimientos permanentes del sujeto al que representan, puesto que es a esta doctrina a la que debemos acudir en primer lugar. Quede claro que el problema se plantea porque estamos generalmente ante personas distintas, puesto que en el caso de encontrarnos ante una sucursal, oficina, etc, la cuestión se centraría desde una óptica diferente, al englobarse en otros supuestos específicos del listado recogido por la norma interna. Ello, unido a que en ocasiones entre ambas personas existen lazos de vinculación, lleva consigo que la singularidad de esta realidad haga más compleja la solución del problema.

En este sentido, la sentencia de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, Aro Lease BV, tras exponer la delimitación del concepto de establecimiento permanente que ya hemos apuntado, concluye que "los intermediarios independientes que ponen en contacto a los clientes interesados con (...) no pueden considerarse como medios humanos permanentes, en el sentido de la jurisprudencia antes citado"; esto es, para que un intermediario sea considerado establecimiento permanente debe exigirse un plus a la actuación consistente en poner en contacto a dos partes y sus labores anexas a la misma (proveedor o prestador de un lado y cliente final destinatario del bien o del servicio por otro), debe existir un grado suficiente de dependencia que permita considerarlo como establecimiento permanente, cobrando ahora extraordinaria importancia las notas caracterizadoras de la consistencia mínima exigida por la norma comunitaria y también por nuestra norma interna, en el sentido no sólo de grado suficiente de permanencia y estructura apta desde el punto de vista del equipo humano y técnico, sino también y sobre todo de autonomía para la realización de las operaciones económicas, bien sean entregas de bienes o prestaciones de servicios, configurándose así como agentes o representantes dependientes, bien sean personas físicas o jurídicas.

Este elemento de autonomía ha sido puesto de manifiesto por la sentencia de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS, como uno de los esenciales para configurar el concepto de que tratamos precisamente ante un supuesto en el que la delimitación de si estábamos o no ante un establecimiento permanente venía también

condicionada por el hecho de estar ante dos personas jurídicas con lazos de fuerte vinculación (una sociedad pertenecía a otra). Para el TJCE, en la sentencia que citamos, se exige en primer lugar que la filial esté autorizada a contratar en nombre de la matriz, esto es a concluir los contratos (indica así expresamente que "es importante comenzar por verificar si la sociedad que actúa para ... en dicho Estado goza de autonomía con respecto a esta última", apartado 25). La realización de los mismos constituía pues el objeto de la vida social de la filial y es aquí donde entra en juego la nota delimitadora de la autonomía, pues la ausencia de esta autonomía para realizar los actos de la actividad desarrollada (en ese caso se trataba de contratos relativos a la realización de viajes) era lo que caracterizaba a la filial como establecimiento permanente de la matriz, esto es concluía los contratos pero no tenía autonomía para fijar las condiciones. En definitiva, se exigía un plus al concepto de intermediario independiente que anteriormente hemos expuesto, no basta con poner en contacto a las partes, o en realizar meros trabajos auxiliares o preparatorios como pueden ser la captación de clientes, la exposición de los productos, u otras análogas, es preciso que el representante, la agencia, sean dependientes del empresario no establecido, concluyan el contrato en cuanto están autorizadas por el sujeto pasivo no residente y lo hagan bajo un régimen de dependencia que impida tomar decisiones autónomas.

A esta idea responden también las sentencias de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95 y de 7 de mayo de 1998, asunto C-390/96, en cuanto fijan un concepto de establecimiento permanente en sentido negativo, al señalar que no lo posee quien no dispone ni de personal propio ni de una estructura con grado suficiente de permanencia, que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión, estructura que sea, por tanto, apta para hacer posibles, de una forma autónoma, las operaciones sujetas al impuesto.

En definitiva, la autonomía del sujeto establecido respecto del empresario no establecido impedirá la calificación del primero como establecimiento permanente; mientras que la dependencia de la actividad del primero respecto del segundo puede llevar a la consideración contraria, en cuanto agente o representante dependiente; pero siempre en el supuesto considerado que el sujeto establecido lleva a cabo la actividad económica, las operaciones gravadas, esto es, las entregas de bienes o prestaciones de servicio, concluyendo para ello los contratos con los destinatarios porque está autorizado para ello por el empresario no establecido, ya que en otro caso nos encontraremos ante operaciones independientes realizadas por representantes intermediarios que tienen por objeto poner en contacto a los clientes interesados, y las tareas anexas a estas relaciones, sin que por ello puedan calificarse como de establecimiento permanente.

En el sentido expuesto, nuestra norma interna, el artículo 69.cinco.a) in fine de la Ley del IVA, se ajusta a la Directiva comunitaria y a la interpretación jurisprudencial efectuada por el TJCE de la norma europea, en cuanto requiere para calificar a los agentes o representantes como establecimientos permanentes de un empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, que estén autorizados para contratar en nombre y por cuenta de ese sujeto pasivo.

(...)

Ahora bien, como se ha indicado anteriormente la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA, lo que unido al principio de neutralidad, derivado del de igualdad de trato como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia del TJCE (entre otras, sentencias de 8 de junio de 2006, asunto C-106/05, L.u.P., y de 10 de abril de 2008, asunto C-309/06, Marks & Spencer), lleva consigo que no pueda tratarse de forma diferente a sujetos pasivos que realicen la misma actividad económica. En el supuesto específico de establecimiento permanente que estamos examinando supondrá que aquel agente o representante que, sin llegar a la firma material del contrato esté facultado para negociar todos los elementos y detalles del mismo, obligando a la empresa no establecida, deberá considerarse asimismo como establecimiento permanente, lo que se induce también de la jurisprudencia citada anteriormente del TJCE, cuando, si bien a sensu contrario, delimita el concepto de establecimiento permanente al señalar que no existe cuando no se tiene una estructura con un grado suficiente de permanencia, "que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión; estructura que sea, por tanto, apta para hacer posibles, de una forma autónoma, las prestaciones de servicios de referencia" (sentencia de 7 de mayo de 1998, asunto C-390/96, apartado 26), nota de autonomía que es reiterada por el resto de jurisprudencia citada, como se ha expuesto. También la sentencia de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, es del mismo tenor en cuanto que, analizando las condiciones materiales en las que el representante prestaba los servicios, estima que presenta efectivamente las características de un establecimiento permanente.

(...)

Concluimos, por tanto, considerando que dentro del supuesto específico de establecimiento permanente previsto en el artículo 69.cinco.a) de la Ley del IVA, de las "agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo" deben incluirse también aquellos agentes o representantes del empresario no establecido que sin ser los que firman materialmente el contrato mercantil están facultados para negociar y así lo llevan a cabo todos los elementos y detalles del mismo, dirigiendo y llevando a

cabo el proceso de negociación que se plasma en la firma del contrato, obligando con ello a la empresa no establecida.

(...)”.

Según se indica en el escrito de consulta, el director comercial de la entidad del grupo establecida en el territorio de aplicación del Impuesto se encarga de poner en contacto a las partes y de mostrar los productos de la entidad consultante a los clientes finales, si bien no goza de poderes que le faculten para concluir contratos en España en nombre de la entidad consultante.

La aplicación de la citada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central al supuesto objeto de consulta determina que, aun cuando el representante de la entidad consultante no sea quien firme materialmente el contrato mercantil, si éste se encuentra facultado para negociar, y así lo lleva a cabo, todos los elementos y detalles del mismo, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación que se plasma en la firma del contrato, obligando con ello a la empresa no establecida, entonces habrá que concluir que la entidad consultante cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto de conformidad con el artículo 69.Tres.2º.a) de la Ley 37/1992.

Dada la escasa información suministrada este Centro Directivo no se puede pronunciar de manera más concreta. Si el director comercial se limita a poner en contacto a las partes, careciendo de cualquier facultad de negociación, como parece desprenderse del escrito de consulta, el sujeto pasivo del Impuesto en las entregas de bienes que se efectúen con su intervención será el empresario o profesional destinatario de la operación cuando se encuentre establecido en el territorio de aplicación del Impuesto (artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992).

No obstante, en el supuesto de que el director comercial se encontrara facultado para negociar todos los elementos y detalles del contrato, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación que se plasma en la firma del mismo en los términos previamente señalados, habría que entender que la entidad consultante cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto, considerándose, por tanto, establecida en tal territorio cuando dicho establecimiento intervenga en la realización de las correspondientes entregas de bienes o prestaciones de servicios, como así preceptúa el artículo 84. Dos de la Ley del Impuesto.

En estas circunstancias cabría concluir que en tales entregas de bienes objeto de consulta, al ser realizadas por una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto y tener como destinatarios a empresarios o profesionales establecidos en el mismo,

el sujeto pasivo sería el establecimiento permanente de la consultante por aplicación de lo dispuesto en el artículo 84.Uno.1º de la Ley 37/1992, debiéndose repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido. Tratándose de destinatarios con la condición de empresarios o profesionales establecidos en Portugal, el establecimiento permanente estaría efectuando una entrega intracomunitaria de bienes, exenta del Impuesto cuando se reúnan los requisitos del artículo 25 de la Ley 37/1992.

- c) *“(…) La entidad consultante también se cuestiona sobre el NIF-IVA que debe hacerse constar en las facturas correspondientes a cada una de sus operaciones de venta según se considere que ésta cuenta o no con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto.*

(…) los sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto que necesiten disponer de un NIF-IVA español por realizar operaciones en las que resulten ser sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán solicitar el mismo a la Administración tributaria y deberán hacerlo constar en las facturas de todas aquellas operaciones que lleven a cabo con dicha condición, puesto que tal referencia resulta relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las operaciones documentadas en las facturas.

Asimismo, en las facturas correspondientes a operaciones que, en su caso, efectúe la entidad consultante a través de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del Impuesto que resulte sujeto pasivo del mismo deberá hacerse constar el número de identificación fiscal atribuido por la Administración española a dicho establecimiento permanente.

Conviene recordar igualmente que (…) en caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario.

- d) *“(…) Con respecto a las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que la entidad belga haya soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto correspondientes a operaciones de venta en las que no hubiera intervenido un establecimiento permanente situado en dicho territorio podrá solicitar la devolución de las mismas en los términos establecidos en el artículo 119 de la Ley del Impuesto”.*

“(…) en el supuesto de que la entidad belga efectuase operaciones con intervención de un establecimiento permanente situado en el

territorio de aplicación del Impuesto será dicho establecimiento permanente, en su calidad de sujeto pasivo del Impuesto, el obligado a presentar las declaraciones que correspondan al mismo, para lo cual contará con un NIF atribuido por la Administración española distinto del atribuido a la propia entidad belga.

En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, el establecimiento permanente podrá deducir el montante total de las cuotas soportadas que resulten deducibles conforme a los criterios establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992, en dicho período, del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios en las que hubiera intervenido.

En particular, por lo que al objeto de consulta se refiere, no podrán deducirse las cuotas correspondientes a materias primas importadas en la medida en que el importador no sea el propio establecimiento permanente, sino la sociedad belga. Con respecto a dichas cuotas, podrá la entidad belga solicitar su devolución en los términos previstos en el artículo 119 de la Ley del Impuesto, como se señalaba en el apartado anterior de la presente contestación.”

11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2064-1, de 15-9-2011.

Reglas de localización – Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en la compraventa venta de entradas de espectáculos deportivos o culturales, efectuados a través de un portal web – La empresa que presta los servicios de mediación nunca es propietaria de la entrada y cobra una comisión tanto del vendedor como del comprador.

En esta contestación la DGT ha señalado lo que se indica a continuación, en relación con las reglas de localización aplicables respecto de los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en la compraventa venta de entradas de espectáculos deportivos o culturales, efectuados por una empresa a través de un portal web, resultando que la empresa que presta los servicios de mediación nunca es propietaria de la entrada y cobra una comisión tanto del vendedor como del comprador.

a) Casos en que el destinatario del servicio de mediación es una empresa.

“A los servicios prestados a empresarios o profesionales le será de aplicación la regla general del lugar de realización de las prestaciones de servicios establecida en el número 1º, del apartado uno, del artículo 69 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido”, según la cual el servicio de mediación se considerará realizado en el lugar en donde esté

situada la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente de la empresa destinataria del servicio.

“(…) Se aplica la regla general y no la especial del número 3º, del apartado uno, del artículo 70, de la Ley 37/1992, que sujeta al Impuesto los servicios de acceso a manifestaciones y sus servicios accesorios [en el lugar en donde materialmente tengan lugar las manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares] (...), porque el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, por el que se establecen las disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, aplicable desde el 1 de julio de 2011, en su artículo 33 determina que entre los servicios accesorios al acceso de las manifestaciones prestados a empresarios o profesionales no cabe incluir los simples servicios de intermediarios relativos a la venta de entradas.

Por lo tanto, en el caso de mediación en la compraventa de derechos de acceso prestados a empresarios o profesionales se aplicará [en principio] la regla general del artículo 69.Uno.1º, esto es, los servicios tributarán en la sede del destinatario”.

“(…) También deberá tenerse en cuenta en los casos de mediaciones para empresarios o profesionales, el número 2º, del apartado dos, del artículo 70, de la Ley 37/1992 (...).”

“A tenor de lo dispuesto en este artículo, estarán sujetos al Impuesto los servicios de mediación prestados por la consultante a empresarios o profesionales cuando se refieran a derechos de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares que tengan lugar en el territorio de aplicación del Impuesto y dichos servicios de mediación no se localicen en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla”.

- b) Casos en los que el destinatario del servicio de mediación es un consumidor final.

(…) Distinto tratamiento tiene la mediación en la compraventa de derechos de acceso prestados a destinatarios no empresarios ni profesionales.

En este caso será de aplicación lo dispuesto en la letra c), del número 7º, del apartado uno, del artículo 70 de la Ley 37/1992 (...).

En este caso no existe norma reglamentaria comunitaria que impida la aplicación del precepto establecido en la Ley 37/1992, que supone la transposición al derecho interno del artículo 54 de la Directiva 2006/112/CE.

Por lo tanto, en este supuesto, la regla de sujeción corre en paralelo al lugar donde tenga lugar el evento.”

12. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2214-11, de 23-9-2011.

Establecimiento permanente – Concepto – Instalaciones para almacenamiento y distribución de mercancías – Almacén que no es propiedad de la empresa con sede en el extranjero, sino que se gestiona por un tercero en nombre y por cuenta de dicha empresa – Intervención o no del posible establecimiento permanente en la realización de las entregas de bienes.

En esta contestación la DGT se ha pronunciado sobre si una determinada empresa con sede de actividad económica en Austria dispone o no de establecimiento permanente en España, así como si debe considerarse o no que dicho posible establecimiento permanente interviene o no en las entregas de bienes que dicha empresa austriaca realiza en España, a efectos de determinar quién tiene la condición de sujeto pasivo del IVA español que grava tales entregas.

El supuesto de hecho a que se refiere esta contestación presenta las siguientes características básicas:

- Empresa establecida en Austria y registrada en España a efectos del IVA, se dedica al comercio al por mayor con bobinas de acero a nivel mundial.
- Dicha empresa importa bobinas de acero desde terceros países (China), o las adquiere en otros países comunitarios, y las comercializa a clientes situados en el territorio de aplicación del IVA español.
- Las bobinas importadas o adquiridas se depositan en un almacén situado en la Península desde la importación o adquisición hasta el reenvío al cliente final. Este almacén no es propiedad de la consultante sino que se gestiona por un tercero en nombre y por cuenta de la consultante.

En su contestación, la DGT ha señalado lo siguiente respecto de determinados aspectos relativos a la aplicación del IVA español en el referido supuesto de hecho:

“(...) el almacén del que la entidad consultante resulta arrendataria y que se encuentra situado en el territorio de aplicación del Impuesto tiene el carácter de establecimiento permanente. Sin embargo, la entidad consultante se considerará sujeto pasivo del Impuesto solamente en el caso de que dicho establecimiento permanente intervenga en la realización de las entregas de bienes descritas en la consulta.

De la información que se desprende del escrito de consulta, el mencionado almacén sirve para gestionar la entrega física de la mercancía, a través de medios materiales subcontratados a terceros por lo que debe entenderse que existe una estructura adecuada en términos

de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, siempre que cuente con un grado suficiente de permanencia.

La consultante utiliza los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega de los bienes, ya sea antes o durante esa entrega. En consecuencia, hay que entender que el establecimiento permanente interviene en la realización de las entregas citadas.

En estas circunstancias cabe concluir que en las entregas de bienes objeto de consulta, al ser realizadas por una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto y tener como destinatarios a empresarios o profesionales establecidos en el mismo, el sujeto pasivo será el establecimiento permanente de la consultante, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 84.Uno.1º de la Ley 37/1992.”

13. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2261-11, de 27-9-2011.

Empresa dedicada a la actividad de organización de congresos y exposiciones para terceros promotores de tales eventos, y para participantes en los mismos – Reglas de localización aplicables respecto de las distintas clases de servicios que presta dicha empresa – Tipo impositivo aplicable – Procedencia de la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes.

El supuesto de hecho a que se refiere la presente contestación de la DGT es el siguiente:

“La consultante es una entidad mercantil dedicada a la organización de congresos y exposiciones, generalmente de carácter médico y en ocasiones cultural, lúdico o financiero, tanto en España como en otros países, y que tiene dos tipos de clientes:

1º.- Los propios organizadores del congreso o la exposición a los que presta, entre otros, los servicios de dirección del proyecto y secretaría; gestión de congresistas y ponentes; gestión de resúmenes y pósteres; diseño gráfico e impresión; trámites de inscripción y gestión de asistentes; gestión de la sede donde se celebra el evento incluyendo la búsqueda y negociación de precios, gestión del catering, mobiliario y logística; reserva de viajes y alojamiento para los asistentes y tramitación de visados; equipamiento técnico de las salas; servicio de personal del congreso, producción y gestión de actos sociales accesorios al congreso o a la explotación; gestión del presupuesto del evento y la elaboración de informes, negociación con proveedores y contabilidad, gestión de patrocinios y ventas de la exposición comercial; publicidad del evento, gestión del sitio web, marketing y comunicación.

2º.- Los propios congresistas o expositores. En este caso, los servicios se limitan al cobro de la cuota de inscripción como promotor del evento,

cuando así se pacta con el organizador, y servicios de gestión de viaje, traslado y alojamiento, organización de excursiones y visitas turísticas, actuando como intermediaria del prestados de los servicios o bien, contratando los servicios que luego refactura a su cliente.”

Las cuestiones planteadas sobre dichos hechos fueron las siguientes:

“1º.- Lugar de realización y sujeción de los referidos servicios al IVA y tipo impositivo aplicable.

2º.- Acreditación de la condición empresarial o profesional del cliente.

3º.- Aplicación del régimen especial de las agencias de viajes para los servicios que presta a congresistas y expositores.”

En su contestación, la DGT señala lo que se indica a continuación en relación con las referidas cuestiones que le son planteadas.

a) Sujeción al IVA español de las distintas clases de servicios que son prestadas por la empresa dedicada a la organización de congresos y exposiciones.

“(…) del contenido de la consulta se deduce que la consultante presta a los organizadores de congresos y exposiciones una pluralidad de servicios diversos de distinta naturaleza enmarcados dentro de la actividad general de organización de congresos y exposiciones.

(…)

A partir de las premisas establecidas en los citados asuntos C-349/96 y C-111/05, esta Dirección General ha establecido su criterio en asuntos similares al consultado, entre otras, en su contestación a las consultas vinculante con número de referencia V1534/09 y V2848/10 de 25 de junio de 2009 y 30 de diciembre de 2010, que los servicios prestados por la consultante a los organizadores de congresos y exposiciones, que se concretan en la prestación de una pluralidad de servicios diversos detallados en el texto de la consulta, suponen un servicio complejo de organización de congresos y exposiciones.

Este servicio de carácter complejo se compone de una pluralidad de elementos estrechamente ligados pero, que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con los criterios señalados, conforman una única prestación de servicios.

(…)

En consecuencia, la prestación de servicios única de organización de congresos y exposiciones que va a realizar la consultante, cuyos destinatarios son los organizadores de los eventos y que, por tanto, tendrán generalmente la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto, de acuerdo con la información suministrada en el escrito de consulta, quedará sujeta al

Impuesto sobre el Valor Añadido cuando la sede de la actividad económica del destinatario del servicio se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, en los términos señalados en el artículo 69.Uno.1º de la Ley.

Esta prestación de servicios única realizada por la consultante también quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional.

No obstante lo anterior, cuando la consultante se limite a prestar a los organizadores de congresos o exposiciones de forma aislada e independiente uno o varios de los servicios descritos en el escrito de consulta y, en general, cuando los servicios prestados no puedan calificarse por sí solos de servicios complejos de organización de congresos y exposiciones, en los términos señalados, cada prestación de servicios quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de manera independiente, según las normas que le sean aplicables y, en particular, de acuerdo con las reglas generales y especiales de localización de servicios contenidas en los referidos artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992.

b) Tipo impositivo aplicable.

“(…) En relación con el tipo impositivo aplicable a la prestación de servicios compleja de organización de congresos y exposiciones objeto de consulta, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 establece que “El Impuesto se exigirá al tipo general del 18 por 100, salvo los casos dispuestos en el artículo siguiente”.

Por su parte, el artículo 91, apartado uno, punto 2, número 13º de la citada Ley establece que se aplicará el tipo impositivo del 8 por ciento a:

“13º. Las exposiciones y ferias de carácter comercial”.

Este Centro Directivo ya se ha pronunciado sobre la aplicación del tipo reducido estableciendo que su ámbito objetivo está limitado a las ferias y exposiciones de carácter comercial, sin que se puedan considerar incluidas en el mismo las exposiciones, ferias o manifestaciones cuyo objeto principal sea la difusión o promoción de la cultura o el conocimiento científico. Esta misma conclusión es aplicable incluso si en dichas ferias, exposiciones o manifestaciones culturales se comercializan productos o se promueven comercialmente los productos de ciertos empresarios o profesionales.

El carácter cultural o comercial de una feria o exposición dependerá de la finalidad u objeto de la misma, de forma que tendrán carácter comercial aquellas ferias o exposiciones que tengan por objeto la promoción de los bienes o servicios de los participantes.

Considerando, pues, que la aplicación del tipo impositivo reducido que regula el artículo 91.Uno.2.13º de la Ley 37/1992 está limitada a ferias y exposiciones de

carácter comercial en los términos expuestos, los servicios que, prestados por los promotores de tales eventos, quedarán sujetos a dicho gravamen reducido comprenderán, entre otros, el alquiler o cesión del espacio necesario, dentro de la feria o exposición, a los participantes, instalación o decoración de los stands, cesión de mobiliario, electricidad, servicios de telecomunicaciones, cesión de personas auxiliar, publicidad y demás servicios que se presten a dichos participantes o, en su caso, a los visitantes, y sean necesarios para su normal desarrollo.

De lo expuesto anteriormente deben extraerse dos requisitos fundamentales para que proceda la aplicación del tipo reducido que se está analizando:

1º Debe tratarse de servicios prestados en el marco de ferias o exposiciones de carácter comercial.

2º Los servicios deben ser prestados por el promotor de la feria o exposición con independencia de la naturaleza pública o privada del mismo y del destinatario de tales servicios.

A tales efectos, tiene la consideración de organizador de una feria o exposición la persona o entidad que lleve a cabo la ordenación de los medios materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de que tal feria o exposición se celebre.

Por consiguiente, el referido tipo reducido se aplicará, en su caso, a los servicios, tales como el diseño, construcción y decoración de stands, que sean prestados directamente por los organizadores de ferias y exposiciones comerciales tanto a los participantes en las mismas como a los visitantes de dichas manifestaciones.

Por el contrario, no será aplicable el tipo impositivo reducido a los servicios que se efectúan por otras entidades no promotoras de la feria o exposición que, por tanto, tributarán al tipo impositivo del 18 por ciento con independencia de que dicha entidad tenga carácter público o privado.

En consecuencia, el servicio de organización de exposiciones y congresos efectuado por la consultante quedará gravado al tipo general del 18 por ciento.

c) Acreditación de la condición del destinatario de los servicios (condición de empresario o condición de consumidor final).

“(…) la consultante desea conocer qué documentos puede solicitar a sus clientes para acreditar su naturaleza empresarial o profesional.

En este sentido, el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, directamente aplicable por los Estados miembros, establece en su artículo 18 determinados criterios que puede utilizar el prestador de un servicio para determinar o confirmar la naturaleza empresarial o profesional del destinatario del servicio.

De esta forma, salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente tiene la condición de empresario o profesional:

1º Tratándose de empresarios o profesionales establecidos en otro Estado miembro, cuando le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del Impuesto, cuya validez deberá ser confirmada por la consultante. A estos efectos, la Unión Europea ha creado un sistema informático denominado VIES que sirve para "validar" los números de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, atribuido a los empresarios o profesionales en los distintos Estados miembros

No obstante, si el cliente aún no ha recibido número de identificación individual a efectos del IVA, pero informa al prestador de que lo ha solicitado, la consultante queda facultada para obtener cualquier otro elemento de prueba que demuestre que su cliente tiene la condición de empresario o profesional, siempre que haya podido comprobar de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, la consultante podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene condición de sujeto pasivo si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado su número de identificación individual a efectos del Impuesto.

2º Tratándose de empresarios o profesionales establecidos en un país tercero, la condición empresarial se acredita a través del certificado, expedido por las autoridades fiscales competentes de que dependa el cliente de la consultante, que confirme que este último está desarrollando actividades económicas.

No obstante, en el caso de que su cliente no esté en posesión de dicho certificado, serán elementos de prueba de su condición empresarial o profesional la comunicación del número de identificación a efectos del Impuesto, o de un número similar asignado por el país tercero de establecimiento y que sirva para identificar a la empresa.

La consultante queda facultada para obtener cualquier otro elemento de prueba que demuestre que su cliente tiene la condición de empresario o profesional, siempre que haya podido comprobar de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

Por otra parte, en relación con los medios de prueba, debe tenerse en cuenta que el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

A estos efectos, habrá que considerar lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En consecuencia, deberá estimarse la valoración conjunta y razonada de todas las pruebas que aporte el cliente a la consultante relativas a su condición de empresario o profesional a efectos de la aplicación de las reglas de localización de servicios establecidas en la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido y la Ley 37/1992”.

d) Tratamiento de los servicios de gestión de cobro de la cuota de inscripción, gestión de viaje y alojamiento y organización de excursiones y visitas turísticas que realiza a favor de los congresistas y expositores.

“(…) los servicios de gestión de cobro de la cuota de inscripción, gestión de viaje y alojamiento y organización de excursiones y visitas turísticas que realiza a favor de los congresistas y expositores no pueden calificarse por sí mismos, como un servicio de organización de congresos o exposiciones, de acuerdo con los criterios establecidos en los apartados anteriores de esta contestación.

Cuando la consultante actúa como mero intermediario de los proveedores de servicios de alojamiento y transporte, o de los servicios turísticos, que ofrece, en nombre y por cuenta de estos últimos, no resultará de aplicación el Régimen especial de las agencias de viajes regulado en el capítulo VI del título IX de la Ley 37/1992.

Los servicios prestados por la consultante a congresistas y expositores quedarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido español cuando conforme a las reglas de localización de las prestaciones de servicios contenidas en los artículos 69 y 70 de la Ley aplicables en cada caso, se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

(…)

No obstante lo anterior, del propio texto de la consulta también se deduce que la consultante en ocasiones adquiere directamente servicios de alojamiento o de viaje a otros empresarios o profesionales que luego refactura a los expositores y congresistas.

(…)

(...) el régimen especial [de las agencias de viajes] será de aplicación a cualquier actuación en la que el prestador actúe en nombre propio frente al viajero, de manera que, adquiriendo bienes y servicios a otros empresarios o profesionales, realice operaciones relativas a un viaje. Es además irrelevante para la aplicación del régimen especial que el prestador tenga la condición de agencia de viajes en el sentido habitual de la palabra.

En consecuencia con lo anteriormente expuesto, la empresa consultante deberá aplicar el régimen especial denominado "de las agencias de viajes" regulado en el capítulo VI del título IX de la Ley 37/1992 a las ventas en nombre propio que efectúe a los congresistas y expositores de servicios de alojamiento, transporte, excursiones y visitas turísticas en cuya organización haya utilizado bienes que les han sido entregados o servicios que les han sido prestados por otros empresarios o profesionales".

IV. World VAT News.

1. EU VAT rates update

A number of VAT rate changes will become effective in 2012, and there are rumors about further rate changes in the future.

Hungary and **Ireland** will increase their standard VAT rates as from 1 January 2012. While it was initially announced that **Cyprus** also would increase its rate (from 15% to 17%) from January, the proposed implementation date has been postponed to 1 March 2012 (with official confirmation expected shortly).

Hungary will increase the standard rate from 25% to 27%. Reduced rates will not be changed. Following this change, Hungary will have the highest VAT rate in the EU, being the first Member State laying a VAT rate above 25%.

Ireland's standard VAT rate will increase from 21% to 23%. There are no planned changes in the reduced rates or the scope of zero-rated sales.

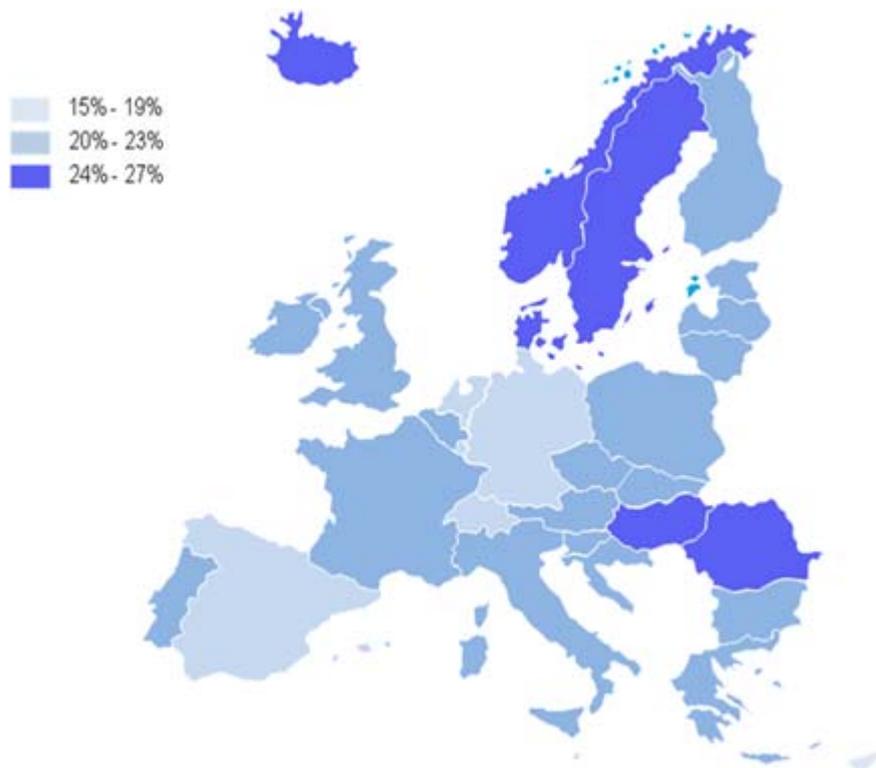
The following changes are expected to the reduced rates (generally effective as from 1 January 2012, although in some cases, confirmation has not been published by the authorities):

- **Belgium** will increase the rate for pay television from 12% to 21%
- **Czech Republic** will increase the reduced rate from 10% to 14%;
- **France** will increase the reduced rate from 5.5% to 7%;
- **Netherlands** has changed the scope of its reduced rates;
- **Portugal** will change the scope of the reduced rates; and

- **Sweden** will apply the reduced rate on restaurant and catering services.

Finally, in addition to the above changes to the standard and reduced rates, **Poland** is discussing an increase in VAT rates to 24%, 9% and 6% as from July 2012. The **Czech Republic** is planning to introduce a flat rate scheme under 17.5% as from January 2013, and **Italy** will likely increase the VAT rates to 23% and 12% as from September 2012, with a further increase of 0.5% as from January 2013.

The map below compares the standard rates in European countries:



Note: The French standard VAT rate is 19.6%

2. **Andorra - VAT system to be introduced in Andorra**

Andorra will soon join the list of countries with a VAT system. Though initially set to enter in force as from 1 January 2012, some rumors indicate that the final introduction of VAT will be postponed to 2013. The new VAT law, inspired by the EU VAT Directive, will replace the seven indirect taxes currently in force in Andorra, which result in a burdensome procedure for business in the country.

The VAT rates initially approved are a standard rate of 4.5% and a reduced rate of 1%, that would apply to health services, social assistance, childcare,

cultural services, rentals, foodstuff, water and medicines. However, these rates are subject to change before the effective introduction of VAT in the country.

3. Australia - GST refunds must be granted within 14 days

The Federal Court recently ruled that the GST Act effectively requires the Australian Taxation Office (ATO) to refund any GST amount owing to a taxpayer within 14 days of the taxpayer filing its GST return.

In *Multiflex Pty Ltd v Commissioner of Taxation* [2011] FCA 1112, the taxpayer (an exporter of mobile phones and similar goods purchased from local suppliers) claimed refunds of input tax credits in its GST returns for the five tax periods from January to May 2011. The ATO refused to pay the refunds until it completed an investigation of the taxpayer's affairs to determine whether the taxpayer is a participant in a sham arrangement involving significant GST revenue leakage, similar to the VAT "missing trader" frauds in the UK in recent years.

The Court rejected the ATO's argument that the refund provision is subject to an implied proviso that the obligation to make a GST refund need not be complied with instantly, but is to be complied with within a reasonable period of the ATO receiving a GST return and investigating whether the claim for the refund is correct. The Court concluded that, to the extent the refund provision implicitly contemplates that the refund payments for which it provides should be made within a reasonable period, that period is limited to the period needed to make the payment as a matter of administration. The history of the refund provision suggests that this period would be no more than 14 days.

The ATO appealed the decision to the Full Court of the Federal Court. The outcome of the appeal will be of broad interest within the business community, with a sizeable number of taxpayers also experiencing lengthy GST refund delays while the ATO examines GST returns that it considers may not be accurate.

4. Australia – Tax Administration obliged to refund GST 'net amount' in a timely way...for now

The *Multiflex* case, an important dispute about how long the Australian Taxation Office (ATO) has to refund an amount claimed in a GST return as owing to the taxpayer, has reached finality.

On 11 November 2011, the Full Federal Court handed down its appeal judgment, confirming that the words of the refund provision in the GST law entitle taxpayers to immediate payment following lodgement of a GST return. The Full Federal Court rejected the ATO's argument that the refund obligation was subject to the qualification that the ATO was to be allowed a reasonable time within which to satisfy itself about the accuracy of the information given in a return and, if not satisfied, to make inquiries and to issue an assessment.

On 9 December 2011, the High Court refused the ATO's application to appeal the Full Federal Court's decision. As a result, business taxpayers now have certainty that the ATO has a statutory obligation to make prompt payment of a net refund amount claimed in a GST return. Currently, there are significant numbers of taxpayers that have had refunds delayed for long periods while the ATO investigates GST returns that it considers might be inaccurate. On 12 December, the ATO announced that it would begin paying delayed refunds to affected taxpayers as soon as administratively possible.

The obligation to pay promptly, however, is anticipated to be short-lived. In August 2011, the government announced its intention to amend the law, to be effective from 1 July 2012, to give the ATO express power to withhold refunds in cases where the ATO suspects that information in a GST return is incorrect. Under the proposed change, the ATO would be able to retain the refund until satisfied that the information provided by the taxpayer is actually correct or the ATO issues an amended assessment. Further, taxpayers would have no right to a review of the decision to withhold until at least six months has elapsed. Amending legislation is expected to be introduced into Parliament in early 2012.

5. Belgium - VAT changes to private use of company assets

On 25 October 2011, the VAT administration published its views on the scope and impact of a new regulation introduced at the beginning of 2011 that concerns the private use of business assets. According to the regulation, a taxable person can recover the VAT charged on expenditure related to business assets only to the extent the assets are used for business purposes. Therefore, VAT cannot be recovered for any non-business element in the use of the asset.

The tax authorities' position may result in a significant increase in the VAT costs and administrative burden for company cars, as well as for other company assets such as laptops, mobile phones and buildings.

The regulation implies that the taxation of the private use through a VAT assessment on the fringe benefit is fully abandoned. Instead, the private use will give rise to an immediate VAT recovery limitation, taking into account the actual private use of the asset. For company cars, in particular, this implies that the VAT recovery is limited by taking into account the actual private kilometres driven, including for commuting. It can be presumed that the regulation will entail a higher VAT cost, since the lump sum assessment of private kilometres (5,000/7,500 km) used to calculate the fringe benefit for income taxes can no longer be used for VAT purposes. Additionally, changes in the actual private use of the company cars will give rise to an annual revision of the initial VAT recovery.

There are no practical guidelines to determine the private use for other assets, such as laptops and mobile phones.

It can be expected that, in addition to the higher VAT cost, the regulation will increase the administrative burden of companies since the actual private use of company assets will have to be determined per asset and per employee. Moreover, the decision states that this is to be done under supervision of the VAT administration. The new administrative position applies retroactively as from 1 January 2011 and the comments affect company assets purchased and leased since that date.

6. Belgium - Government suspends administrative decision on the VAT treatment of the private use of company assets

Separate to the budget negotiations but connected to the announced increased taxation of fringe benefits, an administrative decision issued by the VAT authorities on 20 October 2011 provides guidance on the VAT implications of using business assets for private purposes. This decision affects the availability of an input VAT deduction with respect to a company car that is used partly for business and partly for personal purposes.

On 4 November 2011, however, this decision was suspended “until further notice,” following pressure from professional organisations such as the VBO-FEB (Federation of Enterprises in Belgium). The Ministry of Finance acknowledges in a press release that the new regulation may entail “practical problems” in certain cases. As a result, the measure is being reviewed to address the objections raised by the business community.

Measure

The VAT decision of 20 October 2011 was based on a regulation introduced at the beginning of 2011, whereby a taxable person can only recover the VAT charged on expenditure related to business assets to the extent the assets are used for business purposes. VAT cannot be recovered for any non-business element in the use of an asset. Historically, the private use of business assets was subject to VAT through the assessment of VAT on the fringe benefit as determined for income tax purposes. For company cars, the former regulation implied a combination of the 50% VAT recovery limitation with the taxation of VAT on the fringe benefit. In practice, this meant that kilometres driven for personal purposes were determined on the basis of an estimate of 5,000 or 7,500 kilometres per annum.

The new regulation eliminates the taxation of private use through a VAT assessment on the fringe benefit. Instead, private use, including commuting, gives rise to an immediate VAT recovery limitation, taking into account the actual private use of the asset, rather than the estimated 5,000 or 7,500 kilometres per annum. In addition, the actual private kilometres driven have to be determined annually and might fluctuate depending on the number of kilometres actually driven by employees. The additional VAT cost of this measure per company car is estimated at around EUR 300 per year.

Although the legislative change only covered fixed assets purchased by the business, the guidance published by the VAT authorities extended this approach to leased cars. Given the widespread leasing of company cars in Belgium, this extension would significantly increase the impact of the new regulation and has prompted reactions from the business community.

For other assets, such as laptops and mobile phones, the guidance does not include any practical guidelines for determining private use.

In addition to the higher VAT cost, the new rules likely will increase the administrative burden of companies because the actual private use of company assets would have to be determined per asset and per employee and under the supervision of the VAT administration.

The Ministry of Finance press release recognises that this change has the potential to create practical problems and that an 'addendum' to the published guidance is being drafted. As a result, the entry into force of the measure is suspended until further notice.

7. Canada - Harmonization of QST regime

On 30 September 2011, the Prime Minister of Canada and the Premier of Quebec announced that they had signed a memorandum of agreement (MOA) concerning the harmonization of the Quebec Sales Tax (QST) and the federal Goods and Services Tax (GST). More than 19 years after a value-added tax system was put in place, Quebec is obtaining CAD 2.2 billion in financial compensation from the federal government.

Unlike in the other provinces, the harmonization agreement does not involve the implementation of a single harmonized sales tax (HST). The law in respect of QST will continue to apply, with amendments that will take effect according to the terms of the agreement. Thus, GST and QST will always appear separately on merchant invoices. The planned date for implementing the amended QST is 1 January 2013.

Further to this MOA, a detailed agreement will be concluded by 1 April 2012.

Main changes in QST as a result of agreement

- The amended QST will no longer apply to a GST-inclusive tax base. To offset the loss of revenue caused by this change, as from 1 January 2013, the QST rate will be adjusted from 9.5% to 9.975%, the same effective rate as under the current regime;
- Financial services will be exempt in the amended QST regime as they are for GST/HST. As a result, as from 1 January 2013, it will not be possible to apply for input tax refunds for expenditure incurred in the course of supplying financial services;

- The compensation tax on financial institutions will be eliminated as from 1 January 2013;
- The restrictions on the recovery of QST in respect of certain expenditure incurred by large businesses will be phased out over a three-year period, starting in 2018;
- The place of supply rules will mirror the rules for GST/HST; and
- As from 1 April 2013, purchases made by Canadian and Quebec public bodies will be subject to GST/HST and the amended QST (i.e. these transactions will no longer be exempt).

8. Canada - Quebec Sales Tax increase

The Quebec Sales Tax (QST) rate increases to 9.5% on 1 January 2012.

9. China - Pilot programme of VAT reform to be launched in Shanghai from 1 January 2012

According to the website of the State Council, the pilot program of VAT reform is to be launched from 1 January 2012. The key features of the programme include:

- The pilot initially will be implemented in the transportation sector and some modern service industries in Shanghai, and may be further expanded throughout the country for certain industries.
- Two new VAT rates are to be introduced: 11% and 6%.
- For industries in the pilot areas switching to VAT from Business Tax where the Business Tax revenue belonged to the local government, the VAT revenue will continue to be retained by the local government.
- Business Tax incentives applicable to the pilot industries will be adjusted to cope with the VAT reform to achieve an effective continuation of the incentives.
- VAT paid by taxpayers under the pilot programme is eligible for credit provided other conditions are satisfied.

10. China - Verification of VAT invoices possible after 180 days if delay caused by “objective reasons”

The recently issued Circular No. 49, which applies retroactively as from 1 October 2011, provides that VAT invoices which are necessary to recover input VAT can be verified after a period of 180 days if the delay in verification is caused by “objective factors.” Previously, VAT invoices had to be verified with the tax authorities through the “Golden Tax System” within 180 days to

remain valid for input VAT recovery. Circular No. 49 defines "objective factors" to include the following:

- force majeure;
- theft or loss of documents through the mail;
- documents being examined by government authorities;
- breakdown of the IT system of the tax authorities;
- late delivery of documents due to contractual disputes;
- illness or death of employees who handle the taxpayer's tax affairs; and
- other factors to be prescribed by the State Administration of Taxation (SAT).

The late verification must be approved by the local tax bureau and reported to the SAT.

11. China - *Application of Business Tax in asset restructuring transactions clarified*

The SAT issued recently Bulletin No. 51 to clarify the Business Tax treatment of asset restructuring transactions. Where a taxpayer transfers all or part of its business (including the transfer of real estate and land use rights) in the course of an asset restructuring, the transfer will not be subject to Business Tax.

12. China - *VAT incentive for qualified software products extended*

China's State Administration of Taxation (SAT) and the Ministry of Finance (MOF) jointly issued guidance (Circular [2011] No.100) that confirms the continuation of the VAT refund incentive for qualifying software products with retroactive effect from 1 January 2011. The refund incentive was introduced several years ago but expired on 31 December 2010. There is now expiration date on the extended incentive.

The VAT refund incentive allows software companies to apply for a refund of the net VAT payable that exceeds 3% of the sales amount of qualifying software products. Circular 100 also consolidates other relevant regulations with regard to the VAT incentives and requirements on qualifying software products and confirms:

- The VAT refund is available for self-developed and self-manufactured software products sold by general VAT taxpayers, imported and localized software products and embedded software products;
- The calculation of the VAT refund on embedded software products and provides guidance on how to allocate input VAT associated with hardware and software products;
- Services charged for the R&D of software products are subject to VAT if the copyright is owned by the developer, and are not subject to VAT if the copyright is owned by the consigner or by both the consigner and the developer;
- The sale of software products whose copyright is also transferred to the buyer is not subject to VAT;
- Documents required to qualify for the incentive include: software testing/verification documents, the Software Products Registration Certificate or the Software Copyright Registration Certificate, etc.

13. China - Detailed implementation rules released for VAT reform pilot program in Shanghai

Following the State Council's 26 October 2011 decision to launch the VAT reform pilot program in Shanghai, China's Ministry of Finance (MOF) and the State Administration of Taxation (SAT) jointly issued two circulars (Circulars 110 and 111 and accompanying appendices) on 16 November 2011 to provide detailed implementation rules for the program. The VAT pilot reform aims to transition certain services from being subject to Business Tax to being subject to VAT and to eliminate disparities between the two systems.

Circular 110

Circular 110 outlines the general principles for the overall VAT reform pilot program in China (although no date for the full reform pilot is mentioned), which include:

- Applicable VAT rates, which will be: 17% for the leasing of movable and tangible goods, 11% for the provision of transportation and construction services and 6% for other specified modern services.
- Taxing method: Which transactions will be subject to the simplified taxing method and which will be taxed using the ordinary taxing method.
- Cross-border taxation: Services provided from overseas and received in China will be subject to VAT and the provision of services from China to overseas customers will be exempt or zero rated.

- Cross-region taxation: Taxpayers covered by the pilot program must pay VAT at the location where their organization is situated. Business Tax paid in other regions can be deducted when calculating the VAT due. Taxpayers that do not fall within the scope of the pilot program will continue to pay BT even if they are operating in the pilot regions.

Circular 111

Circular 111 sets out detailed implementation rules for the initial pilot in Shanghai, which generally follow the principles in Circular 110. Some of the principles in Circular 110 will not be implemented in the initial pilot in Shanghai, but may be implemented at a later stage.

Circular 111 is drafted to follow the current VAT rules, so the mechanisms for an input VAT credit or simplified taxing method, the point of taxation, classification of taxpayers and administrative measures, remain unchanged.

Appendix 1 - Implementation measures

Appendix 1 aims to clarify the scope of the charge to VAT applicable to entities and individuals located in Shanghai, and foreign entities and individuals that provide taxable services to entities and individuals located in Shanghai. It covers:

- Scope of service sectors selected for the pilot program
- Services within the scope of VAT
- Treatment of the provision and receipt of services within and outside China

Appendix 2 – Relevant issues

Appendix 2 aims to clarify certain issues with regard to pilot taxpayers, withholding agents and the current VAT payers. The appendix addresses the:

- Right to deduct payments to non-pilot companies
- Clarification of right to deduct for current general VAT payers
- VAT registration threshold for the pilot
 - The annual service revenue threshold for general VAT payers is CNY 5 million (inclusive). Small-scale VAT payers that have sound accounting systems and are able to provide accurate documentation for tax filing purposes can apply for general VAT payer status even if their sales

revenue does not reach CNY 5 million (consistent with current VAT rules).

Appendix 3 – Transitional rules

Appendix 3 mainly aims to provide VAT incentives by introducing a VAT exemption or VAT collection with an immediate refund mechanism to preserve the Business Tax incentives currently enjoyed on certain services (e.g. technology transfers, qualified offshore outsourcing services, etc.).

14. China - New VAT returns to be introduced in Shanghai for VAT reform pilot program

As from 1 January 2012, new VAT returns will be introduced for the VAT reform pilot program in Shanghai. Only Shanghai-incorporated companies will adopt the new VAT returns. Compared with the current returns, certain modifications are made on the new VAT returns to accommodate the pilot. The major changes include additional boxes on the returns to allow the reporting on:

- Amounts (net and VAT) falling within the newly introduced VAT rates of 11% and 6%;
- Amounts (net and VAT) of the pilot taxable services;
- Amounts (net and VAT) withheld on VATable services received into China from overseas;
- The input VAT balance as of 31 December 2011; and
- Two appendices – one to identify the details of the deducted items on the sales income, and the other details of the tax deducted.

15. Czech Republic – Several changes as from 1 January 2012

The following legislative changes to the VAT rules should be effective as from 1 January 2012 (some are still subject to the formal approval of the President which is expected to be made shortly).

Rate increase

The reduced VAT rate will be increased from 10% to 14%. The reduced rate is applicable to goods listed in annex to the VAT Act (e.g. Annex 1 includes foodstuffs and beverages, medical (health care) items, nappies for babies and baby car safety seats; and Annex 2 includes distribution water, municipal

waste collection, public transport, cleaning work in households and home care), as well as assembly and construction work related to the reconstruction of apartments, blocks of flats and family houses, and the development of social apartments (blocks of flats and family houses, respectively).

Application of reverse charge

Construction work carried out between two Czech VAT payers will be subject to the reverse charge. The supplier will issue a tax document, excluding VAT. The customer will declare the output VAT while being entitled to claim a VAT deduction if general conditions of the VAT Act are satisfied.

In practice, it may be unclear which supplies will be liable to the reverse charge. The Ministry of Finance has issued a guideline on the application of the reverse charge in these cases, but that guideline does not correspond to the wording of the VAT Act or EU VAT legislation. Hence, it will always be necessary to determine the nature of the supply (supply of goods versus supply of services) and, in the case of a supply of services, to determine whether they are construction services under the relevant Czech CPA classification code (Classification of Products by Activity).

VAT on transfers to a nonresident bank

A rule will be introduced that requires a recipient to guarantee to the Czech tax authorities VAT that is not paid by a supplier in the event of a bank transfer made where the supplier is outside the Czech Republic. It has been argued that, this form of guarantee violates EU VAT rules.

Summary corrective tax documents

A summary corrective tax document will be allowed to include only a high-level specification of the original tax documents (e.g. the date of issue of the original documents or the tax serial numbers of these documents). Further, if foreign currency is used, it will not be necessary to include on the summary corrective tax document the same exchange rates as applied in the case of each original tax supply. The supplier will be allowed to use only one exchange rate effective as of the first day of the calendar year in which the correction is made.

Claiming VAT deduction

Under current rules, a recipient is allowed to recover input VAT based on a tax document for a local taxable supply only if the tax document specifies the tax IDs of both the supplier and the recipient, as well as the information needed to calculate VAT. The amended VAT Act will abolish these requirements, i.e. incorrect (or missing) essentials on the tax document will no longer be an obstacle for claiming an entitlement to a VAT deduction.

Period for adjusting VAT deductions

Currently, the original VAT deduction with respect to real estate improvements is subject to adjustment if the use of the improvements changes in the five

calendar years after the purchase/construction. The amendment will extend the period up to 10 years.

16. Colombia - *Clarification of VAT exemption for services provided in Colombia and used abroad*

Under Colombian rules, services provided in Colombia and used or consumed abroad by companies or individuals without a business or activities in Colombia and, where the service provider remains in Colombia, are exempt from VAT.

The Colombian tax authorities recently clarified that this exemption applies regardless of whether the beneficiary of the services is (in whole or in part) an affiliate, subsidiary, branch, representative office, headquarters or any other related party of the resident person. However, for the exemption to apply, the service must be used outside Colombia by a nonresident company.

17. Finland - *Proposal to change VAT rate on newspaper and periodical subscriptions*

The Finnish government issued a proposal on 5 October 2011 that would change the VAT rate applicable to newspaper and periodical subscriptions. Under the proposal, the reduced VAT rate of 9% would apply to newspapers and periodicals subscribed for a period that is at least one month as of 1 January 2012. Such subscriptions currently are subject to VAT rate of 0%, provided the subscription is for at least one month.

18. Finland - *Guidance on VAT treatment of social welfare services updated*

The tax administration published on 14 September 2011 updated guidance (604/40/2011) on the VAT treatment of social welfare services to reflect the provisions of the new Act on private social welfare services (922/2011), which came into effect on 1 October 2011.

The updated guidance contains a definition of social welfare services, information on how social welfare services can be arranged in Finland, information on privately provided social welfare services and licenses and registration required for the provision of these services in accordance with the new Act. The guidance also defines the prerequisites for VAT-exempt social services.

19. Finland - *Court rules on deductibility of costs relating to sale of forest estates*

The Finnish Supreme Administrative Court issued a decision on 13 September 2011 (KHO:2011:76), concluding that a company that had originally acquired forest estates to be used in the taxable wood-processing industry and used the estates for this purpose (which was the line of business carried on by the company) was not entitled to an input VAT deduction for costs relating to the subsequent sale of the forest estates, since the sale of real estate is VAT exempt without credit in Finland.

20. France - *Application of reduced rates to supply of electronic books*

Following a recent amendment to the French Tax Code, as from 1 January 2012, the reduced VAT rate of 5.5% will be applicable to the supply of electronic books instead of the current standard rate of 19.6%. However, it is possible that this change will be reexamined, as this decrease in the VAT rate is subject to the VAT Directive being amended (i.e. if the VAT Directive is not amended, the French VAT law may not be in line with the Directive).

21. France - *Tax on hotel accommodation withdrawn*

The Finance bill contains a proposal to retrospectively withdraw the new 2% hotel tax that entered into force on 1 November 2011. As things currently stand, as from that date, tax is levied on the supply of hotel accommodation where the price per night exceeds 200 EUR (VAT inclusive), regardless of the classification (4 star/5 star, etc.) of the hotel. The proposal to withdraw the tax will become effective if approved by Parliament.

22. France - *Increase in reduced VAT rate*

Moving towards German/France tax convergence, a new reduced rate of 7% has been proposed that would apply to all products currently subject to the reduced rate of 5.5%, except for staples (i.e. basic consumer food, gas and electricity subscriptions, and networks of energy supply, and facilities and services for disabled persons). If approved by Parliament, the rate increase will apply as from 1 January 2012.

23. Germany - *Reverse charge on supply of mobile phones*

The German Finance Ministry issued a circular on 22 September 2011 that addresses some of the practical challenges created for businesses by the introduction of the reverse charge mechanism as applied to mobile phones and integrated circuits. The circular contains various clarifications on the range of products caught by the reverse charge and details some simplification measures.

24. Germany - *Retroactive amendments to e-invoicing rules*

According to a law published on 4 November 2011, amendments to the new German e-invoicing regime entered into force retroactively on 1 July 2011.

25. Germany - *Proof of intra-Community supplies*

The German government decided on 2 December 2011 that, as from 1 January 2012, the evidence for intra-Community supplies must be provided as follows:

- A copy of the invoice; and
- A "Gelangensbestätigung," i.e. a confirmation signed by the recipient that the goods arrived in the country of destination).

Depending on how the transport is arranged, the content of the evidence differs, but it always needs to state when the goods were actually received by the purchaser at the place of destination in the other EU Member State.

The Ministry of Finance announced that sample confirmations will be published in the near future. Taking into account the tight timing of the changes, the Ministry has agreed to a transition period until 31 March 2012, so that in practice, the current system can be used until that date.

26. Iceland - VAT rates modified

Iceland's Parliament recently approved several amendments to the VAT Act with respect to the sale of electronically supplied services to Iceland and the sale of goods and services to offshore hydrocarbon processing plants. The VAT rate applicable to electronically delivered books and music also has been reduced.

On 8 September 2011, Parliament approved an amendment to the VAT Act in connection with the taxation of hydrocarbon processing. According to the amendment, the sale of certain goods and services related to the production of hydrocarbons are zero rated for VAT purposes, i.e. exempt from VAT with credit for input tax. Operations subject to the zero rate are the sale and leasing of oil platforms and other floating stations used to process hydrocarbons, including equipment delivered in connection with these structures. These changes apply as from 19 September 2011.

The sale of services and equipment directly related to the construction, maintenance and repair of the above structures will be VAT exempt with credit and the same applies to the construction and repair of pipelines originating from outside the territorial waters of Iceland but connecting to Iceland. The sale of goods and services for use outside the territorial waters of Iceland in connection with research and development of resources located on the ocean floor also are exempt with credit.

On 27 September 2011, Parliament again amended the VAT Act so that non-residents supplying services electronically to consumers resident in Iceland are now obliged to register for VAT purposes and collect VAT on their supplies, provided their supplies amount to ISK 1 million or more in any 12-month period. The amendment is effective as from 1 November 2011.

Parliament also has lowered the VAT rate on electronically supplied books and music from the general rate of 25.5% to the reduced rate of 7%. This new rate also applies as from 1 November 2011.

27. India - Tax authorities clarify liability to Service Tax

The Indian tax authorities have clarified that liability to Service Tax liability on any taxable service provided by a nonresident or a person located outside India to a recipient in India arises with effect from 18 April 2006.

Section 66A of the Finance Act, 1994 which imposes Service Tax on a recipient located in India in respect of taxable services received from a nonresident or person located outside India was enacted with effect from 18 April 2006. However, there have been disputes as to the date of levy of Service Tax in such cases and in some instances Service Tax was levied on the recipient in India before this date.

28. India - *Electronic filing of Excise and Service Tax returns mandatory*

The Finance Ministry has made it mandatory for all taxpayers, including export-oriented operations, small-scale industries and businesses availing themselves of certain exemptions, irrespective of the duty paid in the preceding financial year, to file their central excise and service tax returns electronically as from 1 October 2011. E-filing through the online tax payment application, Automation of Central Excise and Service Tax (ACES), is required for returns due after 1 October 2011, as well as for returns related to past periods which have not been filed or which are to be amended.

Furthermore, taxpayers have been instructed to file several other documents by electronic means, such as the annual financial information statement and the annual installed capacity statement.

29. India - *Court clarifies liability to Central Sales Tax in turnkey contract*

In a recent Writ petition filed before the High Court (HC) of Gujarat, the HC held that the supply of certain parts, equipment and machinery from Gujarat to Bombay High, in the course of executing a turnkey contract, would not be considered an inter-state sale liable to CST.

It was observed that since Bombay High is located about 180 kilometers from the shores of India, it does not form part of any State of the Union of India because India's territorial waters are limited to a distance of 12 nautical miles from the nearest point of the appropriate baseline. Accordingly, the movement of goods from Gujarat to Bombay High would not be covered by the phrase "movement of goods from one State to another" in clause (a) of Section 3 of the CST Act.

30. India - *Court rules on input tax credit where sales tax not paid*

In a landmark decision, the Punjab and Haryana High Court (HC) has held that no liability attaches to a purchasing registered dealer where a selling registered dealer fails to pay the tax] unless the transaction is fraudulent, or collusion with the registered selling dealer is established.

The decision clarifies that the selling dealer collects tax as an agent of the government and if it defaults in its obligation to remit the tax with the treasury, an innocent purchasing dealer cannot be disallowed a claim of such tax as an input tax credit. However, if collusion between the purchaser and seller is proven, the purchaser can be held liable.

The HC decision should have far-reaching effects in settling issues in cases where an input tax credit has been disallowed to purchasing dealers because the seller failed to pay the tax collected from the purchaser, and the ruling is expected to be relied on in States other than Punjab and Haryana where such issues have arisen but have not been settled.

31. India - SIM-Cards (pre-paid, post-paid), recharge coupons, value added services, mobile telephone rentals, sharing of infrastructure not liable to VAT as sale or deemed sale

The High Court (HC) of Andhra Pradesh recently held that the sale of SIM cards, recharge coupon vouchers, mobile telephone rentals on post-paid connections, value added services and proceeds received on sharing of infrastructure cannot be subject to VAT as a sale or a deemed sale.

SIM Card: The HC observed that the intention of the parties to the agreement was not to sell or buy a SIM card for what it was, but to use it to activate the subscriber's mobile phone and connect it to the service provider's telecommunications network. Accordingly, the HC held that the SIM cards would not constitute goods and the amount collected for issuing a postpaid connection would not represent consideration for a transfer of a right to use goods; service tax alone will be levied for such services and not sales tax/VAT.

Recharge coupons/ vouchers: The HC observed that the contract for sale of recharge coupons could not be bifurcated into one of the sale of goods and the other for rendering telecommunication services. The dominant intention test would apply as the purpose of purchase of the recharge coupons was for the extension of the talk-time, the validity of which was represented by the coupon, and not for the paper or the card on which it was printed. Accordingly, the HC held that "sale" of recharge vouchers/ coupons would not be liable to sales tax/VAT as a sale of goods.

Mobile telephone rentals: The HC observed that monthly rentals are charged each month on postpaid SIM cards which have been held not to be goods. Such rentals constitute the consideration received by the service provider for rendering telecommunication services and such monthly rentals cannot be subject to sales tax/VAT.

Value added services (VAS): With respect to VAS, the HC observed and held as follows:

- VAS, like ringtones and music downloads, were audio messages and the manner of their transmission from the service provider to the subscriber or from one subscriber to another was by electromagnetic waves.
- VAS would fall within the ambit of "telecommunications services" as defined under the service tax law. Ringtones, wall paper and music clips

fall within the “development and supply of content service” defined under the service tax law.

- Only if the VAS constitute goods can their sale/deemed sale be brought to tax under the VAT law.
- Even if VAS was in the nature of software, they would not constitute goods, as they were not recorded in physical medium before they were marketed or sold, but were merely transmitted through electromagnetic waves.
- Electromagnetic waves through which audio and visual messages were transmitted were not goods liable to tax under the VAT law.

Sharing of infrastructure: With respect to sharing of infrastructure, the HC observed and held the following:

- The telecommunications tower that was embedded either to the earth or to the roof of the building was under the control and possession of the passive service provider.
- The manner in which the tower was fastened would necessitate it being excluded from the ambit of goods and included within the category of immovable property.
- Other equipment located near the tower were held to be goods but merely by permitting other cellular operators to use or giving them access to identified assets would not involve transfer of use of such assets as control and possession of the equipment always remains with the service provider that owns them.
- There was a distinction between the mere use of goods and the transfer of a right to use goods. Though there was use of equipment on a sharing basis there was no transfer of right to use the goods and hence would not constitute “deemed sales” under Article 366(29A) for the levy of VAT.

Telephone instruments, modems and handsets: The HC held that telephone instruments, mobile handsets, modems and caller IDs were goods and if the service provider had supplied the telephone instruments, mobile handsets and modems to the subscribers for use, it would amount to a transfer of a right to use and leviable to VAT.

32. India - Karnataka court rules on VAT treatment of development of customized software

In a recent decision by the Karnataka HC on the applicability of VAT on the development of customized software, the HC observed that if a contract does not provide with certainty the distinction between the service and sale aspects

of the contract, the doctrine of “pith and substance” will be employed to understand the true nature of the contract. Accordingly, it was held that the contract for development of software is a single contract for services and not a composite supply and, hence, not taxable under KVAT.

33. Italy - *Guidance on application of new standard VAT rate*

The Italian tax authorities issued guidance on 10 October 2011 (Circular number 45/E) that clarifies the application of the 21% VAT rate in respect of special transactions and sectors. Because there may be problems with the correct application of the new VAT rate due to short-term difficulties in adapting IT systems, the circular clarifies that no penalties will be applied if the proper corrections are made (through the issuance of debit notes) by the following due dates:

- *Monthly VAT taxpayers:* For invoices issued in November, the correction must be made by the due date of the VAT pre-payment (27 December 2011); and for invoices issued in December, the correction must be made by the date of the annual VAT payment (16 March 2012);
- *Quarterly VAT taxpayers:* For invoices issued in September, the correction must be made by the due date for the VAT pre-payment (27 December 2011); and for invoices issued during the fourth quarter, the correction must be made by the date of the annual VAT payment (16 March 2012).

Interest will be due where corrections are made after the relevant VAT payment deadline.

34. Italy - *Quarterly VAT refund form*

The TR form for quarterly VAT refund claims has not yet been modified to separately report transactions subject to the 21% VAT rate. Taxpayers wanting to claim a credit or a refund in the third VAT quarter will need to use the current TR form. The tax authorities indicated in Resolution no. 96/E dated 28 September 2011 that taxpayers can include the VAT and the taxable amount of transactions bearing the 21% VAT in the lines corresponding to the 20% VAT rate.

35. Italy - *Clarifications to VAT reporting obligation*

The Italian tax authorities have published a note on their website responding to questions about the new reporting obligation relating to transactions with a value equal to or higher than EUR 3,000 (EUR 25,000 for 2010).

The software to check that the relevant reporting conforms to the relevant technical details (defined by Provision no. 133642/2011) is available on the Italian Revenue Office website.

36. Japan - *Japanese consumption tax to be increased in two phases*

The Japanese government and the Democratic Party Japan (DPJ) have determined to raise the current consumption tax rate of 5% to 10% in two

phases by 2015. One of the most likely scenarios is to raise the rate to 8% in April 2014. A reduced rate for daily necessities, such as food, would not be implemented immediately.

The government and DPJ will establish a task force to discuss the revision of the social security system, including the pension and healthcare systems, as well as the consumption tax increase. This task force is expected to be established by the end of December 2011.

The Vice Finance Minister said that the consumption tax rate will be raised to 7%-8% in or after October 2013, and then increased by an additional 2%-3% in April or October 2015. He also stated that increasing the rate to 7% would make calculation difficult, suggesting the first hike may be to 8%.

Timeline regarding potential consumption tax increase

November end	Prime Minister gave instructions to develop a proposal for unified reform of the social security and tax systems
Early December	DPJ Tax Commission will finalize its proposals for the 2012 tax reform
Around 24 December	2012 budget and relevant bills will be finalized
Year end	A proposal for unified reform, including a consumption tax increase, will be finalized
January 2012	Ordinary session will be convened and budget and relevant bills will be submitted
By March end 2012	Initial consumption tax increase bill will be finalized and submitted
April 2012	Budget and relevant bills and the initial consumption tax increase bill will be discussed between the ruling and opposition parties

37. Lithuania - *Binding ruling procedure to come into effect*

On 19 October 2011, the Head of the State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance issued Order No. VA-105, on the procedure to obtain a binding ruling on future transactions. The Order (and related Rules) will come into force as from 1 January 2012.

After considering a taxpayer's application and other relevant information, the tax authorities will have to make a decision to approve or reject the application and provide reasons for their decision. The decision will bind the tax authorities but not the taxpayer. It is worth noting that the authorities will have to follow the decision only in respect of the taxpayer who submitted the application.

38. Lithuania - *Import VAT*

As from 1 March 2013, control over the payment of import VAT will be transferred from the Customs Department to the tax authorities. Further to these changes, it will be possible to report import VAT as output tax in the VAT return, thus improving cash flow and reducing administrative costs.

Current legislation provides for only a few cases in which control over payment of import VAT can be taken over by the respective County State Tax Inspectorate, i.e. accounting for import VAT via the VAT return is possible only if the VAT payer imports goods that are intended to be used in the VAT payer's economic activities as long-term assets, or fuel oil, petroleum or other petroleum raw-material, nuclear fuel, liquid or natural gas, and the value of these imported goods is not less than LTL 100,000.

39. Luxembourg - *New VAT rate on e-books*

The Luxembourg VAT authorities have announced that, as from 1 January 2012, the VAT rate applicable to the supply of e-books will be the super reduced rate of 3%. As a result, there will no longer be a distinction between supplies of books in physical or digital format.

40. Netherlands - *Reduced VAT rate on renovation and maintenance of houses terminated*

The VAT rate for the renovation and maintenance of houses was temporarily reduced in 2010 from the standard VAT rate of 19% to the reduced rate of 6% as a measure to combat the economic crisis. Although the application of the reduced rate ended on 1 July 2011, a transitional provision provides that projects initiated before 1 July 2011 and finished by 1 October 2011 would qualify for the lower rate.

41. Netherlands - *New procedure proposed for simplified triangular transactions*

The simplified triangular scheme is a provision in the VAT Directive that removes the obligation for party B to register for VAT in the EU country of party C when parties A, B and C are involved in a triangular transaction. In situations where party B is using a Dutch VAT number under the simplified triangular scheme, party B is required to report an intracommunity acquisition in the Netherlands. The acquisition VAT should always be the subject of a refund request, instead of being deducted in the Dutch VAT return. To provide taxpayers with more guidance and to align Dutch VAT legislation with the EU VAT Directive, it is proposed to amend the Dutch VAT Act so that it will no longer require self-assessment of the VAT when party B is registered in the Netherlands (and the usual requirements are met for a triangular transaction)

and the EU Sales Listing is correctly filed. These changes will enter into force on 1 January 2012.

42. Netherlands - *New explanatory notes on reduced VAT rate*

On 27 October 2011, the Secretary of Finance presented new explanatory notes on the application of the reduced 6% VAT rate, which has been expanded for some products. The reduced rate can be applied to digital photo books (commencing date 18 December 2009), preprinted stamp albums (commencing date 12 April 2011) and pumps for VAC systems (provided certain conditions are satisfied).

43. New Zealand - *Credit card surcharges considered part of underlying supply*

In New Zealand, retailers have only recently been allowed to charge an additional fee or a surcharge when a credit card is used to pay for goods and services. There has been no consistent treatment by retailers, with some treating the surcharge as exempt from GST and others as subject to GST.

According to recent guidance from the Inland Revenue, the surcharge is considered to be part of the price for the underlying supply and that the surcharge should follow the treatment of the underlying supply for GST. If the underlying supply is subject to GST, the credit card surcharge should also be subject to GST.

44. Poland - *Guidance on tax number for foreign branch*

In Poland, businesses must obtain a general tax number (NIP) for corporate income tax, personal income tax and social security contribution purposes. The NIP is also essential to obtaining a VAT number. Until recently, if a foreign entity set up a Polish branch, a NIP was granted for the branch. If the company subsequently decided to become a VAT payer in Poland, the tax authorities often claimed that the NIP of the branch could not be used as a basis for the entity's VAT number and that a second NIP for the entity was required. The tax offices now seem to have changed this practice following court decisions in which it was stated that granting a second NIP is incorrect -- the NIP only should be granted once. Foreign branches of entities that are Polish VAT payers and that have a separate NIP number for the branch should review their registration structure to ensure it has a proper NIP.

45. Poland - *Practical impact of Loyalty Management and Baxi Group case*

Following the European Court of Justice (ECJ) decisions in the *Loyalty Management* and *Baxi Group* cases, there has been an issue whether, under Polish VAT law, a taxpayer has a right to deduct input tax from invoices issued by marketing agencies where the invoices relate to goods and services provided to customers of the taxpayer.

In binding rulings issued for individual taxpayers, the Polish tax authorities seem to confirm such a right, despite the ECJ decisions. The authorities generally are taking the position that charges from marketing agencies should be treated as payments for a composite supply.

Considering that significant VAT amounts can be involved, if a company outsources its marketing activities in Poland, it should consider securing a VAT deduction via an individual ruling.

46. Portugal - VAT rate increased on electricity and natural gas

The VAT rate applied to electricity and natural gas increased from 6% to 23% (on the Mainland), as of 1 October 2011.

47. Portugal - Budget proposal for 2012 – VAT rates and other changes

The Portuguese budget proposal for 2012 recently presented to the Parliament includes a number of changes to the indirect tax rules.

VAT rates

The scope of the reduced and intermediate VAT rates will change as follows:

- Certain food (e.g. milk-based products and desserts, soft drinks) and entertainment events will be subject to the standard VAT rate rather than the reduced rate;
- Spring and mineral waters will be subject to the intermediate VAT rate rather than the reduced one; and
- Other products/services, such as edible oils, coffee, meals (in restaurants or take-away), heating oil, certain canned food, will move from the intermediate rate to the standard rate.

Related party transactions

For VAT purposes, market value rules will apply to related party transactions, unless the taxpayer demonstrates that the use of a non-market price was due to factors other than the special relationship between the parties.

48. Portugal - Approval of 2012 budget law

Portugal's budget law for 2012 has been approved by the Parliament. Although its final version has yet to be published, the changes outlined in the previous newsletter have been approved and will be in force as from 1 January 2012, with the exception of the following entertainment events: theater plays, cinema, music and dance events, circus and bullfighting. These will be subject to the intermediate VAT rate (currently, 13% in the mainland and 9% in

Madeira and Azores) rather than the standard VAT rate (as previously announced).

49. Spain - Several developments in Spanish VAT

Several changes on the Annual Sales and Purchases Listing and the Monthly VAT books also have been approved, as well as changes to the e-notifications system. These entered into force on 27 November 2011.

- Concerning the e-notifications system, it is now possible for taxpayers to specify a maximum period of 30 days per year in which the Spanish tax authorities are not entitled to make any electronic notifications to the taxpayer. This means that taxpayers would not receive any e-notice in such periods, but this time would constitute a delay attributable to the taxpayer within the legal timeframe of the tax audit.
- The Annual Sales and Purchases Listing will continue to be filed on an annual basis, but the data relating to transactions carried out with customers/suppliers will have to be reported separately for each quarter. As general rule, transactions will have to be reported within the period in which the invoices must be entered into the VAT ledgers.
- Regarding the submission of the monthly VAT ledgers, an amendment postpones to 2014 the requirement to file on a monthly basis the VAT ledgers for most entities (it was scheduled to enter into force in January 2012). However, submission remains compulsory for entities included in the Monthly Refund Regime.

Taxpayers enrolled in the Monthly Refund Register will be relieved from filing the Annual Sales and Purchases Listing as they are required to file their VAT books on a monthly basis, provided that any additional data is reported on the current VAT ledgers.

50. Sweden – Reduction in VAT rate on restaurant services

The Swedish VAT rate for restaurant services and catering services will be decreased from 25% to 12% as from 1 January 2012.

51. Turkey - Increase in Special Consumption Tax Rates

A government decree (No. 2011/2304) increased the Special Consumption Tax (SCT) on certain products as from 13 October 2011. The main sectors affected by the SCT rate changes are as follows:

Automotive

The SCT rate for automobiles that have cylinder capacity between 1,600 and 2,000 cm³ has been increased to 80% (from 60%). The SCT rate for

automobiles with more than 2,000 cm³ cylinder capacity increased to 130%, following a 46% increase.

Spirit beverages and tobacco products

Lump sum SCT amounts on spirit beverages and tobacco products have been increased. The increase in the SCT rate of spirit beverages is between 10% and 25% on a lump sum basis, whereas the increase for cigarettes is around 10%.

Mobile Phones

The SCT rate for mobile phones has been increased to 25%, following a 5% increase.

52. United Arab Emirates - Introduction of VAT announcement

The United Arab Emirates (UAE) government has announced that it is in the early stages of a process to introduce VAT, but the tax will not be implemented until 2014 or 2015 at the earliest.

According to the announcement, the UAE has completed a study on the social and economic effects that VAT would have on the country and it expects that implementation of VAT would take three years once the UAE agrees on the general principles of such a system with the Gulf Cooperation Council (the "GCC," which is comprised of Bahrain, Kuwait, Oman, Qatar, Saudi Arabia and the UAE).

There have been various announcements from the GCC in the past that its member countries were considering the implementation of a VAT system as a way of diversifying revenue sources. These comments highlight that, although the UAE is taking first steps towards implementation, it is unlikely that VAT will be implemented until 2014 or 2015 at the earliest.

Although there is no concern over an immediate imposition of VAT in the UAE, businesses may wish to consider the future consequences that VAT will have on transactions taking place in or involving the UAE. The implementation of VAT would have various compliance and administrative costs, as well as a potential effect on sales and purchases.

53. United Kingdom - Taxation treatment of remote gambling

In July 2011, the UK government announced its intention to review the taxation regime for remote gambling, in particular, the case for taxing operators on the basis of customer location. As part of that review, the Treasury is now seeking input from stakeholders.

54. United Kingdom - Mirrlees Review of tax system

The Mirrlees Review of the UK tax system, released on 13 September 2011, looks at the case for radical tax reform. The Review argues that the lack of a

coherent strategy for tax has led to the current set of taxes being complex and often incoherent and imposing a greater cost than necessary on the economy. With respect to VAT, the Review concludes that VAT is needlessly complex and inefficient, as it treats different types of spending inconsistently, and that an equivalent to VAT could, and should, be imposed on financial services and that VAT should be extended to nearly all spending. The Review also concludes that environmental taxes impose arbitrary and inconsistent prices on carbon emissions from different sources, and that there should be a consistent price on carbon emissions.

55. United Kingdom - VAT and salary sacrifice – “grandfathering” confirmed

The UK tax authorities (HMRC) have issued further guidance on the treatment of salary sacrifice arrangements. HMRC’s original announcement about the changes to be introduced from 1 January 2012, following the European Court of Justice’s decision in the *AstraZeneca* case about salary sacrificed in return for vouchers, indicated that after 1 January 2012, VAT would be due on sums sacrificed under salary sacrifice arrangements involving benefits that are subject to VAT, regardless of when the arrangement was put in place. The new guidance confirms that arrangements put in place before 28 July will not be caught by the change and that the salary sacrifices under such arrangements will not be subject to VAT even if they take place after 1 January 2012. Where appropriate, VAT will be due from 1 January 2012 under salary sacrifice arrangements put in place after 27 July, including “continuation” arrangements (e.g. where employees “opt in” to packages on a regular basis and the “opt-in” occurs after 27 July 2011).

56. United Kingdom - Low Value Consignment Relief to be withdrawn from 1 April 2012

The U.K. government has announced that, with effect from 1 April 2012, the Low Value Consignment Relief (LVCR) will be withdrawn for commercial consignments coming to the U.K. LVCR currently allows most commercial consignments valued at GBP 15 or less to be delivered VAT-free to U.K. buyers (reduced from GBP 18 with effect from 1 November) and that the relief will be withdrawn entirely for goods coming from the Channel Islands (but not for those coming from other non-EU jurisdictions) in 2012.

57. United Kingdom - UK Finance Bill 2012 – Indirect Tax measures

The UK Treasury has published for comment draft clauses, commentaries and impact assessments covering a number of tax measures to be included in the Finance Bill 2012. The Indirect Tax measures include: the removal, from 1 April 2012, of Low Value Consignment Relief for goods coming to the UK from the Channel Islands; the introduction, from 1 February 2013, of Machine Games Duty, to replace VAT and Amusement Machine Licence Duty on most gaming machines; and changes to the Air Passenger Duty. The Treasury also released the draft provisions intended to introduce into UK VAT law the “cost-sharing” exemption that has featured in EU law for many years. Although the draft law mirrors the EU law, some of the conditions that the tax authorities

mention in its review of the responses to the consultation on this topic may not be supported by the underlying EU law.

58. Uruguay - *New rules for leasing contracts*

Leasing contracts are exempt from VAT in Uruguay, provided certain conditions are satisfied. For leased vehicles to qualify for the exemption, however, they must be considered “utilitarian.”

A new decree introduced changes to the definition of utilitarian with effect from 1 November 2011, the most significant of which is that a minimum 2,000 kg weight for four-wheel-drive vehicles (4 x 4) is no longer required for the vehicle to be considered a utilitarian vehicle. Instead, the categories established for vehicles in the Specific Consumption Tax apply.

59. Uruguay - *VAT rate reduction Bill*

A new bill before the Uruguay parliament has as one of its main goals the reduction of the tax burden for the population with lower income.

This bill authorizes the authorities to reduce the standard VAT rate, currently set at 22%, to 20% for goods and services paid with a credit card, debit card or similar means of payment. This change is still a proposal and the implementation date has not been published.

The reduced VAT rate of 10% will continue to apply to certain goods and services.

The bill also proposes an additional VAT relief for families with low income. The relief consists of a card that is given to such families enabling them to be exempt from VAT (if approved by the authorities).

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

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con aproximadamente 180.000 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.